

# Fiscale conferentie ‘Pillar 2 - Wet minimumbelasting 2024’

WFR 2025/170

**Verslag van de 58<sup>e</sup> Fiscale Conferentie ‘Pillar 2 - Wet minimumbelasting 2024’ die plaatsvond op 27 en 28 maart 2025.**

## 1. Inleiding

Op 27 en 28 maart 2025 was Den Dolder naast het ‘Sauzenhart van Nederland’,<sup>3</sup> ook het ‘Pijler 2-hart van Nederland’: tien specialisten van de Belastingdienst en tien leden van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), gespecialiseerd in dit onderwerp, kwamen op die datum samen in Den Dolder voor de 58<sup>e</sup> Fiscale Conferentie ‘Pillar 2 - Wet minimumbelasting 2024’. De conferentie stond ditmaal onder leiding van Hein Vermeulen.<sup>4</sup>

Het verslag bespreekt de presentaties van de inleiders, waarbij is gekozen om per onderwerp de – in onze ogen – meest relevante discussiepunten nader te belichten. Vanwege de geldende *Chatham House Rules* worden standpunten niet aan specifieke deelnemers toegerekend.<sup>5</sup>

## 2. Interpretatie en rechtsvinding

De conferentie werd gestart door Jan Gooijer<sup>6</sup> en Frank Pötgens<sup>7</sup>, die de deelnemers meenamen in de problematiek van interpretatie en rechtsvinding met betrekking tot Pijler 2. Daarvoor werd eerst een kort overzicht gegeven van de totstandkoming van het Pijler 2-systeem. In december 2021 publiceerde de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) haar Modelregels,<sup>8</sup> die vervolgens, met enkele aanpassingen, binnen de Europese Unie (EU) zijn neergelegd in een richtlijn<sup>9</sup>

(‘Pillar 2-Richtlijn’).<sup>10</sup> Nederland heeft deze geïmplementeerd door middel van de Wet minimumbelasting 2024 (‘Wet MB 2024’).<sup>11</sup> Door de verschillende rechtsbronnen komt de vraag op naar de rol van de Modelregels, het commentaar daarop en de Pillar 2-Richtlijn bij het interpreteren van de Nederlandse (Pijler 2-)wet. In de parlementaire geschiedenis is opgemerkt dat het OESO-commentaar bij de Modelregels kan dienen als interpretatiebron voor de wettekst, indien het in lijn is met de Nederlandse wetgeving.<sup>12</sup>

Naast de in 2021 verschenen Modelregels heeft de OESO nadien meermaals zogenoemde administratieve richtsnoeren gepubliceerd.<sup>13</sup> In dit verband komt de vraag op of, en in hoeverre, deze richtsnoeren kunnen dienen ter interpretatie van de Wet MB 2024 (nationale wetgeving) alsmede de Pillar 2-Richtlijn (secundair EU-recht). Voor het antwoord op deze vraag is het van belang een onderscheid te maken tussen *anterieur commentaar* en *posterieur commentaar*. *Anterieur commentaar* is al het commentaar dat reeds aanwezig is op het moment dat – bijvoorbeeld – een verdrag (of Richtlijn) tot stand komt. Als het commentaar na het sluiten van een verdrag (of het tot stand komen van een richtlijn) wordt gewijzigd of aangevuld, is sprake van *posterieur commentaar*.

De Hoge Raad heeft zich in *BNB 2023/33*<sup>14</sup> uitgelaten over het belang van *anterieur* en *posterieur commentaar* bij het interpreteren van belastingverdragen. Kort gezegd komt grote betekenis toe aan *anterieur commentaar*, indien in het verdrag aansluiting is gezocht bij de betreffende modelbepalingen. *Posterieur commentaar* komt een beperkter belang toe. Later (posterieur) commentaar is een aanvullend middel van interpretatie zoals bedoeld in art. 32 Verdrag van Wenen.<sup>15</sup> Het posterieure commentaar kan dan

1 Laura den Ridder is werkzaam bij PWC.

2 Robin Schatens is werkzaam bij de Belastingdienst als Tax Talent Trainee.

3 [www.vandale.nl/den-dolder-sauzenhart-van-nederland](http://www.vandale.nl/den-dolder-sauzenhart-van-nederland).

4 Hein Vermeulen is Senior Tax Director bij PwC Nederland.

5 De Chatham House Rules luiden als volgt: “*When a meeting, or part thereof, is held under the Chatham House Rule, participants are free to use the information received, but neither the identity nor the affiliation of the speaker(s), nor that of any other participant, may be revealed.*”

6 Mr. dr. J. Gooijer is werkzaam bij de Belastingdienst.

7 Frank Pötgens is hoogleraar Internationaal en Europees Belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam en belastingadviseur bij De Brauw Blackstone Westbroek NV te Amsterdam.

8 OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*.

9 Council Directive (EU) of 14 December 2022, 2022/2523.

10 Op een aantal punten wijkt de Pijler 2-Richtlijn af van de Modelregels – te denken valt aan de introductie van de binnenlandse groep met het oog op de verenigbaarheid met het primair Unierecht.

11 Wet van 20 december 2023 tot invoering van een minimumbelasting en de wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Invorderingswet 1990 in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022 tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie (*PbEU* 2022, L 328/1) (Wet minimumbelasting 2024).

12 *Kamerstukken II* 2023/24, 36369, nr. 6, p. 19.

13 Meest recentelijk is op 31 maart 2025 het volgende richtsnoer uitgebracht: OECD (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, Central Record of Legislation with Transitional Qualified Status.

14 HR 14 oktober 2022, *BNB* 2023/33.

15 Verdrag van Wenen inzake verdragenrecht van 23 mei 1969.

ook niet leiden tot een interpretatie die niet in lijn is met primaire interpretatiemiddelen.<sup>16</sup> Zulk commentaar kan slechts gebruikt worden indien het een precisering of verduidelijking van de primaire bronnen betreft.

Het Europese Hof van Justitie ('HvJ EU') zoekt voor de interpretatie van het Unierecht ook aansluiting bij het Verdrag van Wenen.<sup>17</sup> Het HvJ EU valt hierop terug indien de tekst onvoldoende duidelijke aanknopingspunten biedt.<sup>18</sup> In de preambule van de Pillar 2-Richtlijn is aangegeven dat het OESO-commentaar dient als 'bron van illustratie of interpretatie [...] voor zover die bronnen consistent zijn met deze richtlijn en met het Unierecht'.<sup>19</sup> Bovendien heeft de Europese Commissie expliciet een aantal administratieve richtsnoeren benoemd die de EC in lijn acht met de Pillar 2-Richtlijn.<sup>20</sup>

Men leek het ermee eens dat posterieur commentaar,<sup>21</sup> dat een inhoudelijke wijziging omvat (en dus niet slechts ziet op een precisering of verduidelijking van de primaire bron), niet meegenomen mag worden bij de interpretatie van (nationale) wetgeving. Een andere uitkomst zou immers op gespannen voet staan met het fiscale legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel.

### 3. Scoping en groepsdefinitie

De tweede sessie van de conferentie stond in het teken van de reikwijdte ('scoping') en de groepsdefinitie van Pijler 2, waarbij door Stijn Blaakman,<sup>22</sup> Maryia Vovk<sup>23</sup> en Kristy Jonas<sup>24</sup> de Pijler 2-regels vanuit zowel een fiscaal-rechtelijk als financial accounting-perspectief werden besproken.

#### 3.1 Consolidatie

Aangezien Pijler 2 aanknoopt bij financiële verslaggevingsstandaarden en de geconsolideerde jaarrekening, is het van belang de consolidatieregels goed te doorgronden. In het eerste gedeelte van de sessie werden verschillende typen van consolidatie belicht. Door het aanknopen bij accountingregels (en het consolidatievereiste) kwamen vragen op zoals "Hoe dient voor Pijler 2 omgegaan te worden

met fouten in de financiële verslaggeving die in een later jaar opgemerkt worden?" en "Kan de fiscus iets doen als hij twijfelt aan de juistheid van een (consolidatie)keuze waarop een accountant heeft afgetekend?"

Ook werd aandacht besteed aan de *deemed consolidation test*, die is neergelegd in de definitie van 'geconsolideerde jaarrekening' in art. 1.2 lid 1 Wet MB 2024. In principe zal deze *deemed consolidation test* slechts toepassing vinden in situaties waarin geen geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld. Hoe dient in dit verband omgegaan te worden met een specifieke consolidatievrijstelling zoals IFRS 10 (voor investeringsentiteiten)?

Om te toetsen of onder de *deemed consolidation test* geconsolideerd moet worden, heeft de groep de vrijheid om een geconsolideerde jaarrekening op te stellen op basis van een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard. De vraag kwam op of de keuzenvrijheid kan leiden tot een zoektocht naar de gunstigste verslaggevingsregels. Voor de meeste ondernemingen geldt dat het toepassen van een enkele verslaggevingsstandaard al complex genoeg is – de verwachting is dat dit in de praktijk derhalve weinig zal voorkomen.

#### 3.2 Overdracht van een entiteit binnen de groep en fluctuaties van belangen

Tot slot werd ook ingegaan op de overdrachten van entiteiten binnen een groep gedurende het jaar. Hierbij werd het voorbeeld aangehaald dat gedurende een (verslag)jaar een belang in een groepsentiteit (in een laagbelastende jurisdictie voor Pijler 2-doeleinden) wordt overgedragen om toepassing van de inkomensinclusiebijheffing te mitigeren. In dit geval werd opgemerkt dat de (inkomensinclusie)-bijheffing berekend moet worden op basis van een pro-ratabenadering aan de hand van het kwalificerende inkomen.<sup>25</sup>

Ook kwam in dit verband de vraag op hoe omgegaan dient te worden met fluctuaties van belangen waarbij een belang in een (groeps)entiteit van 100% naar 70% daalt of van 30% naar 60% stijgt. In zo'n geval kan het voorkomen dat een groepsentiteit van 'kleur' verschiet en bijvoorbeeld niet langer een tussenliggende moederentiteit is, maar voldoet aan de definitie van 'partieel gehouden moederentiteit'. Er is nog onduidelijkheid over de precieze impact van fluctuaties van belangen op de Pijler 2-regels (en eventuele bijheffingsmechaniek); de NOB heeft hier meermaals aandacht voor gevraagd.<sup>26</sup>

<sup>16</sup> Art. 31 Verdrag van Wenen.

<sup>17</sup> HvJ EG 26 oktober 1982, zaak 104/81 (*Kupperberg*).

<sup>18</sup> Voorbeelden dat HvJ EU eveneens voor de interpretatie van Richtlijnen te rade gaat bij hetgeen is opgemerkt in het OESO Commentaar wordt gevonden in een aantal arresten: *Berlioz*-arrest (C-682/15), *L*-arrest (C-437/19) en *DAC6*-arrest (C-623/22).

<sup>19</sup> Council Directive (EU) of 14 December 2022, 2022/2523, preambule onderdeel 24.

<sup>20</sup> Europese Unie 9 november 2023, 14732/1/23. Dit statement is (vooraf) geaccordeerd door de Europese Raad.

<sup>21</sup> In de vorm van additionele administratieve richtsnoeren.

<sup>22</sup> Stijn (A.M.) Blaakman is werkzaam bij de afdeling Netherlands Knowledge Management van Deloitte Tax & Legal BV te Rotterdam.

<sup>23</sup> Maryia Vovk is werkzaam bij Deloitte Amsterdam.

<sup>24</sup> Kristy (K.R.C.M.) Jonas is werkzaam bij het Ministerie van Financiën.

<sup>25</sup> Art. 4.2 Wet MB 2024.

<sup>26</sup> Zie bijv. NOB, Reactie ter zake van het wetsvoorstel 'Wet minimumbelasting 2024', gepubliceerd op 26 juni 2023, p. 8, NOB, Reactie ter zake van de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel 'Wet minimumbelasting 2024', p. 4 en NOB, Reactie ter zake van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting, gepubliceerd op 11 november 2023, p. 3.

## 4. Allocatie van inkomen en belastingen

### 4.1 Vaste inrichtingen

Voor Pillar 2-doeleinden wordt een vaste inrichting ('VI') als groepsentiteit aangemerkt.<sup>27</sup> De Wet MB 2024 introduceert vier verschillende categorieën (VI.a - VI.d).<sup>28</sup> Raymond Roumen<sup>29</sup> nam de groep mee door deze vier definities, de inkomensbepaling en de bepaling van de betrokken belastingen. Roumen concludeerde dat de reden om het vaste inrichting-concept – een internationaal fiscaalrechtelijk concept dat niet voorkomt in financiële verslaggevingsstandaarden – op te nemen in de Pijler 2-regels moet zijn om aan te sluiten bij de verdeling van heffingsrechten in overeenstemming met het internationale belastingrecht. Daarvan uitgaande valt het op dat de OMV- en Wet MB 2024-definities van elkaar verschillen.<sup>30</sup>

#### 4.1.1 Onderworpenheidstoets

De VI.a-definitie stelt als voorwaarde dat de VI-staat het inkomen dat aan haar toerekenbaar is 'in aanmerking neemt op grond van artikel 7 van [het OMV]'. Dat is om meerdere redenen een onhandige definitie. Ten eerste creëert art. 7 op zichzelf geen heffingsgrondslag. Er kan dus nooit op grond van art. 7 inkomen in aanmerking worden genomen. Ten tweede lijkt er ruimte te zitten tussen de verschillende versies van deze definitie in de Wet MB 2024, de Pillar 2-Richtlijn en de Modelregels. De Pillar 2-Richtlijn vereist dat het inkomen 'in de heffing [wordt betrokken] overeenkomstig [art. 7 OMV]'. De OESO-modelregels eisen dat de VI-staat 'taxes the income attributable to it in accordance with [art. 7 OMV]'. De NOB heeft aandacht gevraagd voor deze problematiek. In de nota naar aanleiding van het verslag<sup>31</sup> is opgenomen dat het *niet* voldoende is dat het inkomen belast mag worden door de VI-staat, maar dat deze ook daadwerkelijk belasting moet heffen.

Volgens een aantal aanwezigen moet die grammaticale uitleg verworpen worden en is deze niet in lijn met de tekst van de Pijler 2-Richtlijn en de Modelregels. In het commentaar en op andere plaatsen in de verdrags-/wetteksten, bijvoorbeeld wat betreft de vestigingsplaats van de VI, wordt verder niet naar nationale wetgeving verwezen. In het commentaar wordt met betrekking tot de onderworpenheid slechts op de mogelijke toepassing van andere OMV-artikelen (volgende paragraaf) gewezen. Voorts past het niet om een onderworpenheidstoets aan te leggen wanneer voor de verdeling van heffingsrechten bij het OMV wordt aangesloten.

<sup>27</sup> Art. 1.2 lid 1 Wet MB 2024.

<sup>28</sup> Art. 1.2 Wet MB 2024.

<sup>29</sup> Raymond Roumen is voorzitter van de (sub)kennisgroep Pijler 2 bij de Belastingdienst.

<sup>30</sup> Op de conferentie is ook de vastgoed-VI besproken. De verslagleggers verwijzen naar de uitgebreide bespreking van die problematiek in WFR 2025/24.

<sup>31</sup> Kamerstukken II 2023/24, 36369, nr. 6, p. 67.

### 4.2 Doorkijkentiteiten en hybride entiteiten

Vervolgens nam Hein Vermeulen het woord. Hij ging tijdens deze sessie nader in op (het alloceren van inkomen en belastingen bij) doorkijkentiteiten en hybride entiteiten. De doorkijkentiteit, waarbij de staat van vestiging de entiteit als fiscaal transparant aanmerkt, heeft twee verschijningsvormen: fiscaal transparante entiteit en omgekeerd hybride entiteit.

#### 4.2.1 Fiscaal transparante entiteit

Ingeval beide landen een doorkijkentiteit als fiscaal transparant beschouwen, is sprake van een fiscaal transparante entiteit. Voor normale fiscale doeleinden wordt het inkomen aan de achterliggende participanten toegerekend; derhalve worden de participanten belast. Jaarrekeningtechnisch is er wel inkomen op het niveau van het fiscaal transparante lichaam, maar op dat niveau wordt geen belasting geheven. Dat zou resulteren in een effectief belastingtarief voor Pijler 2 van 0%.

Om de discrepantie op te lossen worden het inkomen en de belasting aan elkaar gekoppeld door het transparante lichaam als het ware uit te kleden.<sup>32</sup> Eerst wordt bepaald welk deel van het inkomen aan derden buiten de groep moet worden toebedeeld. Vervolgens wordt – indien van toepassing – inkomen aan een (fictieve) VI van de transparante entiteit toegerekend. Het overblijvende inkomen wordt aan de achterliggende groepsentiteit toebedeeld. Aan de belastingzijde gebeurt iets vergelijkbaars.<sup>33</sup> De relevante belasting wordt vanuit de achterligger (en eventueel vanuit het transparante lichaam als daar toch belasting is geheven) toegerekend aan de VI.

#### 4.2.2 Omgekeerde hybride lichamen

Als de belanghouder de doorkijkentiteit als een niet-transparante entiteit ziet, is sprake van een omgekeerd hybride entiteit. De staat waar de doorkijkentiteit is gevestigd gaat ervan uit dat het inkomen bij de belanghouders wordt belast terwijl het inkomen jaarrekeningtechnisch bij de doorkijkentiteit thuishoort. Omdat de staat van de belanghouders het inkomen niet belast, gelden iets andere regels. Ook hier wordt de doorkijkentiteit uitgekleden om de effectieve belastingdruk te bepalen. In dit geval wordt de restwinst echter niet aan de groeps-moeder-entiteit toegerekend. Inkomen dat niet aan derden of een VI kan worden toegerekend, blijft bij de omgekeerde hybride zelf.

Bij een gewone hybride wordt de belasting die op niveau van de belanghouders wordt geheven, toegerekend aan de hybride dochterentiteit voor het bepalen van de effectieve belastingdruk.<sup>34</sup>

<sup>32</sup> Art. 6.14 Wet MB 2024.

<sup>33</sup> Art. 7.5 Wet MB 2024.

<sup>34</sup> Art. 7.5 lid 4 Wet MB 2024.

## 5. Ownership interests (belangen)

Als laatste sessie van de eerste dag presenteerden Charlotte Kiès<sup>35</sup> en Maarten de Wilde<sup>36</sup> het belang van het begrip 'belang' onder de Wet MB 2024. Het begrip 'belang' komt ongeveer honderd keer voor in de Wet MB 2024 en heeft mogelijk net zo veel verschillende betekenissen. Accountants zijn doorgaans vooral geïnteresseerd in de mate van zeggenschap die de belanghouder kan uitoefenen. De fiscale blik is voornamelijk op de vermogensrechtelijke aspecten (recht op de winst en recht op het kapitaal) gericht. De Pijler 2-regels schipperen derhalve tussen twee werelden. Het kwalificeren en kwantificeren van het belang is relevant voor vrijwel alle stappen van de heffing: van het bepalen van de groep tot het toerekenen van bijheffingen. Het begrip 'belang' moet dus voor al die aspecten geschikt zijn en met de verschillende werelden kunnen meebewegen.

Die flexibiliteit is mogelijk door het begrip al naargelang de toepassing subtiel anders uit te leggen. Het kiezen van de juiste interpretatie vraagt inspanning van de lezer. Het OESO-commentaar wijst bij gebrek aan specificatie het gemiddelde van recht op de winst en recht op het kapitaal aan als omvang van het belang.<sup>37</sup> Wanneer echter het inkomen van een doorkijkentiteit verdeeld moet worden, is het volgens de OESO 'natural' om slechts aan te sluiten bij de omvang van het winstrecht omdat het de winstverdeling betreft.<sup>38</sup> Bij de allocatie van heffingsrecht op grond van inkomen-inclusiebijheffing is dat al iets minder vanzelfsprekend.<sup>39</sup> Daarnaast wordt de omvang van het belang soms op groepsniveau en soms per entiteit bepaald. Aan de hand van een aantal casusposities werd duidelijk hoe complex deze regels in de praktijk uitpakken. Hoe gaat men om met verschuivingen van belangen binnen en buiten de groep? Hoe gaat men om met variabele winstrechten waarbij de verhouding van de winstrechten niet op voorhand duidelijk is?<sup>40</sup> Tot slot werden earn-outs besproken. Zijn dat onder Pillar 2 aanpassingen van de verkoopprijs die vrijgestelde winsten vormen, of is dat een belaste herwaardering van een vordering?

## 6. Tax accounting

De ochtend van dag 2 stond in het teken van de berekening van het effectieve belastingtarief. Door de introductie van een nieuwe set aan regels, ontstaat – naast de accounting en fiscale boeken – nu ook een Pijler 2-boekhouding.

Het feit dat deze drie systemen tevens met elkaar interacteren, zorgt voor additionele complexiteit en introduceert een nieuwe dynamiek in het internationale (belasting)-speelveld.

Allereerst werd – door Nynke Wassink<sup>41</sup> en Eveline Gerrits<sup>42</sup> – aandacht besteed aan beide facetten van de berekening van het effectieve belastingtarief: het kwalificerende inkomen/verlies (noemer van de breuk) en de betrokken belastingen (teller van de breuk).

### 6.1 Kwalificerende inkomen/verlies

Het startpunt voor het berekenen van het kwalificerende inkomen is de nettowinst (of het -verlies)(FANIL<sup>43</sup>), waarbij het uitgangspunt, in principe, de financiële verslaggevingsstandaard van de uiteindelijke moederentiteit is.<sup>44</sup>

Om vervolgens tot het kwalificerende inkomen te komen, vereist Pijler 2 een aantal correcties. Tijdens de conferentie werd de correctie met betrekking tot uitgesloten vermogenswinst (of -verlies) nader belicht.<sup>45</sup> Toegelicht werd dat onder deze correctie verschillende situaties vallen, zoals een winst die voortvloeit uit de wijziging van de reële waarde van een belang of het niet langer aanwezig zijn van een belang. Ten aanzien van het laatste punt kwam de vraag op of een gedeeltelijke verkoop van een belang in een entiteit ook als 'uitgesloten vermogenswinst' kwalificeert. Beargumenteerd kan worden dat 'een belang' bestaat uit een (groot) aantal (losse) belangen en dat een gedeeltelijke verkoop erin resulteert dat ten aanzien van dat specifieke gedeelte niet langer sprake is van het aanwezig zijn van een belang. Op basis van deze argumentatie valt een gedeeltelijke verkoop eveneens onder de zinsnede 'niet langer aanwezig zijn van een belang' en kan een vermogenswinst op basis hiervan worden uitgesloten om op het kwalificerende inkomen (of -verlies) uit te komen.

Tot slot werd stilgestaan bij de *Equity Investment Inclusion Election*.<sup>46</sup> Op basis van deze keuzemogelijkheid zal, onder bepaalde voorwaarden, een vermogenswinst (of -verlies) niet uitgesloten worden en dus in aanmerking worden genomen voor het berekenen van het kwalificerende inkomen. Indien deze keuze wordt gemaakt, dan is het van toepassing op alle belangen van groepsentiteiten in de betreffende jurisdictie waarvan de winst of het verlies ten

<sup>35</sup> Charlotte Kiès is Partner bij Loyens & Loeff te Amsterdam.

<sup>36</sup> Maarten Floris de Wilde is verbonden aan de Erasmus School of Law, Erasmus Universiteit Rotterdam en werkzaam bij PwC in het Knowledge Centre.

<sup>37</sup> OESO-commentaar par. 83.

<sup>38</sup> OESO-commentaar par. 84.

<sup>39</sup> Op grond van art. 5.2 Wet MB 2024.

<sup>40</sup> Bijv. als het winstrecht afhankelijk is van de behaalde omzet in een langer tijdvak.

<sup>41</sup> Nynke Wassink is onderdeel van de (sub)kennissgroep Pijler 2 bij de Belastingdienst.

<sup>42</sup> Eveline Gerrits is onderdeel van de (sub)kennissgroep Pijler 2 bij de Belastingdienst.

<sup>43</sup> Financial accounting net income or loss.

<sup>44</sup> Daar zijn in principe twee uitzonderingen op: art. 6.1 lid 2 Wet MB 2024 en ingeval een jurisdictie een kwalificerende binnenlandse bijheffing heeft geïntroduceerd.

<sup>45</sup> Art. 6.2 lid 1 onderdeel c Wet MB 2024.

<sup>46</sup> OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-BASE Erosion Model Rules (Pillar Two), par. 2.9 en neergelegd in art. 6.2 lid 3 Wet MB 2024 jo. art. 2 Uitvoeringsbesluit Wet minimumbelasting 2024.

aanzien van die vervreemding is begrepen in het belastbare inkomen van de belanghouder. In principe geldt de keuze voor een periode van 5 jaar. Dit is echter anders ingeval een verlies in aanmerking is genomen – in dat geval is de keuze niet herroepbaar.

De vraag kwam op of bovengenoemde keuzemogelijkheid, die is neergelegd in art. 6.2 lid 3 Wet MB 2024, ten aanzien van in Nederland gevestigde groepsentiteiten een loterij zonder nieten is. De inclusie lijkt beperkt tot winsten en verliezen *die bij de belanghouder in de belastbare winst vallen* en derhalve niet nadelig uit kunnen pakken als vermogenswinsten zijn vrijgesteld.

## 6.2 Betrokken belastingen

Na het bespreken van de noemer van de effectieve belastingtariefbreuk nam Eveline Gerrits de deelnemers mee in de definitie van 'betrokken belastingen'. Het startpunt voor het berekenen van de 'betrokken belastingen' is de in de financiële verslaggeving opgenomen belastinglast over het inkomen of de winst.<sup>47</sup> De Wet MB 2024 vereist eveneens bij de teller van de breuk dat correcties worden gemaakt op de belastinglast om tot het bedrag aan 'betrokken belastingen' te komen. Tijdens de sessie werd een aantal van deze correcties nader besproken – wij gaan hieronder in op de prior year adjustments.<sup>48</sup>

Doordat Pijler 2 aansluit bij de jaarrekening, kwam de vraag op hoe moet worden omgegaan met prior year adjustments. Een belastingcorrectie voor een voorgaand jaar heeft invloed op de belastinglast van het jaar waarin de correctie wordt gemaakt, terwijl het inkomen in een eerder jaar wordt verantwoord. Art. 7.6 Wet MB 2024 bepaalt dat zo'n aanpassing van de belastinglast dient te worden aangemerkt als aanpassing van de betrokken belastingen in het jaar waarin de correctie opkomt, tenzij de correctie zorgt voor een lager bedrag aan belasting in een voorgaand jaar. In dat geval moet het effectieve belastingtarief van het voorgaande jaar herrekend worden.<sup>49</sup> Dit wetsartikel lijkt echter te zien op aanpassingen die worden gemaakt *na* het indienen van de bijheffings-informatieaangifte ('BIA'). De deadline hiervoor is echter pas na 15 maanden.<sup>50</sup>

De vraag kwam op of prior year adjustments die gemaakt worden vóór het indienen van de BIA ook onder dit wetsartikel vallen – een letterlijke lezing van de wet suggereert van niet (hoewel het Verenigd Koninkrijk ook correcties van vóór het indienen van de BIA onder deze bepaling lijkt te scharen).<sup>51</sup> Deze vraag speelt te meer bij de situatie waarin het gaat om een pre-Pijler 2-jaar. Vanwege de afwezigheid van additionele toelichting blijft op dit punt helaas (ook) onduidelijkheid bestaan.

## 6.3 Capita selecta

Ying Than<sup>52</sup> besprak enkele knelpunten.

### 6.3.1 Transitierregels

Hij besprak de transitierregels, met name de transitieregel die is neergelegd in art. 14.1 lid 2 Wet MB 2024. De hoofdregel<sup>53</sup> bepaalt dat een belastinglatentie in aanmerking mag worden genomen op de openningsbalans voor Pijler 2, indien die is opgenomen of vermeld in de financiële verslaggeving.<sup>54</sup> Een van de uitzonderingen is neergelegd in art. 14.2 lid 2 Wet MB 2024, waarvan de reikwijdte fors is uitgebreid met de gepubliceerde administratieve richtsnoeren in januari 2025.<sup>55</sup> Deze administratieve richtsnoeren trachten een aantal (specifieke) scenario's en/of transacties te raken. Te denken valt aan de introductie van een vennootschapsbelastingstelsel in Bermuda, waarbij belastingplichtigen voor een (belastingvrije) step-up in de fiscale basis kunnen opteren.<sup>56</sup> De actieve belastinglatentie die wordt gevormd voor de step-up in fiscale basis wordt onder de uitgebreide regels (gedeeltelijk) niet geaccepteerd.

### 6.3.2 Bijheffing in verliessituaties<sup>57</sup>

Aan het einde van deze sessie werd de reikwijdte van art. 7.2 lid 5 Wet MB 2024 nog besproken. Art. 7.2 lid 5 Wet MB 2024 ziet op uitzonderingssituaties wanneer (a) geen sprake is van netto kwalificerend inkomen in een jurisdictie in een verslagjaar en (b) het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen voor die jurisdictie negatief is en minder dan het bedrag dat gelijk is aan het netto kwalificerende verlies vermenigvuldigd met 15% (het minimumbelastingtarief). Voorgaande maakt duidelijk dat de bepa-

47 Art. 7.1 lid 1 onderdeel a Wet MB 2024.

48 Zie voor een uitgebreide toelichting van deze problematiek o.a. MBB 2025/15 – Pas op! Top 3 aandachtspunten waar Pijler 2-bijheffing op de loer ligt.

49 Tenzij de groepsentiteit die de informatieaangifte indient ervoor kiest om een afname van de betrokken belastingen in een voorgaand verslagjaar die niet van materieel belang (minder dan € 1.000.000) is aan te merken als een aanpassing van de betrokken belastingen in het verslagjaar waarin de aanpassing is gemaakt (art. 7.6 lid 3 Wet MB 2024). De keuze kan jaarlijks gemaakt worden.

50 Hoofdstuk 13 Wet MB 2024 – voor het eerste jaar geldt een termijn van 18 maanden.

51 Finance Act 2025 (c. 8), Schedule 4 – Pillar two, p. 152, geraadpleegd via: [www.legislation.gov.uk/ukpga/2025/8/enacted](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2025/8/enacted).

52 Ying Than is werkzaam bij PwC in de praktijkgroep Tax Accounting Services.

53 Art. 14.1 lid 1 Wet MB 2024.

54 Dit mag, op basis van art. 14.1 lid 1 Wet MB 2024 slechts tegen het minimumbelastingtarief of, indien dit lager is, het van toepassing zijnde belastingtarief waartegen de belastinglatentie is opgenomen.

55 OECD (2025), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on Article 9.1 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules.

56 OECD (2025), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on Article 9.1 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules, par. 8.5, onderdeel c.

57 Voor een nadere toelichting op dit punt wordt verwezen naar MBB 2025/15 – Pas op! Top 3 aandachtspunten waar Pijler 2-bijheffing op de loer ligt.

ling een mechanische toets betreft; dit werd duidelijk gemaakt door middel van een voorbeeld ontleend aan de memorie van toelichting ('MvT').<sup>58</sup> Hoewel de bepaling lijkt te zijn geschreven voor (fiscaal aftrekbare) permanente verschillen, kwam de vraag echter op of, vanwege de mechanische werking, tijdelijke verschillen ook niet onder de reikwijdte van deze bepaling kunnen vallen. De twijfel in dit kader wordt versterkt door de wijziging in het (geconsolideerde) OESO-commentaar op art. 4.1.5 Modelregels (equivalent van art. 7.2 lid 5 Wet MB 2024).<sup>59</sup> Ondanks dat werd opgemerkt tijdens de sessie dat art. 7.2 lid 5 Wet MB 2024 geïntroduceerd is om specifieke situaties te ondervangen, zou op basis van de huidige tekst en toelichting het toepassingsbereik (veel) breder kunnen zijn dan (mogelijk) is bedoeld.

## 7. Safe Harbours

Vervolgens werd door Lieke Mutsaers<sup>60</sup> en Danial Salehi<sup>61</sup> een aantal aandachtspunten besproken van de *Transitional CbCR Safe Harbour*. Hoewel de OESO inmiddels meerdere Safe Harbours<sup>62</sup> heeft geïntroduceerd, gaat de meeste aandacht in de praktijk momenteel uit naar de *transitional CbCR Safe Harbour*. Indien in een bepaald jaar in een jurisdictie een beroep kan worden gedaan op een van de drie tests<sup>63</sup> van de *transitional CbCR Safe Harbour*, wordt de bijheffing geacht nihil te bedragen. Het is dan niet vereist om de gedetailleerde berekening te maken om het effectieve belastingtarief voor Pijler 2 te bepalen. In zo'n geval heeft de inspecteur echter nog wel de mogelijkheid om, op grond van art. 8.12 Wet MB 2024 en onder voorwaarden, de toepassing van de *transitional CbCR Safe Harbour* te weigeren. Dit roept de vraag op hoe *safe* de *transitional CbCR Safe Harbour* is.

Voorts is voor de *transitional CbCR Safe Harbour* vereist dat het CbC Report kwalificeert (en is opgesteld op basis van gekwalificeerde financiële jaarrekening). Opgemerkt werd dat het, in de praktijk, lastig te bepalen is wanneer niet wordt voldaan aan dit vereiste en het CbC Report niet kwalificeert. Dit is een vrij cruciale vraag: indien het CbC Report niet kwalificeert dan is alsnog een gedetailleerde berekening vereist. Daarbij komt ook dat de OESO additio-

nele administratieve richtsnoeren<sup>64</sup> heeft gepubliceerd die de toepassing van de *transitional CbCR Safe Harbour* complexer maken. Tot slot kunnen ook bepaalde elementen, zoals een *prior year adjustment*, ervoor zorgen dat de (simplified ETR) test niet wordt gehaald en een gedetailleerde berekening vereist is.

Hoewel de *transitional CbCR Safe Harbour* is gericht op het simplificeren van de regels voor de initiële periode waarin Pijler 2 van toepassing is, zorgen, onder meer, de eisen met betrekking tot de (kwaliteit van de) data en administratieve richtsnoeren ervoor dat ook de complexiteit van deze *Safe Harbour* is toegenomen.

## 8. (Anti-)misbruik

Gedurende de conferentie ontstond meerdere keren discussie over de vraag of een bepaalde interpretatie niet als misbruik zou kunnen kwalificeren. De sessie van Suniel Pancham<sup>65</sup> en Ciska Wisman<sup>66</sup> over (anti-)misbruik had dan ook nog steeds alle aandacht.

Ciska Wisman presenteerde het Unierechtelijk kader voor de bestrijding van 'misbruik van (Unie)recht'. In het EU-recht geldt het algemene rechtsbeginsel van het verbod op misbruik van recht. Wisman gaf aan dit zo op te vatten dat belastingplichtigen zich niet op oneigenlijke wijze toegang tot een voordeel mogen verschaffen én zich niet op een oneigenlijke wijze aan een nadeel mogen onttrekken. Voor de beoordeling of hiervan sprake is, moet worden getoetst aan zowel het objectieve (doel en strekking van de wet) als het subjectieve (motief en kunstmatigheid) element van misbruik. Voor het antwoord op de vraag wanneer sprake is van misbruik door de belastingplichtigen van de Wet MB 2024 moet dus worden bepaald wat het doel van de regeling is. Volgens de preambule van de EU Pijler 2-Richtlijn, zoals ook aangehaald in de MvT bij de Wet MB 2024, is het doel tweeledig: het beperken van belastingconcurrentie en belastingontwijking.<sup>67</sup> Het middel is gevonden in een bijheffing tot 15%. In praktische zin lijkt dit een geschikt middel. Maar, zo benadrukte Wisman, de concrete regels lijken niet echt goed aan te sluiten. Het beperken van belastingontwijking lijkt eveneens niet volledig tot uiting te komen, nu de regels mechanisch zijn en uitgaan van onweerlegbare bewijsvermoedens aan de hand van percentages, ficties en forfaits. Dit roept de vraag op wat het werkelijke doel is van de regels.

<sup>58</sup> *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 176.

<sup>59</sup> Vergelijk OECD (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global*, par. 19-21, p. 90-91 en OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base*, par. 20-21, p. 114-115. Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS.

<sup>60</sup> Lieke Mutsaers is Director bij KPMG Meijburg en Co.

<sup>61</sup> Danial Salehi is Fiscalist bij de Belastingdienst.

<sup>62</sup> QDMTT Safe Harbour en UTPR Safe Harbour.

<sup>63</sup> De CbCR Safe Harbour bestaat uit de volgende drie tests: (i) De minimis test, (ii) Simplified ETR test and (iii) Routine profits test.

<sup>64</sup> Onder andere met betrekking tot hybrid arbitrage arrangements – zie OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, December 2023.

<sup>65</sup> Suniel Pancham is werkzaam bij PanchamLegal.

<sup>66</sup> Ciska Wisman is verbonden aan de Universiteit van Amsterdam.

<sup>67</sup> *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 4 en Council Directive (EU) of 14 December 2022, 2022/2523, overweging 2 en 3.

Suniel Pancham sloot af met zijn kijk op de elementen van rechtsmisbruik en een aantal casussen. Het HvJ EU weigert bij misbruik dan ook een beroep op voordelen of rechten die voortvloeien uit EU-recht.<sup>68</sup> Pancham gaf aan dat voor het HvJ EU de vraag kan opkomen of sprake kan zijn van misbruik wanneer een nadeel wordt ontweken of waarin voordeel wordt opgezocht in een voor de belastingplichtige nadelige, want belastende, wet (i.e. een uitzondering). Uit de jurisprudentie blijkt dat in beide gevallen de misbruikdoctrine van toepassing is.<sup>69</sup> Er kan dus sprake zijn van misbruik als Pijler 2-wetgeving wordt ontweken.

Een aantal aanwezigen vond dat de gedetailleerde en technische uitwerking van de Wet MB 2024 en de expliciete keus om bij verslagleggingsregels aan te sluiten, moet leiden tot een terughoudende toepassing van de antimisbruikregels. Ook werd betoogd dat misbruik niet eenvoudig te stellen is in het geval van het opzoeken van safe harbours. Het juridische doel van die safe harbours is niet altijd duidelijk; zonder doel kan men ook niet in weerwil van dat doel handelen.

## 9. Slot

In twee dagen tijd werd een groot aantal aspecten van de Wet MB 2024 besproken. De verslagleggers zijn onder de indruk van de open manier waarop de deelnemers deden waar ze tegen aanlopen. Zeker bij een ingrijpend nieuw stelsel, zoals de Wet MB 2024, is een dergelijke uitwisseling van grote waarde.

<sup>68</sup> HvJ EU 29 juli 2024, nr. C-14/23 (*Perle*), r.o. 38.

<sup>69</sup> Zie bijv. HvJ EU *Italmoda* (BTW) en HvJ EU *Afrasiabi* (Sanctierecht).