

Nadere reactie wetsvoorstel ‘Tweede wet aanpassing Wet minimumbelasting 2024’

1. Algemeen

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de NOB) waardeert dat een deel van de eerder geconstateerde onduidelijkheden en knelpunten door de wetgever zijn geadresseerd in de Nota naar aanleiding van het Verslag (‘NnavV’) bij de Tweede wet aanpassing Wet minimumbelasting 2024 (het ‘Wetsvoorstel’). Omdat er toch nog enkele punten zijn waarvan de NOB verwacht dat deze, indien deze ongeadresseerd blijven, een negatieve invloed kunnen hebben op bedrijven welke (mede) in Nederland opereren, brengen we deze opnieuw onder de aandacht.

2. Inwerkingstredingsdatum

Pijler 2 is een initiatief vanuit het inclusieve raamwerk van de OESO. De regels worden nog altijd verder uitgewerkt door uitvaardiging van nieuwe administratieve richtsnoeren door dit instituut. Bepaalde richtsnoeren betreffen slechts een verduidelijking. Die richtsnoeren behoeven volgens de Nederlandse wetgever geen omzetting in wetgeving. Voor richtsnoeren die verder gaan dan die van louter interpretatieve aard, is wel een wetswijziging nodig.¹ Derhalve dient de wetgever, per administratief richtsnoer dat omgezet wordt in de Nederlandse wetgeving, een keuze te maken wat betreft het moment waarop de wetswijziging in werking treedt.

Nederland kiest ervoor om terugwerkende kracht te verlenen tot het eerste jaar waarin de Wet minimumbelasting 2024 (‘WMB 2024’) op een groep van toepassing is voor richtsnoeren waar dit niet bezwaarlijk is. Waar terugwerkende kracht wel als bezwaarlijk wordt ervaren, wordt in het Wetsvoorstel gekozen om een richtsnoer pas in te laten gaan vanaf het eerste jaar dat aanvangt op of na 31 december 2025. Deze beleidslijn, dat waar mogelijk terugwerkende kracht gehanteerd wordt, dient om mismatches met andere staten te voorkomen, welke zouden kunnen leiden tot dubbele (niet-)heffing en tot rechtsonzekerheid.² Deze beleidslijn is overigens niet nieuw – deze is eerder ook al gehanteerd bij de eerste Wet aanpassing Wet minimumbelasting 2024.³

¹ Kamerstukken II 2025/26, 36 817, nr. 3, p. 2.

² Kamerstukken II 2025/26, 36 817, nr. 3, p. 4.

³ Kamerstukken II 2024/25, 36 609, nr. 3, p. 5.



Er kunnen echter latere administratieve richtsnoeren met materiële wijzigingen zijn die zowel positief als negatief kunnen uitwerken voor groepen die onder de WMB 2024 vallen. Onder de huidige beleidslijn werken deze dan niet terug, aangezien integrale terugwerkende kracht in voorkomende gevallen als bezwarend zou kunnen worden ervaren. Dit kan evenwel tot de geconstateerde risico's leiden dat sprake is van een mismatch met andere staten, hetgeen leidt tot rechtsonzekerheid en potentieel dubbele (niet-)heffing, bijvoorbeeld indien een andere staat wel terugwerkende kracht verleent. Ten aanzien van deze richtsnoeren zou de NOB het passend vinden dat een groep de mogelijkheid geboden wordt om tóch te opteren voor het integraal toepassen van de latere administratieve richtsnoeren indien de groep dat wenselijk acht. Dat zou, volgens de NOB, binnen de eerdergenoemde beleidslijn passen, dat de gefaseerde implementatie van de administratieve richtsnoeren niet negatief mag uitwerken voor belastingplichtigen. Een groep die wenst om een administratief richtsnoer reeds in het eerste jaar waarin zij onder de WMB 2024 valt te mogen toepassen zou daartoe de mogelijkheid geboden moeten worden. Voor zover een groep van deze mogelijkheid geen gebruik maakt, geldt uiteraard de huidige beleidslijn en de tekst van de WMB 2024 inclusief de beperkingen ten aanzien van de terugwerkende kracht van bepaalde administratieve richtsnoeren, zoals deze zijn aangenomen (of in het kader van het Wetsvoorstel, voorgesteld) door de wetgever. De NOB geeft de wetgever in overweging om hier een voorziening voor te treffen.

De NOB heeft in haar eerdere reactie een voorbeeld gegeven van een richtsnoer welke zowel positief als negatief kan uitwerken en welke in het huidige voorstel niet terugwerkt, zijnde de Nederlandse implementatie van het tweede onderdeel van de administratieve richtsnoeren van juni 2024. Dit richtsnoer verduidelijkt dat het commerciële verloop van belastinglatenties wordt losgelaten daar waar de boekwaarde van een bezitting of schuld voor Pijler 2-doeleinden afwijkt van de commerciële waarde. In het huidige wetsvoorstel heeft deze wijziging pas effect voor verslagjaren vanaf 31 december 2025. Zoals de NOB in haar eerdere commentaar aangeeft,⁴ en ook door de wetgever wordt onderkend,⁵ geeft dit echter aanleiding tot situaties waarbij dubbel rekening genomen wordt met een commercieel-fiscaal (Pijler 2) verschil. In voorkomende situaties zal dit negatief uitpakken voor belastingplichtigen. Daarnaast echter maakt het dat de Nederlandse berekeningen onvoorspelbaar zullen worden en tot onverwachtse uitkomsten zullen leiden. Wij verwachten dat andere omringende landen voornamelijk wel volledige terugwerkende kracht verlenen aan dit richtsnoer, juist aangezien het zo fundamenteel van aard is.

⁴ NOB reactie wetsvoorstel 'Tweede wet aanpassing Wet minimumbelasting 2024', p. 6- 10, par. 4.

⁵ *Kamerstukken II 2025/26, 36 817, nr. 6, p. 8.*





Dat maakt voorts nog dat bedrijven die bijvoorbeeld in Nederland de bijheffing-informatieaangifte indienen of de verschuldigde inkomen-inclusiebijheffing berekenen, dit zullen doen op een andere manier dan de methodiek die veel staten voor bijvoorbeeld hun binnenlandse bijheffing hanteren, wat weer leidt tot additionele (administratieve) complexiteit. Gezien dit alles geeft de NOB de wetgever in overweging om, althans voor dit punt, hier een voorziening voor te treffen.

3. Wijziging van artikel 14.1 lid 2 WMB 2024

In de NnavV wordt door de wetgever aangegeven dat de belastinglatenties, die door het nieuwe artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 worden beschreven, zich niet kunnen voordoen ten aanzien van een Nederlandse belastingplichtige:

“Aangezien in Nederland gevestigde entiteiten geen belastinglatenties kunnen hebben als bedoeld in artikel 14.1, tweede lid, onderdeel b tot en met e, WMB 2024, is er geen reden voor andere staten om de switch-off bepaling toe te passen ten aanzien van in Nederland gevestigde entiteiten die hier zijn onderworpen aan de binnenlandse bijheffing.”

De NOB onderschrijft dit. De administratieve richtsnoeren van januari 2025, waarop het nieuwe artikellid gebaseerd is, richten zich tot actieve belastinglatenties die relateren aan bijzondere overheidsaanspraken, wat zoveel betekent als een overeenkomst met de overheid aangaande de fiscale behandeling ten aanzien van een bepaalde transactie die niet uit de reguliere toepassing van de wet volgt en waarbij de aanspraak dus afhankelijk is van de afspraak met de overheid. Bijvoorbeeld een bijzondere overheidsafpraak inzake een waardering en afschrijvingsbasis over een bezitting, tot een hogere waarde dan de zakelijke waarde in het economisch verkeer van dat vermogensbestanddeel. Zo’n waardering zou op basis van de Nederland winstbelastingregels niet toegestaan zijn.⁶ Het lijkt niet voorstelbaar dat een Nederlandse belastingplichtige met een inspecteur zou kunnen afspreken dat zo’n, niet uit de wet volgende, hogere afschrijvingsbasis gehanteerd zou mogen worden, al is het maar omdat het waarschijnlijk tot een selectief voordeel zou leiden en aldus waarschijnlijk onder het staatssteunverbod zou vallen. In zoverre is de NOB het dus eens met bovenstaande passage, dat dit type belastinglatentie zich niet kan voordoen ten aanzien van een in Nederland gevestigde belastingplichtige. Echter, de voorgestelde wettekst lijkt een breder toepassingsbereik te hebben, hetgeen ook relevant is voor de toepassing van de inkomen-inclusiebijheffing of onderbelastewinstbijheffing door Nederlands belastingplichtigen ten aanzien van groepsentiteiten in andere jurisdicties.

⁶ Het zakelijkheidsbeginsel staat slechts een waardering toe tot maximaal de zakelijke waarde in het economisch verkeer. Artikel 3.8 Wet IB 2001 jo. art. 8 Wet VPB 1969.





Het nieuwe lid 2, voor zover relevant, luidt onder het huidige voorstel:

“2. Actieve belastinglatenties, en ingeval onderdeel d van toepassing is ook passieve belastinglatenties, zijn uitgesloten van de berekening van het eerste lid voor zover:

- a. zij zien op bestanddelen die op de voet van hoofdstuk 6 niet in aanmerking worden genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies en zijn ontstaan als gevolg van een transactie die na 30 november 2021 heeft plaatsgevonden;*
- b. zij voortkomen uit een regeling met een overheidsinstantie die is overeengekomen of aangepast na 30 november 2021 en die voorziet in een bijzondere aanspraak op een belastingkrediet of een ander belastingvoordeel dat zonder die regeling niet zou zijn verleend;*
- c. zij voortvloeien uit een keuze gemaakt door de groepsentiteit na 30 november 2021, welke keuze de behandeling van een transactie voor de bepaling van het belastbare inkomen met terugwerkende kracht wijzigt nadat de belastingaanslag is vastgesteld of de belastingaangifte is gedaan;*
- d. zij voortkomen uit het verschil tussen de fiscale boekwaarden en de boekwaarden in de financiële verslaggeving indien en de fiscale boekwaarden zijn vastgesteld bij de invoering van een belasting naar de winst na 30 november 2021 en vóór het overgangsjaar in een staat waarin voorafgaand aan die invoering geen belasting naar de winst werd geheven; of*
- e. zij voortkomen uit verrekenbare verliezen die zijn ontstaan in een verslagjaar voorafgaand aan de vijf verslagjaren vóór de invoering van een belasting naar de winst in een staat waarin voorafgaand aan die invoering geen belasting naar de winst werd geheven.”*

De NOB meent dat tekstueel, bijvoorbeeld, het nieuwe subonderdeel c van toepassing zou kunnen zijn op in Nederland gevestigde groepsentiteiten. Neem bijvoorbeeld de situatie dat eind 2024 het resultaat van een Nederlandse belastingplichtige geschat wordt op 200 verlies. Dit verlies wordt opgenomen in de aangifte. In 2025 wordt duidelijk dat een renteaftrekbeperking in 2024 niet geldt en wordt het verlies herzien naar 400. Er wordt een nieuwe aangifte ingediend. Commercieel wordt een actieve belastinglatentie geboekt in 2024 van $200 * 25.8\% = 51.6$ ten aanzien van het verrekenbare verlies. In 2025 wordt deze actieve belastinglatentie herzien naar $400 * 25.8\% = 103.2$. Het gebruik van dit verlies, wanneer deze verrekend wordt met winsten van de belastingplichtige, leidt tot een afwikkeling van de actieve belastinglatentie, wat in beginsel als belastinglast meegenomen wordt voor de WMB 2024, behalve indien bijvoorbeeld artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 daaraan in de weg staat.

Indien sec de aanhef van het nieuwe tweede artikellid, in combinatie met subonderdeel c, in beschouwing wordt genomen, dan lijkt het erop dat voldaan wordt aan de voorwaarden, en dat de (toekomstige afwikkeling van de) actieve belastinglatentie dus niet in aanmerking genomen mag worden.





Er is immers, in lijn met de tekst, sprake van een (additionele) actieve belastinglatentie, die voortvloeit uit de keuze gemaakt door de Nederlandse belastingplichtige na 30 november 2021, en die keuze wijzigt de behandeling van de transactie voor belastingdoeleinden nadat de initiële aangifte is ingediend.

De NOB meent echter dat de wetgever onderschrijft dat deze uitleg van het nieuwe artikellid onjuist is, en dat het nieuwe subonderdeel c slechts van toepassing zou moeten zijn indien de (additionele) actieve belastinglatentie voorts samenhangt met een bijzondere overheidsaanspraak zoals beschreven in het nieuwe subonderdeel b. Hetzelfde geldt overigens voor de nieuwe subonderdelen d en e. De NOB geeft de wetgever in overweging om dit te verduidelijken, en deze koppeling zijn weerslag te doen vinden in de wettekst, door een wijziging aan te brengen aan het voorgestelde nieuwe artikellid. Dit zou enerzijds de onzekerheid wegnemen ten aanzien van de vraag of de nieuwe wettekst van toepassing zou kunnen zijn op in Nederland gevestigde groepsentiteiten. Het zou ook zekerstellen dat de Nederlandse implementatie van het richtsnoer op juiste wijze wordt toegepast op de winsten van buitenlandse groepsentiteiten.

Daarnaast geldt dat artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 de Nederlandse implementatie van artikel 47 lid 3 van Richtlijn 2022/2523 vormt, welke weer gebaseerd is op artikel 9.1.2. van de OESO-modelregels. Deze bepaling, in huidige vorm, beperkt het in aanmerking nemen van een actieve belastinglatentie voor zover deze voortkomt uit een transactie van na 30 november 2021, en voorts verband houdt met uitgesloten inkomen, zoals bijvoorbeeld inkomen wat vrijgesteld zou zijn door de bepalingen van hoofdstuk 6 van de WMB 2024.

Het voorgestelde nieuwe artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 bevat, in subonderdeel a, dezelfde beperking. Ten aanzien van de nieuwe subonderdelen lijkt echter niet uit de wettekst te volgen dat deze slechts van toepassing zijn voor zover de actieve belastinglatentie relateert aan een bestanddeel dat uitgesloten inkomen betreft. De NOB vraagt aan de wetgever om te verduidelijken of dit de juiste lezing is. Indien dit de juiste lezing is, en het dus voor subonderdeel b tot en met e irrelevant is of de actieve belastinglatentie ziet op een bestanddeel dat uitgesloten inkomen betreft, verzoekt de NOB de wetgever te verduidelijken hoe zich dit verhoudt tot artikel 47 lid 2 en 3 van Richtlijn 2022/2523.

4. Tot slot

De NOB is uiteraard graag bereid deze reactie op het wetsvoorstel/internetconsultatie nader toe te lichten en daartoe in overleg te treden. Een afschrift van deze reactie wordt op onze website gepubliceerd.⁷

⁷ Meer informatie over de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB leest u hier: <https://www.nob.net/over-de-nob/commissie/commissie-wetsvoorstellen/>.

