

Bijlage 1 – Technische beschrijving Pijler 1

In deze bijlage zal ik allereerst de achtergrond en doelen van Pijler 1 schetsen. Vervolgens zal ik op een aantal specifieke onderwerpen van Bedrag A nader ingaan. Ik zal afsluiten met een korte beschrijving van Bedrag B.

1. Achtergrond Pijler 1

De winst van multinationale ondernemingen wordt tezamen met de daaruit voortvloeiende heffingsrechten op basis van internationale afspraken verdeeld tussen landen. Op basis van de huidige regels wordt winst daarbij veelal toegerekend aan de locatie waar 'waarde' gecreëerd wordt, bijvoorbeeld aan een fysieke locatie met veel werknemers of belangrijke bedrijfsmiddelen. Veel landen hebben de vraag opgeworpen of het bestaande systeem in de huidige geglobaliseerde en gedigitaliseerde economie nog wel passend is. Daarbij is de vraag opgekomen of het feit dat een multinational in een land een grote afzetmarkt heeft er niet (ook) toe zou moeten leiden dat een deel van de winst aan dit land wordt toebedeeld. De ontwikkeling van Pijler 1 is het gevolg van deze discussie. Een van de doelen van Pijler 1 is dat landen waar de afzetmarkt van multinationals zich bevindt door toepassing van Bedrag A meer belasting mogen heffen over de winsten van die multinationals, ook als multinationals niet fysiek aanwezig zijn in dat land.

Diverse landen zijn de afgelopen jaren overgegaan tot het invoeren van belastingen gericht op de digitale economie (waaronder unilaterale digitale dienstenbelastingen). Deze maatregelen hebben vaak verschillende kenmerken en voorwaarden. Het gevolg daarvan is dat het internationale belastinglandschap uit elkaar gaat lopen en het risico op dubbele belasting ontstaat. Pijler 1 beoogt dit tegen te gaan, zodat het internationale belastinglandschap stabiliseert. In oktober 2021 is daarom het volgende overeengekomen. Alle deelnemende landen moeten hun huidige digitale dienstenbelastingen én andere vergelijkbare maatregelen voor alle bedrijven intrekken. Daarnaast mogen landen dergelijke belastingen in de toekomst niet meer invoeren.

Verder beoogt Pijler 1 met Bedrag B de bestaande regels rondom de winstverdeling voor bepaalde marketing- en verkoopactiviteiten te vereenvoudigen.¹ De huidige regels zijn praktisch lastig toepasbaar en de uitvoering neemt veel capaciteit in beslag. Hierdoor ontstaan veel geschillen tussen landen. Het doel van de voorgestelde vereenvoudiging van de huidige regels is dat deze geschillen over de winstverdeling aan marketing- en verkoopactiviteiten worden voorkomen en dat landen hun capaciteit op andere onderwerpen kunnen inzetten. Hierbij wordt specifiek gekeken naar de behoeften van ontwikkelingslanden, omdat het voor deze landen lastiger kan zijn om voldoende informatie te verkrijgen die nodig is voor de analyse die gemaakt moet worden om de winstverdeling voor de marketing- en verkoopactiviteiten vast te stellen.

2. Bedrag A

Bedrag A zal gelden voor de grootste en meest winstgevende multinationals wereldwijd, waaronder grote digitale bedrijven. Pijler 1 is een aanvulling op de bestaande regels die zien op de winstverdeling van multinationale groepen. Landen waar bedrijven veel gebruikers hebben, krijgen op basis van Bedrag A extra heffingsrechten toebedeeld. Andere landen zullen heffingsrechten moeten inleveren. Beoogd is dat dit de landen zullen zijn waar onder de huidige regels veel winst valt.

In dit onderdeel zal ik kort ingaan op de volgende onderwerpen van Bedrag A:

- a) Reikwijdte en uitzonderingen

¹ De winstverdeling aan marketing- en verkoopactiviteiten gaat onder de huidige internationale afspraken op grond van het arm's-lengthbeginsel. Dit beginsel is in Nederland gecodificeerd in artikel 8b Wet Vpb 1969. Op grond van het arm's-lengthbeginsel dienen gelieerde lichamen met elkaar te handelen zoals ongelieerde lichamen onder vergelijkbare omstandigheden zouden handelen.

- b) In welk land wordt omzet gerealiseerd ('*revenue sourcing*')?
- c) Hoe worden heffingsrechten toegerekend?
- d) Voorkoming van dubbele belasting
- e) Zekerheid vooraf ('*tax certainty*') en geschilbeslechting
- f) Administratie
- g) Bronheffingen

a) Reikwijdte en uitzonderingen

De maatregelen van Bedrag A gaan gelden voor bedrijven met een wereldwijde geconsolideerde omzet van meer dan EUR 20 miljard en een winstmarge (winst gedeeld door omzet) van meer dan 10%.²

Er zijn twee uitzonderingen op de reikwijdte:

- Allereerst zijn activiteiten met natuurlijke hulpbronnen uitgezonderd, zoals het uit de grond halen en de exploratie van ruwe olie, erts en kolen. De gedachte achter deze uitzondering is dat natuurlijke hulpbronnen dusdanig zijn verbonden aan het land waar zij in de grond zitten, dat een extra verschuiving van heffingsrechten naar marktlanden niet op zijn plaats zou zijn. Onder andere ontwikkelingslanden zijn voorstander van deze uitzondering.
- Ten tweede zijn gereguleerde financiële diensten uitgezonderd. Daaronder vallen onder andere banken, verzekeraars, herverzekeraars en asset managers. De gedachte achter deze uitzondering is dat door de hoge mate van regulering in deze sector, de locatie van de activiteiten in de meeste gevallen in lijn is met de locatie van afnemers.

Voor beide uitzonderingen geldt dat het deel van de multinationale groep dat zich niet bezighoudt met de uitgezonderde activiteiten, maar zelfstandig wel aan de winst en omzetgrens voldoet, zelfstandig onder Bedrag A valt.

Om te beoordelen of een groep binnen de reikwijdte van Bedrag A valt, wordt naar de commerciële geconsolideerde cijfers van de groep gekeken. Op de commerciële cijfers wordt een beperkt aantal aanpassingen gemaakt, bijvoorbeeld voor belastingen, dividenden en niet aftrekbare kosten (zoals boetes). Ook wordt er rekening gehouden met verliesverrekening.

Ten slotte is er een regel opgenomen die waarborgt dat groepen die zowel bedrijfsonderdelen (segmenten) met een hoge als met een lage winstmarge hebben, binnen de reikwijdte van Pijler 1 kunnen vallen. Dit is het geval als het onderdeel met de hoge winstmarge zelfstandig boven de winst- en omzetrempel uitkomt, terwijl de groep als geheel niet boven de winstdrempel uit zou komen. Het onderdeel met de hoge winstmarge valt dan binnen de reikwijdte van Pijler 1.

b) In welk land wordt omzet gerealiseerd ('*revenue sourcing*')?

Het doel van Bedrag A is dat bedrijven meer belasting gaan betalen in landen waar zij veel omzet realiseren doordat daar afnemers en gebruikers zitten ('marktlanden'). Om de vraag in welk land omzet wordt gerealiseerd te beantwoorden, zijn zogenoemde '*revenue sourcing*' regels opgesteld. Door deze regels kan de situatie ontstaan dat er omzet worden toegerekend aan landen terwijl een bedrijf daar geen fysieke aanwezigheid heeft.

² Bij succesvolle implementatie zal de omzetrempel worden verlaagd naar EUR 10 miljard. Hierdoor zullen meer bedrijven onder de reikwijdte komen te vallen. Hiertoe vindt na zeven jaar een evaluatie plaats voor Bedrag A die maximaal één jaar zal duren.

De vraag in welk land omzet wordt gerealiseerd kan ingewikkeld zijn. Een voorbeeld is de situatie waarin een social media platform inkomsten geniet door de verkoop van advertenties waar de gebruikers van het platform naar kijken. Het kan voorkomen dat de gebruikers van het platform in land X zitten, terwijl de koper van advertentieruimte op het platform is gevestigd in land Y. Op grond van de *revenue sourcing* regels wordt in deze situatie de omzet toegerekend aan het land waar de gebruiker de advertentie bekijkt. Om de locatie van de gebruiker te bepalen wordt onder andere gekeken naar het gebruikersprofiel van de kijker of het IP-adres.

Landen krijgen overigens pas daadwerkelijk heffingsrechten toegerekend, als er voldoende 'nexus' in dat land aanwezig is. Er is sprake van voldoende *nexus* als een bedrijf tenminste EUR 1 miljoen omzet realiseert in een land. Voor omzet gegenereerd in de kleinste economieën is al sprake van voldoende *nexus* bij een omzet van EUR 250.000.³

c) Hoe worden heffingsrechten toegerekend?

Nadat is vastgesteld of een groep binnen de reikwijdte van Bedrag A valt en aan welke marktlanden op grond van de *revenue sourcing* regels omzet wordt toegerekend, kan worden berekend hoeveel extra heffingsrechten ieder marktland daadwerkelijk krijgt. Hiertoe is een rekenkundige formule opgesteld. Deze formule verdeelt 25% van de overwinst van de groep naar rato van omzet over marktlanden. De overwinst wordt mathematisch gedefinieerd als de winst die hoger is dan 10% van de omzet.

In een formule ziet dit er als volgt uit:

$$\text{Toegedeelde winst aan een land (Bedrag A)} = (\text{groepsomzet} - 10\% * \text{groepsomzet}) * 25\% * \frac{\text{toegedeelde omzet aan het land}}{\text{totale omzet van de groep}}$$

d) Voorkoming van dubbele belasting

Op grond van Bedrag A krijgen marktlanden extra heffingsrechten. Als in een ander land de heffingsrechten niet zouden worden ingeperkt, zou er door toepassing van Bedrag A dubbele belasting ontstaan. In oktober 2021 is afgesproken deze dubbele belasting tegen te gaan. Andere landen mogen daarom niet ook belasting heffen over de winst die onder Bedrag A aan de marktlanden wordt toegedeeld.

Aangezien Bedrag A een herverdeling van restwinst betreft, is besloten dat de landen waar op basis van de bestaande regels veel restwinst aanwezig is, de zogenaamde voorkoming van dubbele belasting dienen te geven.

Om te bepalen in welke landen deze restwinst zit, is vanwege praktische redenen voor een kwantitatieve benadering gekozen. Daarvoor wordt aangesloten bij het rendement op afschrijvings- en loonkosten ('*return on depreciation and payroll*' of '*RoDP*') dat een bedrijf per land haalt. Als een bedrijf in een land hoge winsten maakt, maar in dat land weinig werknemers en bedrijfsmiddelen en dus lage afschrijvings- en loonkosten heeft, is in dit land een hoog rendement op afschrijvings- en loonkosten. Hoe hoger dit rendement, hoe meer heffingsrechten een land moet inleveren.

In Bedrag A is een safe harbour opgenomen ('*marketing and distribution safe harbour*').⁴ Deze safe harbour zorgt ervoor dat er op voorhand geen of een lager Bedrag A wordt toegerekend aan

³ Dit geldt voor landen met een GDP onder de EUR 40 miljard.

⁴ Voorheen zag de safe harbour slechts op winsten behaald met marketing- en distributieactiviteiten. In het huidige voorstel wordt aangesloten bij alle winst die in een land behaald is ongeacht met welke activiteiten die winst is behaald.

landen waar al relatief veel winst wordt gemaakt. De gedachte hierachter is dat er in die situaties geen extra heffingsrechten hoeven worden toebedeeld onder Bedrag A.

e) Zekerheid vooraf en geschilbeslechting ('*tax certainty*')

De afspraken over Bedrag A zijn complex. Daarnaast zijn de afspraken, in tegenstelling tot de meeste huidige bilaterale belastingafspraken, multilateraal van aard. Dat maakt een nieuw mechanisme om geschillen over mogelijke dubbele belasting te voorkomen en ontstane geschillen (bindend) te beslechten noodzakelijk. Nederland heeft zich actief uitgesproken om tot een verplicht en bindend mechanisme te komen. Ik ben dan ook verheugd dat dit is gelukt.

Er worden voor Bedrag A afspraken gemaakt over (i) het verkrijgen van zekerheid vooraf en (ii) verplichte en bindende geschilbeslechting achteraf over elementen die effect kunnen hebben op de vaststelling van Bedrag A (waaronder winstcorrecties). Dit is voor een aantal IF-landen een grote stap.

De afspraken over het eerste onderdeel (zekerheid vooraf voor Bedrag A) bestaan grofweg uit de volgende drie onderdelen:

- Zekerheid over de vraag of een multinational binnen de reikwijdte van Bedrag A valt ('*scope certainty*');
- Zekerheid in een vroeg stadium over een aantal onderdelen van Bedrag A, zoals de toepassing van de *revenue sourcing* regels ('*advanced certainty*'); en
- Volledige zekerheid over alle onderdelen van Bedrag A ('*comprehensive certainty*').

Deze procedures beginnen met onderling overleg. Gezien het potentieel grote aantal landen dat betrokken is, is het niet werkbaar om het onderlinge overleg plaats te laten vinden tussen alle landen waar een multinationale groep actief is. Er zal daarom worden gewerkt met panels waarin een select aantal landen deelneemt. Het panel moet representatief zijn voor verschillende categorieën landen (ontwikkelde en ontwikkelingslanden, kleine en grote economieën, marktlanden die Bedrag A zullen ontvangen en landen die voorkoming van dubbele belasting zullen geven). Het land waar het hoofdkantoor van de multinationale groep is gevestigd neemt altijd deel in het panel (als '*lead tax administration*'). Als in dit onderling overleg geen overeenstemming wordt bereikt, wordt het meningsverschil beslecht door een bindende uitspraak van een arbitragepanel. De landen die niet in het panel zitten, kunnen bezwaar maken tegen de uitkomsten daarvan. Ook daarover kan door een arbitragepanel uitspraak worden gedaan.

Het tweede onderdeel betreft de zekerheid over geschillen die effect kunnen hebben op de vaststelling van Bedrag A. Dit bestaat uit een procedure voor onderling overleg.⁵ Indien geen tijdige uitkomst wordt bereikt, wordt de zaak verplicht behandeld door een arbitragepanel dat een bindende uitspraak zal doen. Over de reikwijdte van dit regime en de definitie van geschillen die effect kunnen hebben op de vaststelling van Bedrag A wordt nog nader gesproken.

Het mechanisme voor bindende en verplichte geschilbeslechting achteraf is voor bepaalde ontwikkelingslanden optioneel.⁶ Dit is een handreiking geweest aan ontwikkelingslanden. Daardoor zijn ook deze landen aan boord gekregen bij het in oktober 2021 gemaakte akkoord. De reden dat deze landen de geschilbeslechting achteraf optioneel wilden houden, is dat zij vanwege

⁵ Dit proces van onderlinge overlegprocedures wordt op dit moment gereguleerd door de minimumstandaard van BEPS Actie 14 van de OESO.

⁶ De landen waarvoor dit optioneel is, moeten voldoen aan internationaal afgesproken criteria voor uitstel van de peer review onder voor geschilbeslechting in Actieplan 14 van het BEPS-project van de OESO. Kort gezegd houden deze criteria in dat het land (i) een ontwikkelingsland betreft dat geen OESO- of G20-land is, (ii) waar geen of slechts enkele onderlinge overlegprocedures mee worden gevoerd en (iii) waar verdragspartners geen problemen ervaren bij de behandeling en oplossing van onderlinge overlegprocedures. Er zal regelmatig worden gemonitord of het ontwikkelingsland nog voldoet aan de voorwaarden om hiervoor in aanmerking te komen.

capaciteitsoverwegingen nog niet kunnen voorzien of zij geschilbeslechtsingsmechanisme direct kunnen gaan uitvoeren.

f) Administratie

Bedrijven die onder de reikwijdte van Bedrag A vallen, zullen bepaalde informatie aan de betrokken belastingautoriteiten moeten verstrekken. Uit deze informatie moeten belastingdiensten kunnen opmaken of bedrijven binnen de reikwijdte van Bedrag A vallen en hoe de herverdeling van Bedrag A eruit zal komen te zien. Om de administratieve lasten zo veel mogelijk te beperken, wordt voorgesteld om te werken met één centrale en gestandaardiseerde aangifte. Daarnaast moet een documentatiepakket worden opgesteld waarin onder andere de Bedrag A berekeningen zijn opgenomen.

Het geven van voorkoming en het opleggen van de Bedrag A belastingaanslagen wordt berekend per land. De uiteindelijke aanslagen en voorkomingen dienen echter te worden verwerkt door entiteiten binnen de groep in plaats van de landen waarop de berekening is gemaakt. Er moet daarom worden afgesproken welke entiteit(en) in de groep als belastingplichtige worden aangemerkt.

g) Bronheffingen

Bronheffingen kunnen een rol spelen bij bedrijven die in meerdere landen actief zijn en waar tussen verschillende landen betalingen plaatsvinden. Dit speelt als een bedrijf uit land X een betaling (bijvoorbeeld voor geleverde diensten of royalty's) doet aan een bedrijf in land Y en land X bronbelasting inhoudt op die betaling. Op grond van belastingverdragen of unilaterale regelingen zorgt land Y er in de meeste gevallen voor dat dubbele belasting wordt voorkomen door verrekening van die bronbelasting toe te staan. Een deel van de winst van het bedrijf uit land Y is daarmee al belast in land X. De vraag komt op of deze landen daarmee al heffingsrechten naar zich toetrekken over de winsten die via Bedrag A worden herverdeeld.

Een aantal landen vindt dat bronbelastingen op uitgaande geldstromen niet beperkt zouden mogen worden onder Bedrag A. Volgens deze landen moet Bedrag A een extra opbrengst zijn bovenop het bestaande systeem.

Een aantal andere landen vindt dat er bij Bedrag A wel rekening gehouden moet worden met geheven bronbelastingen, omdat bronbelastingen hetzelfde doel dienen als Bedrag A. Zij vrezen voor meer dubbele belasting voor bedrijven, omdat verrekening onder toepassing van Bedrag A in meer gevallen niet mogelijk kan zijn. Daarnaast zou het niet rekening houden met geheven bronbelastingen kunnen leiden tot een onevenredige benadeling van landen waar onder de huidige regels veel winsten vallen. Zij moeten mogelijk voorkoming geven voor bronbelastingen terwijl zij over de met die bronbelasting samenhangende winst al niet kunnen heffen door de herverdeling onder Bedrag A.

3. Bedrag B

Bedrag B is het tweede onderdeel van Pijler 1. In tegenstelling tot Bedrag A is Bedrag B niet beperkt tot alleen de grootste en meest winstgevendende groepen. Dit onderdeel van Pijler 1 is in principe namelijk van toepassing op alle bedrijven.

Bedrag B bevat het voorstel om het vaststellen van de beloning (winst) voor marketing- en verkoopactiviteiten te vereenvoudigen. Onder de huidige internationale regels wordt deze beloning vastgesteld op basis van het arm's-lengthbeginsel. De winst van multinationale groepen wordt op basis van dat beginsel verdeeld tussen landen op basis van de locatie waar 'waarde' gecreëerd wordt, bijvoorbeeld aan een fysieke locatie met veel werknemers of belangrijke bedrijfsmiddelen. De analyse om dit te bepalen, vergt een arbeidsintensieve vergelijkbaarheidsstudie waarin transacties tussen ongelieerde partijen worden vergeleken met de transactie waarvoor de winstverdeling wordt bepaald. Er gaat veel capaciteit van landen naar het analyseren van deze vergelijkbaarheidsstudie. Er gaan veel geschillen tussen landen over de vaststelling van de

beloning voor marketing- en verkoopactiviteiten, ook omdat de vergelijking met ongelieerde transacties subjectieve elementen bevat.

Bedrag B komt vooral landen ten goede die moeite hebben met het uitvoeren van de vergelijkbaarheidsstudie doordat het lastig of zelfs niet mogelijk is om vergelijkbare lokale transacties in openbare bronnen te vinden. Dit betreft voornamelijk ontwikkelingslanden. Ook landen die wel voldoende lokale transacties kunnen vinden voor de vergelijkbaarheidsstudie kunnen baat hebben bij de vereenvoudiging, omdat ook die landen hun capaciteit dan op andere onderwerpen kunnen inzetten.