

Vergaderjaar 2022–2023

**36 369**

**Invoering van een minimumbelasting en 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)**

**Nr. 4**

**ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT<sup>1</sup>**

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 17 mei 2023 en het nader rapport d.d. 30 mei 2023, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 29 maart 2023, no. 2023000855, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 17 mei 2023, no. W06.23.00077/III, bied ik U hierbij aan.

Het kabinet is de Afdeling zeer erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies over het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies, dat hieronder cursief is opgenomen, merk ik het volgende op.

*Bij Kabinetsmissive van 29 maart 2023, no.2023000855, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende Invoering van de Wet minimumbelasting 2024 en enkele wijzigingen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen en in 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 belasting-*

<sup>1</sup> De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

*heffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie (PbEU 2022, L 328/1), met memorie van toelichting.*

*Het wetvoorstel strekt tot 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 (hierna: de richtlijn). Daartoe wordt een nieuwe rijksbelasting geïntroduceerd, de zogenoemde minimumbelasting.*

*De Afdeling advisering van de Raad van State maakt opmerkingen over de inbedding van de voorgestelde rijksbelasting in het geldende stelsel voor rijksbelastingen, alsmede over de verhouding met de voorzieningen inzake wederzijdse bijstand bij de heffing en invordering van belastingen. Tot slot vraagt zij naar de gevolgen van het voorstel voor het beleid inzake de vennootschapsbelasting en het verdragsbeleid. In verband met deze opmerkingen is aanpassing van het wetsvoorstel en de toelichting wenselijk.*

## *1. Inleiding*

### *a. Het voorstel*

*Het wetvoorstel strekt tot implementatie van de richtlijn. Hiermee wordt in een afzonderlijke belastingwet een rijksbelasting – de minimumbelasting – ingevoerd om te bewerkstelligen dat multinationale groepen en binnenlandse groepen<sup>2</sup> met een omzet van € 750 miljoen of meer ten minste effectief 15% aan belasting over hun winst betalen. Het wetsvoorstel voorziet in een bijheffing als te weinig winstbelasting is betaald. De minimumbelasting wordt geheven van in Nederland gevestigde entiteiten van een multinationale groep of een binnenlandse groep. Als het effectieve belastingtarief lager is dan het minimumbelastingtarief van 15% wordt het verschil bijgeheven door toepassing van de zogenoemde kwalificerende binnenlandse bijheffing, de inkomen-inclusiebijheffing of de onderbelastewinstbijheffing.<sup>3</sup> De te weinig geheven winstbelasting wordt bepaald door het bijheffingspercentage – de som van het minimumbelastingtarief verminderd met het effectieve belastingtarief – te vermenigvuldigen met de grondslag, de zogenoemde overwinst.*

<sup>2</sup> Binnenlandse groepen zijn groepen waarvan alle entiteiten in Nederland zijn gevestigd.

<sup>3</sup> Bij de inkomen-inclusiebijheffing wordt het deel van de overwinst van een laagbelaste groepsentiteit die zich ergens in de groepsstructuur bevindt over het algemeen belast op het niveau van de uiteindelijkkemoederentiteit.

De inkomen-inclusiebijheffing wordt niet alleen toegepast op laagbelaste groepsentiteiten die in een andere staat zijn gevestigd dan de moederentiteit, maar ook ter zake van de laagbelaste moederentiteit zelf alsmede haar – in diezelfde staat gevestigde – laagbelaste groepsentiteiten. Voor zover geen inkomen-inclusiebijheffing wordt toegepast door de staat waarin de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd, wordt de (resterende) bijheffing verzekerd door toepassing van de onderbelastewinstbijheffing. De onderbelastewinstbijheffing werkt als zogenoemde «backstop» van de inkomen-inclusiebijheffing.

Daarnaast biedt de richtlijn de lidstaten de mogelijkheid om een zogenoemde kwalificerende binnenlandse bijheffing te implementeren. De regering heeft ervoor gekozen om een dergelijke binnenlandse bijheffing in te voeren. Met een kwalificerende binnenlandse bijheffing heeft Nederland de mogelijkheid om – kort gezegd – ook over de overwinst van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten van een multinationale groep zonder uiteindelijkkemoederentiteit in Nederland bij te heffen tot een effectief tarief van 15%.

## *b. Internationale context*

*In oktober 2021 heeft een groot aantal landen, waaronder Nederland, binnen het door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) georganiseerde Inclusive Framework (IF)<sup>4</sup> politieke overeenstemming bereikt over onder meer de zogenoemde Pijler 2. Doel van Pijler 2 is om te komen tot een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor grote multinationale groepen. Daarmee wordt beoogd belastingconcurrentie tussen landen en daardoor veroorzaakte belastingontwijking door grote bedrijven te beperken en een gelijkjer speelveld te creëren voor internationaal opererende bedrijven.*

*In december 2021 heeft de OESO Pijler 2-modelregels gepubliceerd waarmee de deelnemende staten het zogenoemde Pijler 2-akkoord in hun nationale wetgeving kunnen omzetten.<sup>5</sup> De OESO geeft hier een verdere uitwerking aan in reeds gepubliceerde en nog te publiceren administratieve guidance (hierna: richtsnoeren). De staten die het IF-akkoord onderschrijven kunnen niet worden verplicht om de OESO-modelregels te implementeren. Diverse landen, in het bijzonder buiten de groep van G-20 landen, hebben nog geen stappen gezet ten aanzien van de Pijler 2-implementatie.<sup>6</sup> Wel worden ze geacht te accepteren dat andere staten kunnen bijheffen over in hun staat gevestigde laagbelaste groepsentiteiten. Als een deelnemende staat de regels implementeert, wordt deze geacht de regels consistent met de OESO-modelregels en richtsnoeren te implementeren en uit te voeren.*

*Om ervoor te zorgen dat de Pijler 2-maatregelen binnen de Europese Unie op dezelfde wijze in nationale wetgeving worden omgezet en om strijd met het Unierecht te voorkomen is op 14 december 2022 Richtlijn (EU) 2022/2523 vastgesteld. De richtlijn sluit voor de uitwerking en interpretatie aan bij en verwijst naar de IF-afspraken en OESO-modelregels en de nadere uitwerking daarvan in OESO-richtsnoeren. Om strijd met het Unierecht te voorkomen vallen niet alleen multinationale groepen, maar ook binnenlandse groepen binnen de reikwijdte van de richtlijn en daarmee ook van het wetsvoorstel. Dit betreft een uitbreiding op de OESO-modelregels. De richtlijn dient op 31 december 2023 in wetgeving te zijn omgezet.*

*Het voorstel, hoewel – evenals de richtlijn – groot in omvang en verstrekkend wat betreft de implicaties,<sup>7</sup> behelst grotendeels niet meer dan de zuivere implementatie van de richtlijn. In de toelichting is aangegeven dat de richtlijn voorschrijft dat het OESO-commentaar bij de OESO-modelregels als bron van illustratie en uitleg bij de implementatie van de richtlijnteksten gebruikt dient te worden.<sup>8</sup> Uit de toelichting komt verder naar voren dat aanvankelijk de Engelse taalversie van de richtlijn als uitgangspunt is genomen.<sup>9</sup> De toelichting geeft niet aan wat de relatie van het voorstel is met de Nederlandse taalversie van de richtlijn.*

<sup>4</sup> Hierin werken zowel lidstaten als niet-lidstaten van de OESO samen.

<sup>5</sup> OECD (2021) Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Globals Anti-Base erosion Model Rules (Pillar two).

<sup>6</sup> Zie <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html> en Mindy Herzfeld, A Pillar 2 Tour Around the World, Tax Notes International 17 april 2023, p. 305–309.

<sup>7</sup> Dit geldt niet alleen voor bedrijven die binnen het bereik van het voorstel vallen, maar ook voor de lidstaten van de EU. Zie bijvoorbeeld de uitspraken van Benjamin Angel in het artikel «Pillar 2 is transformational for the EU, Top Tax Official says» in Tax Notes International van 24 april 2023, p. 518.

<sup>8</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 2.1.

<sup>9</sup> Memorie van toelichting, paragraaf 8.

*De richtlijn biedt slechts beperkte mogelijkheden tot het maken van keuzes. De ruimte voor de Nederlandse wetgever is in dit stadium derhalve zeer beperkt. De Afdeling heeft hier bij de beoordeling van het wetsvoorstel rekening mee gehouden en zich vooral gericht op de inbedding van deze nieuwe rijksbelasting in het bestaande fiscale stelsel en op de keuzes die de regering heeft gemaakt binnen de beperkte ruimte die daarvoor beschikbaar is.*

## *2. Inbedding minimumbelasting in fiscale stelsel*

*De regering heeft de keuze gemaakt om de minimumbelasting op te nemen in een afzonderlijke heffingswet en deze niet onder te brengen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969). De Afdeling begrijpt deze keuze. Zoals de regering aangeeft, wordt met een zelfstandige heffingswet recht gedaan aan de basisgedachte van de Pijler 2-maatregelen om als een aanvullende heffing te gelden, bovenop de bestaande winstbelastingen. Bovendien zou inbedding in de Wet Vpb 1969 tot toenemende complexiteit leiden.*

*De voorgestelde belasting is een rijksbelasting in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Dat betekent dat de regels van toepassing zijn die gelden voor rijksbelastingen, zoals die uit de AWR, maar bijvoorbeeld ook die uit de Invorderingswet 1990.*

### *a. Vervallen naheffing kwalificerende binnenlandse bijheffing*

*Het voorstel voorziet erin dat in een specifiek geval de bevoegdheid vervalt tot naheffing van kwalificerende binnenlandse bijheffing.<sup>10</sup> Dan vervallen ook reeds opgelegde, maar nog niet ingevorderde naheffingsaanslagen die daarop zien. Deze bepaling houdt verband met de conversie van een niet binnen een bepaalde<sup>11</sup> termijn betaalde kwalificerende binnenlandse bijheffing in een additionele bijheffing van inkomensinclusiebijheffing of onderbelastewinstbijheffing.<sup>12</sup> Uit het voorstel en de toelichting wordt niet duidelijk wat de gevolgen zijn voor beschikkingen die samenhangen met dergelijke naheffingsaanslagen, zoals rentebeslikkingen en boetebeschikkingen. Ook is niet duidelijk wat het gevolg is wanneer een naheffingsaanslag op het moment van conversie al gedeeltelijk is betaald.*

### *b. Inlichtingenverplichting*

*Bij het vervallen van de bevoegdheid tot naheffing van minimumbelasting,<sup>13</sup> vervalt ook de zogenoemde inlichtingenverplichting.<sup>14</sup> De mogelijkheid om een vergrijpboete op te leggen wegens het aan grove schuld of opzet te wijten niet voldoen aan deze plicht vervalt dan eveneens.<sup>15</sup> Dit is niet nader onderbouwd. Hoewel de inlichtingen na deze termijn als zodanig niet meer kunnen leiden tot een wijziging van de verschuldigde minimumbelasting en daarom hun relevantie hebben verloren, blijft gelden dat een belastingplichtige gedurende de periode dat deze inlichtingen nog wel relevant waren, deze niet heeft verstrekt. Deze belastingplichtige heeft niet aan een wettelijke plicht voldaan die als dusdanig ernstig wordt bestempeld dat hier een vergrijpboete aan is*

<sup>10</sup> Artikel 11.2, derde lid.

<sup>11</sup> Dit betreft de termijn van artikel 8.4, zevende lid: het niet betalen binnen vier verslagjaren na het verslagjaar waarover de bijheffing was verschuldigd.

<sup>12</sup> Artikel 8.4, zevende lid.

<sup>13</sup> Artikel 11.2, eerste en tweede lid: na verloop van zes jaren en vier maanden respectievelijk zes jaren en zeven maanden.

<sup>14</sup> Artikel 12.2, derde en vierde lid.

<sup>15</sup> Artikel 12.4, vierde en vijfde lid.

verbonden. De toelichting maakt niet duidelijk waarom die gedraging, die reeds heeft plaatsgevonden, niet meer beboetbaar zou moeten zijn vanaf het moment dat er geen naheffingsaanslag meer kan worden opgelegd.

Het voorstel voorziet in een zelfstandige bepaling om voornoemde vergrijpboete op te kunnen leggen. In de AWR staan diverse bepalingen op basis waarvan voor de verschillende rijksbelastingen vergrijpboetes kunnen worden opgelegd<sup>16</sup> dan wel informatieverplichtingen kunnen worden afgedwongen.<sup>17</sup> In de toelichting is niet gemotiveerd waarom de voorliggende vergrijpboete niet is ondergebracht in de AWR.<sup>18</sup>

#### c. Aansprakelijkstelling

Het wetsvoorstel voorziet in een nieuw artikel 41a van de Invorderingswet 1990.<sup>19</sup> Daarin is voor de minimumbelasting van een groepsentiteit hoofdelijke aansprakelijkheid geregeld van elk van de andere groepsentiteiten. De toelichting geeft slechts een summier motivering voor deze in vergelijking met andere belastingen ongebruikelijke en ruime aansprakelijkheid,<sup>20</sup> namelijk dat het kabinet dit wenselijk acht.<sup>21</sup> Voor in Nederland gevestigde groepsentiteiten kan de ratio voor deze aansprakelijkheid mogelijk worden gevonden in het feit dat de binnenlandse bijheffing wordt geheven alsof er één belastingplichtige is en voor alle groepsentiteiten samen één aangifte wordt gedaan. De aansprakelijkheid strekt zich echter ook uit over groepsentiteiten die in een andere staat zijn gevestigd.

Los van de vraag of een dergelijke aansprakelijkheid proportioneel en opportuun is, merkt de Afdeling op, dat de mogelijkheden om een dergelijke aansprakelijkheid daadwerkelijk in het buitenland te (laten) effectueren afhankelijk is van de afspraken die in internationaal of Europees verband, bilateraal of multilateraal zijn gemaakt over wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingen. Die mogelijkheden zijn vooralsnog vrij beperkt. Veel landen hebben voorbehouden gemaakt bij de bepalingen over hulp bij invordering in het multilaterale Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken. Weliswaar is er een Europese richtlijn over administratieve bijstand bij invordering,<sup>22</sup> maar het is de vraag of andere landen erg genegen zullen zijn om zich actief in te zetten om Nederland bij deze invordering te ondersteunen.

#### d. Keuzes belastingplichtige

Het voorstel geeft belastingplichtigen voor een aantal regelingen de mogelijkheid om een keuze te maken. Deze keuze maken belastingplichtigen, afhankelijk van welke keuze het betreft, voor één verslagjaar of vijf verslagjaren.<sup>23</sup> Zij moeten de keuzes kenbaar maken in de bijheffing-informatieaangifte.<sup>24</sup> De mogelijkheid tot het maken van bepaalde keuzes

<sup>16</sup> Hoofdstuk VIII A, paragraaf 2, AWR.

<sup>17</sup> Zoals artikel 52a, vierde lid, AWR.

<sup>18</sup> Waarbij het feit dat in de Wet bronbelasting 2021 een soortgelijke bepaling is opgenomen als zodanig geen toereikende onderbouwing is.

<sup>19</sup> Artikel 16.1.

<sup>20</sup> Hierbij zij opgemerkt dat ook de recente Wet tijdelijke solidariteitsbijdrage een ongebruikelijke en ruime aansprakelijkheid bevat, in dat geval gekoppeld aan de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting, waar de Afdeling kritisch over heeft geadviseerd (Advies van 17 oktober 2022, W06.22.0203/III).

<sup>21</sup> Memorie van toelichting, pagina 45.

<sup>22</sup> Richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen (PbEU 2010, L 84).

<sup>23</sup> In artikel 13.2, eerste lid, zijn de regelingen opgenomen waarvoor de vijfjaarsperiode geldt en in artikel 13.2, tweede lid, zijn de regelingen opgenomen waarvoor de eenjaarsperiode geldt.

<sup>24</sup> Artikel 13.2 en 13.1, vijfde lid, onderdeel d.

*vloeit als zodanig voort uit de richtlijn. In het wetsvoorstel of de toelichting is echter niet nader uitgewerkt wat de exacte procedure is en wat de daarbij geldende termijnen zijn met betrekking tot het maken of herzien van deze keuzes. Zo is niet duidelijk of, hoe en tot welk moment een keuze kan worden herzien en of het mogelijk is dat een belastingplichtige geen keuze maakt en wat daarvan het gevolg is.*

#### *e. Belastingrente*

*Het wetsvoorstel voorziet in een zelfstandige bepaling om bij het vaststellen van een naheffingsaanslag minimumbelasting belastingrente in rekening te brengen. In de AWR zijn reeds diverse bepalingen opgenomen op basis waarvan voor de verschillende rijksbelastingen belastingrente in rekening wordt gebracht dan wel wordt vergoed.<sup>25</sup> In de toelichting is niet gemotiveerd waarom voor de minimumbelasting van de gebruikelijke systematiek wordt afgeweken, zeker nu dit – in tegenstelling tot bijvoorbeeld de solidariteitsbijdrage – een structureel in te voeren heffing betreft.*

*Voor de vaststelling van het percentage aan belastingrente wordt wel aangesloten bij de hiervoor op de AWR gebaseerde algemene maatregel van bestuur.<sup>26</sup> In de toelichting wordt in dit kader enkel vermeld dat het percentage aan belastingrente op een later moment bekend zal worden gemaakt bij algemene maatregel van bestuur.<sup>27</sup> In het kader van transparantie verdient het de voorkeur om belastingplichtigen op voorhand inzicht te bieden in het te verwachten percentage aan belastingrente, bijvoorbeeld door in de toelichting aan te geven of en zo ja bij welke bestaande categorie zal worden aangesloten.<sup>28</sup>*

*De Afdeling adviseert in het licht van het voorgaande deze aspecten van het voorstel nader toe te lichten en het wetsvoorstel aan te passen.*

## 2. Inbedding minimumbelasting in fiscale stelsel

### a. Vervallen naheffing kwalificerende binnenlandse bijheffing

De Afdeling vraagt hoe wordt omgegaan met een gedeeltelijk betaalde naheffingsaanslag voor de minimumbelasting, alsmede hoe wordt omgegaan met opgelegde verzuim- of vergrijpboetes en rentebeskingen als de bevoegdheid tot naheffing van de minimumbelasting komt te vervallen.

Naar aanleiding van het advies van de Afdeling is de wettekst en de memorie van toelichting op dit onderdeel aangepast. In de tekst van artikel 8.4, zevende lid, van het wetsvoorstel is «Indien» vervangen door «Voor zover». Hiermee wordt meer tot uitdrukking gebracht dat de regeling van artikel 8.4, zevende lid, van het wetsvoorstel uitsluitend van toepassing is op nog niet betaalde bedragen. Bij een gedeeltelijk betaalde naheffingsaanslag is deze regeling dus uitsluitend van toepassing voor zover er nog niet is betaald.

<sup>25</sup> Hoofdstuk VA AWR.

<sup>26</sup> Via het in artikel 12.1, vijfde lid, van overeenkomstige toepassing verklaren van artikel 30hb AWR.

<sup>27</sup> Memorie van toelichting, pagina 45 en 282.

<sup>28</sup> Artikel 1, onderdeel a, onderscheidenlijk onderdeel b, van het Besluit belasting- en invorderingsrente.

In de memorie van toelichting is ter verduidelijking opgenomen dat opgelegde verzuim- of vergrijpboetes en vastgestelde rentebeslikkingen niet komen te vervallen als op een bedrag aan niet betaalde binnenlandse bijheffing artikel 8.4, zevende lid, van het wetsvoorstel van toepassing is. Als dit wel het geval zou zijn, zou er immers een prikkel kunnen ontstaan voor de belastingplichtige om het verschuldigde bedrag aan binnenlandse bijheffing niet te voldoen. Ook zou een belastingplichtige die niet betaalt daarmee in een gunstigere positie komen dan een belastingplichtige die wel binnen de in artikel 8.4, zevende lid, van het wetsvoorstel gestelde termijn zijn verschuldigde binnenlandse bijheffing heeft betaald.

#### b. Inlichtingenverplichting

De Afdeling vraagt waarom ervoor gekozen is om de bevoegdheid voor de inspecteur om een vergrijpboete op te leggen bij het niet nakomen van de inlichtingenverplichting te koppelen aan de bevoegdheid om een naheffingsaanslag op te leggen. De bevoegdheid voor de inspecteur om een vergrijpboete op te leggen indien de voorgestelde inlichtingenverplichting niet is nagekomen vervalt gelijktijdig met de bevoegdheid om een naheffingsaanslag op te leggen. Met deze termijn wordt aangesloten bij de termijn die geldt voor de boetebepalingen voor de suppletieverplichting in de omzetbelasting<sup>29</sup> en de inlichtingenverplichting voor de bronbelasting.<sup>30</sup> Voorts geldt dat voor alle verzuim- en vergrijpboetes uit de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) de bevoegdheid om een boete op te leggen in principe gelijktijdig vervalt met de bevoegdheid om een naheffingsaanslag op te leggen. Door ook voor de inlichtingenverplichting bij de minimumbelasting aan te sluiten bij deze termijn, wordt geborgd dat er een meer uniforme verjaringstermijn geldt voor de boetebepalingen.

Voorts vraagt de Afdeling waarom ervoor is gekozen om de boetebepaling voor de inlichtingenverplichting in het wetsvoorstel op te nemen en niet aan te sluiten bij de daartoe geldende boetebepalingen uit de AWR. Deze keuze is gemaakt omdat de inlichtingenverplichting volgt uit het wetsvoorstel, specifiek ziet op situaties in de minimumbelasting en geen grondslag heeft in de AWR. Daarom acht het kabinet het meer voor de hand liggend om ook de boetebepaling op te nemen in het wetsvoorstel.

#### c. Aansprakelijkstelling

Het advies van de Afdeling geeft aanleiding om de gekozen vormgeving van de hoofdelijke aansprakelijkstelling van andere groepsentiteiten nader toe te lichten.

In het wetsvoorstel is voorzien in een wijziging van de Invorderingswet 1990, op grond waarvan andere groepsentiteiten die in het betreffende verslagjaar deel uit maakten van de groep, waarvan de belastingschuldige onderdeel is of is geweest, hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld voor de in Nederland verschuldigde minimumbelasting over dat verslagjaar.

De afbakening van de groep volgt uit de in het wetsvoorstel opgenomen definitie van een groep. Deze definitie is gelijk aan de definitie die ook in de richtlijn en de OESO-modelregels is opgenomen. Een groep is hierbij een geheel van entiteiten die met elkaar verbonden zijn door eigendom of zeggenschap, zoals omschreven in de geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard voor de opstelling van een geconsoli-

<sup>29</sup> Artikel 15, vijfde lid, Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

<sup>30</sup> Artikel 6.3, derde lid, Wet bronbelasting 2021.

deerde jaarrekening door de uiteindelijk moederentiteit, of een entiteit die een of meer vaste inrichtingen heeft en zelf niet wordt meegeconsolideerd.

De informatie-aangifte-indienende groepsentiteit zal als onderdeel van de groep de bijheffing-informatie-aangifte indienen en daarin ook opgaaf moeten doen van alle groepsentiteiten die onderdeel uitmaken van de groep. Zij moet daarvoor binnen de groep de informatie opvragen en controleren op juistheid.

Vanwege het internationale karakter van de minimumbelasting, waarbij over een te laag belaste grondslag in een staat wordt bijgeheven in een andere staat waar de multinationale groep actief is, acht het kabinet het wenselijk om naast in Nederland gevestigde groepsentiteiten ook buiten Nederland gevestigde groepsentiteiten hoofdelijk aansprakelijk te kunnen stellen als de verschuldigde minimumbelasting door de belastingplichtige niet wordt voldaan. Dit past volgens het kabinet bij het karakter van de minimumbelasting voor multinationale groepen omdat de belasting (mede) afhankelijk is van de belastingdruk die de multinationale onderneming in andere jurisdicties heeft.

Om de hoofdelijke aansprakelijkheid buiten Nederland te effectueren kan gebruik worden gemaakt van de verschillende mogelijkheden die bijvoorbeeld het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken, respectievelijk de Wet wederzijdse bijstand in de Europese Unie bij de invordering van belastingschulden en enkele andere schuldvorderingen 2012, bieden.<sup>31</sup> Dit laat onverlet dat de ontvanger in de regel eerst in Nederland gevestigde groepsentiteiten aansprakelijk zal stellen, als de belastingschuldige niet betaalt. Voor de situaties waarin er geen (andere) Nederlandse groepsentiteit (meer) is die aansprakelijk kan worden gesteld, kan de ontvanger zich wenden tot een niet in Nederland gevestigde groepsentiteit.

Ten aanzien van de binnenlandse bijheffing geldt voorts, dat in het geval er meerdere in Nederland gevestigde groepsentiteiten zijn die behoren tot dezelfde multinationale groep, de binnenlandse bijheffing van hen wordt geheven alsof er één belastingplichtige is.<sup>32</sup> Dus naast het feit dat deze groepsentiteiten onderdeel zijn van eenzelfde groep, geldt voor deze heffing nog specifiek dat bij fictie wordt geheven alsof er een belastingplichtige is, ondanks dat de in Nederland verschuldigde minimumbelasting bepaald wordt op basis van het kwalificerend inkomen dat zonder deze fictie toerekenbaar zou zijn aan de individuele groepsentiteiten. Hierdoor ligt hoofdelijk aansprakelijk voor de binnenlandse bijheffing zelfs nog meer voor de hand.

De voorgestelde aansprakelijkheid wordt verder nodig geacht om het invorderingsrisico te mitigeren. Vanwege de voorgestelde verlengde betaaltermijn zal de verschuldigde minimumbelasting namelijk langer aanwezig zijn bij de belastingplichtige. De aangifte kan pas worden ingediend door een belastingplichtige nadat de bijheffing-informatie-aangifte is ingediend, omdat daarin de verschuldigde minimumbelasting wordt berekend. Als gevolg hiervan is een aangifte- en betalingstermijn voorgesteld die niet eerder verstrijkt dan zeventien maanden na het einde van het tijdvak (het verslagjaar). Deze ruime

<sup>31</sup> Zie artikel 11 van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken, Straatsburg, 25-01-1988, respectievelijk artikel 33 van de Wet wederzijdse bijstand in de Europese Unie bij de invordering van belastingschulden en enkele andere schuldvorderingen 2012.

<sup>32</sup> Zie het voorgestelde artikel 3.1, tweede lid.



termijnen zorgen ervoor dat de staat een significant invorderingsrisico loopt. De ontvanger kan in deze periode ook geen invorderingsmaatregelen treffen, omdat de belastingplichtige tijdens die zeventien maanden na het einde van het tijdvak niet in gebreke is.

Het algemeen deel van de memorie van toelichting is op de bovenstaande punten nader aangevuld en verduidelijkt.

#### *d. Keuzes belastingplichtige*

De Afdeling heeft een aantal vragen ten aanzien van de keuzes die belastingplichtigen kunnen maken in de bijheffing-informatieaangifte. Graag ga ik in op deze opmerkingen.

Het voorgestelde artikel 13.2, eerste en tweede lid, biedt de multinationale ondernemingen via de informatieaangifte-indienende groepsentiteiten een aantal keuzes, die afhankelijk van welke keuze het betreft, voor één verslagjaar of vijf verslagjaren geldt.<sup>33</sup> De informatieaangifte-indienende groepsentiteit is niet noodzakelijkerwijs de belastingplichtige voor de bijheffing, maar zal in de regel de uiteindelijkkemoederentiteit zijn, of indien daarvoor gekozen wordt, een in een andere staat gevestigde groepsentiteit (de aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit). Uiteraard kan ook een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit de informatieaangifte-indienende groepsentiteit zijn (de aangewezen lokale entiteit).

De informatieaangifte-indienende groepsentiteit moet deze keuzes kenbaar maken in de bijheffing-informatieaangifte.<sup>34</sup> De mogelijkheid tot het maken van bepaalde keuzes vloeit voort uit de richtlijn, die dit ontleent aan de OESO-modelregels.

De OESO is onder de vlag van het zogeheten Implementation Framework aan de slag gegaan met een aantal werkstromen ter bevordering van een samenhangende en gecoördineerde implementatie van de Pijler 2-regels. Een van deze werkstromen betreft de ontwikkeling van een geüniformeerd format voor de bijheffing-informatieaangifte en aansluitend de technische specificaties die daarbij horen.<sup>35</sup> De verwachting is dat het format voor de bijheffing-informatieaangifte in de zomer van 2023 gepubliceerd zal worden, maar voor de technische specificaties is nog geen concreet tijdpad bekend. Hoe binnen de Europese Unie de gegevensuitwisseling, de opzet van de bijheffing-informatieaangifte en bijbehorende technische specificaties zullen worden vormgegeven is een nog te bespreken onderwerp, maar de verwachting is dat aangesloten zal worden bij andere internationale gegevensuitwisselingen die in Richtlijn betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (2011/16/EU) zijn opgenomen.

In december 2022 heeft de OESO een eerste versie van de opzet van de bijheffing-informatieaangifte geconsulteerd.<sup>36</sup> Hierin kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuzes van het voorgestelde artikel 13.2, eerste en tweede lid, aangeven, door deze keuzes «aan

<sup>33</sup> In artikel 13.2, eerste lid, zijn de regelingen opgenomen waarvoor de vijfjaarsperiode geldt en in artikel 13.2, tweede lid, zijn de regelingen opgenomen waarvoor de eenjaarsperiode geldt.

<sup>34</sup> Artikel 13.2 en 13.1, vijfde lid, onderdeel d.

<sup>35</sup> De verwachting is dat de bijheffing-informatieaangifte digitaal ingediend zal moeten worden. Voor andere internationale gegevensuitwisselingen wordt hierbij gebruik gemaakt van het zogeheten XML format.

<sup>36</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-two-globe-information-return.pdf>

te vinken» in verschillende tabellen.<sup>37</sup> Hoewel de opzet van de nog niet gepubliceerde bijheffing-informatieaangifte sinds de consultatie op punten is gewijzigd, is de wijze van het maken van deze keuzes niet wezenlijk gewijzigd. Dit zou betekenen dat de termijnen voor het maken van de keuzes aansluiten bij de termijnen die gelden voor het indienen van de bijheffing-informatieaangifte.

Bij andere internationale gegevensuitwisselingen voorzien de technische specificaties ook in regels voor het maken van correcties. Omdat voor de bijheffing-informatieaangifte nog geen technische specificaties bekend zijn, is er ook nog niet voorzien in een correctiemechanisme. Om misbruik van het gebruik van de keuzemogelijkheden te voorkomen is de verwachting dat er beperkingen zullen zitten aan het maken van correcties ten aanzien van de keuzes.

Als geen keuze is gemaakt in de bijheffing-informatieaangifte, dan wordt er geen gebruik gemaakt van de geboden keuzemogelijkheid en dan zijn dientengevolge de hoofdregels van het wetsvoorstel van toepassing.

De memorie van toelichting is op het bovenstaande punt, in lijn met het advies van de Afdeling, nader aangevuld.

#### e. Belastingrente

De Afdeling merkt in haar advies op dat ervoor is gekozen om voor de belastingrente voor de minimumbelasting in het wetsvoorstel aparte regels te treffen, in plaats van aansluiting te zoeken bij de daartoe bestaande regelingen uit de AWR. In het wetsvoorstel wordt geregeld dat voor de minimumbelasting belastingrente wordt gerekend, op een manier die vergelijkbaar is met de belastingrenteregeling voor aangiftebelastingen in de AWR. De aangifte- en betaaltermijn voor de minimumbelasting wijkt echter significant af van de aangifte- en betaaltermijn van andere aangiftebelastingen, waardoor er op een aantal punten in de belastingrenteregeling een afwijking van deze regeling wenselijk is. Aangezien de met deze afwijkende termijnen samenhangende renteregeling specifiek is voor de minimumbelasting, is gekozen voor opname van die regeling in het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 in plaats van de AWR. De memorie van toelichting is op het bovenstaande punt, in lijn met het advies van de Afdeling, nader aangevuld.

Voorts merkt de Afdeling op dat het in het kader van transparantie de voorkeur geniet om inzicht te bieden in het te verwachten percentage voor de belastingrente. Het is beoogd om het belastingrentepercentage voor de minimumbelasting aan te laten sluiten bij het percentage dat geldt voor de vennootschapsbelasting, bronbelasting en solidariteitsbijdrage. Het Besluit belasting- en invorderingsrente zal op dit punt worden aangepast. Ook op dit punt is de memorie van toelichting aangepast.

### 3. Wederzijdse bijstand en verdragstoepassing

*De werking van het beoogde stelsel is in sterke mate afhankelijk van een goede samenwerking tussen de belastingdiensten van de betrokken staten. Zoals uit de toelichting blijkt wordt nog hard gewerkt aan de totstandkoming van afspraken inzake wederzijdse bijstand die voor die samenwerking de basis moeten bieden. Het betreft daarbij hoofdzakelijk mogelijkheden tot informatie-uitwisseling. Ook is er, zoals de toelichting ook aangeeft, op dit moment nog geen mogelijkheid tot geschillenbe-*

<sup>37</sup> Tabellen 3.3.3. en 3.4.3.

*slechting als betrokken landen een verschillend inzicht hebben over het toepassen van de regels op een specifieke belastingplichtige.*

*De Nederlandse Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen kan in beginsel, nu sprake is van een rijksbelasting, ook worden toegepast op de voorliggende belasting. De toelichting is echter niet duidelijk over de vraag in hoeverre reeds bestaande bilaterale en multilaterale instrumenten van wederzijdse bijstand daadwerkelijk kunnen worden toegepast ten behoeve van deze belasting.*

*Meer in zijn algemeenheid geldt dat de minimumbelasting niet expliciet in reeds gesloten bilaterale belastingverdragen wordt genoemd. In de toelichting wordt herhaaldelijk opgemerkt dat definities uit het voorstel geen invloed hebben op de interpretatie van begrippen in belastingverdragen, maar de toelichting is niet helder over de vraag of het voorstel onder het toepassingsbereik van bilaterale belastingverdragen valt. In de artikelsgewijze toelichting op bijvoorbeeld artikel 1.3, elfde lid, lijkt hier wel impliciet van uit te worden gegaan. Voor OESO-conforme verdragen geldt dat naderhand geïntroduceerde soortgelijke belastingen naar het inkomen en de winst binnen het toepassingsbereik van het verdrag vallen, maar dat dit aan de verdragspartner moet worden genotificeerd. Het is de vraag of het via OESO-werkgroepen of vanwege het instemmen met de EU-richtlijn op de hoogte kunnen zijn van de Nederlandse implementatie van Pijler 2 in dat licht voldoende is.*

*De Afdeling merkt op dat duidelijkheid hierover niet alleen nodig is voor de situatie waarin de beoogde, nog tot stand te komen regels niet tijdig zullen kunnen worden toegepast, maar ook omdat de voorwaarden voor de toepassing van de bestaande instrumenten in de verschillende bestaande regelingen van wederzijdse bijstand verschillende voorwaarden kennen.*

*De Afdeling adviseert in de toelichting nader op het voorgaande in te gaan*

### 3. Wederzijdse bijstand en verdragstoepassing

De Afdeling vraagt aandacht voor de toepassing van reeds bestaande bilaterale en multilaterale instrumenten van wederzijdse bijstand ten behoeve van de maatregelen in het onderhavig wetsvoorstel. Verder vraagt de Afdeling te verduidelijken of het wetsvoorstel onder het toepassingsbereik van bilaterale belastingverdragen valt en vraagt zij aandacht voor de notificatie aan verdragspartners.

Zoals reeds opgemerkt in paragraaf c, kan gebruik worden gemaakt van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand bij invordering. Dat geldt ook voor OESO-conforme bilaterale belastingverdragen ongeacht of de minimumbelasting onder het toepassingsbereik van die verdragen zou vallen. Op grond van met artikel 27, eerste lid, OESO-modelverdrag overeenkomende bepalingen in Nederlandse belastingverdragen is de bijstand bij invordering niet beperkt tot de belastingen die onder het toepasselijke verdrag vallen.

Wat daar ook van zij, de minimumbelasting valt onder het toepassingsbereik van bilaterale belastingverdragen, aangezien zij een belasting naar de winst is. De bijzin aan het einde van artikel 1.3, elfde lid, op grond waarvan een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting verhindert dat de moederentiteit geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd, is daarom strikt genomen niet nodig. Echter, om zo dicht mogelijk bij de

tekst van Richtlijn (EU) 2022/2523 en de OESO-modelregels te blijven, is deze zinsnede daaruit overgenomen.

De implementatie van de OESO-modelregels in de nationale wetgeving is onderworpen aan een peer review onder auspiciën van het Inclusive Framework. De OESO zal de stand van zaken van de implementatie in de verschillende jurisdicties bijhouden en naar alle verwachting ook publiceren. Een notificatie van de implementatie van de pijler 2 regels in Nederland aan verdragspartners zal dan naar het oordeel van het kabinet geen toegevoegde waarde hebben.

#### 4. Gevolgen belastingbeleid

*De minimumbelasting leidt ertoe dat ongeacht de hoogte van de heffing van vennootschapsbelasting (Vpb) bij de verschillende tot een groep behorende groepsentiteiten effectief een minimumpercentage van 15% geldt over de op basis van een geaccepteerde financiële verslaggevingstandaard bepaalde winst (met een aantal in de richtlijn opgenomen correcties). Dit kan ook gevolgen hebben voor het Nederlandse beleid inzake de Vpb alsmede voor het Nederlandse verdragsbeleid. Immers, het door Nederland toepassen van belastingfaciliteiten binnen de Vpb of het afzien van heffing van Vpb in internationaal verband, betekent voor de doelgroep van de minimumbelasting dat alsnog in Nederland minimumbelasting zal worden bijgeheven, dan wel dat een andere staat dat zal doen.*

*Dit roept de vraag op welke gevolgen Nederland in het fiscale beleid inzake de Vpb en in het Nederlandse verdragsbeleid wil verbinden aan de introductie van de minimumbelasting. De Afdeling merkt op dat deze vraag losstaat van de thans voorliggende implementatie, maar acht het wel wenselijk dat de regering separaat aan dit wetsvoorstel hierover duidelijkheid creëert. De Afdeling adviseert hier opvolging aan te geven.*

#### 4. Gevolgen belastingbeleid

De Afdeling vraagt aandacht voor verhouding van de maatregelen uit dit wetsvoorstel in relatie tot faciliteiten in de vennootschapsbelasting die ertoe leiden dat in Nederland alsnog minimumbelasting zal worden bijgeheven, of dat een andere staat dat zal doen. In dat verband merkt de Afdeling op dat dit losstaat van de thans voorliggende implementatie, maar dat het wenselijk is dat het kabinet separaat aan dit wetsvoorstel hierover duidelijkheid creëert.

De maatregelen uit dit wetsvoorstel gelden als een aanvullende heffing bovenop de bestaande winstbelasting (doorgaans een vennootschapsbelasting). De basisgedachte van Pijler 2 is dat de berekening van het effectieve belastingtarief in een staat geschiedt, nadat de lokale winstbelasting – in Nederland de vennootschapsbelasting – is berekend voor financiële verslaggevingsdoeleinden. Als het effectieve belastingtarief lager is dan het minimumbelastingtarief, wordt het verschil bijgeheven. Zoals de Afdeling terecht opmerkt, kunnen bepaalde regelingen in de vennootschapsbelasting ertoe leiden dat alsnog in Nederland minimumbelasting zal worden bijgeheven. Het hoge vennootschapsbelastingtarief in Nederland is 25,8%. Hierdoor worden belastingplichtigen in het algemeen tegen een effectief tarief van meer dan het minimumbelastingtarief van 15% belast. In bepaalde gevallen kan desondanks het effectieve tarief in de vennootschapsbelasting lager zijn dan het minimumbelastingtarief van 15%. Dat geldt in enkele specifieke situaties waarbij bijvoorbeeld de innovatiebox, het tonnageregime of de liquidatieverliesregeling van toepassing zijn. Dat wil overigens zeker niet zeggend dat in alle

gevallen waarin deze regelingen toepassing vinden, sprake zou zijn van een bijheffing. De heffing voor de minimumbelasting wordt namelijk bepaald over het netto kwalificerend inkomen van alle in Nederland gevestigde groepsentiteiten in een verslagjaar waarbij ook wordt gecorrigeerd voor de reële aanwezigheid. Omdat groepen vrijwel altijd ook reguliere winsten hebben die in Nederland tegen 25,8% worden belast, betekent dit dat slechts in enkele zeer specifieke gevallen het effectieve tarief onder het minimumbelastingtarief van 15% kan komen.

Op 1 februari 2023 heeft de OESO administratieve richtsnoeren (*Administrative Guidance*<sup>38</sup>) gepubliceerd over de uitleg en toepassing van de OESO-modelregels. In een aantal gevallen hebben deze richtsnoeren geleid tot aanvullingen in het voorstel van wet en de memorie van toelichting. Overigens zullen de administratieve richtsnoeren voortdurend worden aangevuld. Verder is van de gelegenheid gebruikgemaakt om enkele redactionele wijzigingen aan te brengen in het voorstel van wet en de memorie van toelichting.

*De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal opmerkingen bij het voorstel en adviseert daarmee rekening te houden voordat het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingediend.*

De Vice-President van de Raad van State,  
Th.C. de Graaf

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,  
M.L.A. van Rij

---

<sup>38</sup> OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. [www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillartwo.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillartwo.pdf).