

Wet minimumbelasting 2024

Impact: beperkt / **middelgroot** / ingrijpend



| | | |
|------------------------------|-----|---|
| Interactie burgers/bedrijven | | x |
| Maakbaarheid systemen | x | |
| Handhaafbaarheid | x | |
| Fraudebestendigheid | nvt | |
| Complexiteitsgevolgen | x | |

Risico procesverstoringen: **groot** / gemiddeld / klein

| Uitvoeringskosten | incidenteel | structureel |
|-----------------------|-------------|-------------|
| • Dienstverlening | € 470.000 | € 0 |
| • Handhaving/toezicht | € 180.000 | € 8,06 mln |
| • Automatisering | € 10,62 mln | € 1,09 mln |

Personele gevolgen: 9,4 fte incidenteel
65,3 fte structureel

Invoering mogelijk per: 31 – 12 – 2023

Beslag portfolio: groot

Eindoordeel: het voorstel is uitvoerbaar, doch met inachtneming van de risico's dat 1) de in het kader van handhaving en iv-implementation verlangde expertise mogelijk niet tijdig kan worden aangetrokken; en 2) ingeval van inslagen in het iv-portfolio (o.a. met betrekking tot gegevensverwerking) (her)prioritering mogelijk noodzakelijk zal zijn, opdat dit wetsvoorstel zijn plaats in het portfolio behoudt

Beschrijving voorstel/regeling

Met dit wetsvoorstel worden de OESO Model Rules inzake Pijler 2 en de daaruit voortvloeiende EU-richtlijn in het Nederlandse fiscale stelsel geïmplementeerd. Het doel van Pijler 2 is dat multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen wereldwijd een effectieve winstbelastingdruk hebben van 15%.

Van een multinationale onderneming of omvangrijke binnenlandse groep is sprake, indien – kort gezegd – de omzet over een verslagjaar tenminste € 750 miljoen bedraagt. Deze drempel wordt op eenzelfde manier als bij Country-by-Country Reporting vastgesteld.

De Wet minimumbelasting 2024 is een aangiftebelasting. Deze nieuwe belasting staat los van de andere winstbelastingen en gebruikt ook specifiek eigen begrippen, die niet gaan gelden voor bestaande middelen.

Object

Het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 bestaat uit drie zogenoemde bijheffingen:

- de binnenlandse bijheffing;
- de inkomeninclusiebijheffing;
- de onderbelastewinstbijheffing.

Subject

Belastingplichtig voor deze bijheffingen zijn Nederlandse groepentiteiten van de multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen. Voor de inkomeninclusiebijheffing kan dat de uiteindelijke-moederentiteit, de tussenliggende moederentiteit of de partiel gehouden moederentiteit zijn. Voor de onderbelastewinstbijheffing en de binnenlandse bijheffing regelt de wet dat er een moederentiteit aangewezen kan worden als belastingplichtige. Deze aangewezen moederentiteit wordt bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld.

Grondslag

De bijheffing wordt berekend voor het financiële verslagjaar van de multinationale onderneming of de omvangrijke binnenlandse groep. De effectieve belastingdruk wordt berekend per land waar de multinationale onderneming of omvangrijke binnenlandse groep is gevestigd. Daartoe worden de meetellende winstbelastingen (teller) gedeeld door een van IFRS (of vergelijkbare GAAP) aangepaste grondslag, de zogenoemde Pijler-2-grondslag (noemer).

De aanpassingen op de IFRS-cijfers (of vergelijkbare GAAP) hebben – kort gezegd – betrekking op de permanente verschillen tussen de “commerciële” en de fiscale cijfers, en voorzien tevens in een object-vrijstelling voor internationale scheepvaartactiviteiten, zoals het Nederlandse tonnageregime. De tijdelijke

verschillen tussen de “commerciële” en de fiscale cijfers worden via de mutaties in de *deferred tax accounting*-positie (hierna: “DTA”) aangepast. Deze maken onderdeel uit van de financiële stukken. Hierbij gelden voor Pijler 2 wel een paar modificaties op de DTA ten opzichte van de accountantsregels. De berekening vindt per verslagjaar plaats.

De bijheffing wordt berekend per land waar de multinationale onderneming of omvangrijke binnenlandse groep is gevestigd. De bijheffing is het verschil tussen het internationaal afgesproken minimumtarief van 15% en de berekende effectieve belastingdruk, indien deze lager is dan 15%, vermenigvuldigd met de hiervoor genoemde opgestelde grondslag (noemer), die verminderd kan worden met aangepast inkomen voor zogenoemde reële aanwezigheid in dat land.

De minimis-voorwaarden en veilighavenregelingen

Het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 regelt dat in enkele situaties geen effectieve belastingdruk-berekening hoeft te worden gemaakt. Dit is het geval indien wordt voldaan aan de *de minimis-voorwaarden* of indien door de multinationale of omvangrijke binnenlandse groep wordt gekozen voor een in een staat van toepassing zijnde veilighavenregeling. De keuze blijkt uit de documentatie- en informatieset, zoals hierna genoemd onder *Administratieve bepalingen*.

De veilighavenregelingen dienen ertoe om multinationale en omvangrijke binnenlandse groepen in bepaalde situaties te ontlasten van het uitvoeren van volledige Pijler 2 berekeningen. Dit vermindert de nalevings- en administratieve lasten, en vergroot de zekerheid voor de onderhavige groepen.

Het wetsvoorstel onderkent in navolging van de OESO zowel tijdelijke als permanente veilighavenregelingen. De tijdelijke regels hanteren de data uit de Country-by-Country Reporting ter bepaling of een multinationale groep voor zijn groepentiteiten in de betreffende staat voldoet aan de voorwaarden van de regeling. De tijdelijke veilighavenregel is van toepassing op verslagjaren die aanvangen op of vóór 31 december 2026, waarbij het laatste verslagjaar moet eindigen vóór 1 juli 2028.

In tegenstelling tot de door de OESO uitgewerkte tijdelijke regeling, bevat de permanente veilige-havenregeling slechts de kaders voor de vereenvoudigde berekeningen. De vereenvoudigde berekeningen zijn niet opgenomen in dit wetsvoorstel, omdat deze nog nader uitgewerkt moeten worden in de OESO in het kader van "Agreed Administrative Guidance". Zodra in de OESO overeenstemming is bereikt over de nadere uitwerking van deze vereenvoudigde berekeningen, zullen bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden opgesteld voor de invulling van de vereenvoudigde berekening.

Kiezen en toepassen van de regeling kan alleen voor de groepsentiteiten in de betreffende staat, waarna de bijheffing voor het onderhavige verslagjaar nihil zal zijn. Een eventuele additionele bijheffing in dat jaar over een eerder verslagjaar blijft wel verschuldigd, ongeacht de keuze voor de veilige havenregeling.

Bijzondere situaties

Het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 voorziet in een aantal aanvullende regels, die er onder meer toe moeten leiden dat de reikwijdte bij fusies en splitsingen duidelijk is en de berekening van de teller en de noemer per land in situaties met vaste inrichtingen, transparante, of hybride entiteiten eenduidig is. Ook zijn er specifieke regels en keuzeregimes voor beleggings-entiteiten.

Wijze van heffing

De bijheffingen worden over het verslagjaar verschuldigd en dienen binnen 17 maanden na afloop van het verslagjaar (tijdvak) op aangifte te worden voldaan. Voor de naheffingstermijn en de belastingrente zijn aanpassingen opgenomen, die rekening houden met de hiervoor genoemde termijn van 17 maanden.

Administratieve bepalingen

De berekeningen dienen door de multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen te worden uitgevoerd. De multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen dienen deze berekeningen in een door de OESO vast te stellen sjabloon (de bijheffing-informatieaangifte) binnen 15 maanden na afloop van het verslagjaar aan te leveren bij de belastingdienst waar de uiteindelijke-

moederentiteit is gevestigd, dan wel bij de belastingdienst van het land waarin de door de multinationale onderneming hiertoe aangewezen groepsentiteit is gevestigd. De belastingdiensten vervolgens voor de uitwisseling van die documentatie- en informatieset te zorgen. Op OESO-niveau wordt momenteel gewerkt aan de inhoud van deze set, alsmede de uitwisselingsaspecten.

Overgangsbepalingen

Het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 voorziet in een aantal overgangsbepalingen. Zo zijn de termijnen voor het indienen van de hiervoor genoemde set en de bijheffingsaangifte over het eerste jaar dat de multinationale onderneming of omvangrijke binnenlandse groep onder de reikwijdte van het wetsvoorstel valt 3 maanden langer. Het wetsvoorstel voorziet ook in een aantal transitiebepalingen voor actieve en passieve belastinglatenties en overgedragen activa die aanwezig zijn bij aanvang van het overgangsjaar. Het overgangsjaar is het eerste verslagjaar waarin de multinationale groep of binnenlandse groep in Nederland onder het bereik van dit wetsvoorstel valt. Als de *de minimus*-uitzondering of de veilighavenregel van toepassing is, worden onder omstandigheden de transitiebepalingen niet toegepast. Voor de berekening van het effectieve belastingtarief worden deze actieve of passieve belastinglatenties – kort gezegd – onder voorwaarden opgenomen tegen het laagste van het van toepassing zijnde binnenlandse belastingtarief (het tarief waartegen de latenties in de financiële verslaggeving zijn opgenomen) en het minimumbelastingtarief.

Interactie burgers/bedrijven

De doelgroep van het voorstel is in omvang beperkt, en bovendien met relatief grote accuratesse op voorhand te identificeren, omdat dezelfde omzetrempel geldt als bij Country-by-Country Reporting. De communicatiestrategie is hierop toegesneden, en onderdeel van een brede (coöperatieve) handhavingsstrategie: belastingplichtigen zullen bedrijfsgesprekken met de Belastingdienst voeren over de invoering van Pijler 2. Het voorstel raakt naar verwachting circa 3000 multinationale entiteiten met raakvlakken met Nederland, waarvan een paar honderd in Nederland de minimumbelasting op aangifte zullen voldoen.

Maakbaarheid systemen

De separate bijheffingswet is vormgegeven als een aangiftebelasting. Inrichting daarvan verlangt dat ingrijpende systeemaanpassingen worden gedaan. Op hoofdlijnen betreffen zij:

- interactieaanpassingen om notificaties en (suppletie)aangiften te kunnen ontvangen;
- achterliggende structuuradaptaties om de binnengekomen berichten te kunnen verwerken en afhandelen (ook ingeval van eventueel rechtsmiddeleninzet) en om de ontvangen gegevens te kunnen inzetten voor handhavingsdoelstellingen;
- inrichting van aan de aangifte gekoppeld innings- en betalingsverkeer.

Onderdeel van het wetsvoorstel is dat wordt voorzien in internationale uitwisseling van bijheffing-informatie-aangiften. Daartoe is noodzakelijk dat een nieuwe gegevensstroom wordt ingericht, die mogelijk maakt dat de documentatie- en informatieset zowel in Nederland als vanuit het buitenland kan worden ontvangen en verwerkt.

De noodzakelijke systeemaanpassingen kunnen, hoewel zij een groot beslag op de beschikbare ruimte in de iv-portfolio's leggen, tijdig worden gerealiseerd. De werkzaamheden kunnen over meerdere jaren gefaseerd worden uitgevoerd, aangezien verwerking en afhandeling van notificaties, bijheffing-informatie-aangiften, en aangiften eerst na verstrijken van de uiterlijke indieningstermijnen na afloop van het eerste tijdvak (verslagjaar) aan de orde zullen zijn. Bovendien zijn de verschillende implementatiewerkzaamheden verspreid over meerdere ketens, ten gevolge waarvan het gewicht per afzonderlijk iv-portfolio tot op grote hoogte beheersbaar is. Niettemin verlangt het voorstel ingrijpende aanpassingen in de systemen, die integraal bezien zeer omvangrijk zijn. Met name op het punt van gegevensverwerking en -uitwisseling treedt met invoering van dit voorstel het risico van verdringing in het portfolio op, nu gebruik wordt gemaakt van schaarse expertise die bovendien reeds wordt aangewend voor andere veelomvattende dossiers. Dit legt een aanmerkelijk beslag op de beschikbare capaciteit en leidt tot een significante beperking van de resterende capaciteit binnen het domein van in ieder geval geautomatiseerde gegevensverwerking in de komende jaren.

Handhaafbaarheid

Binnen Directie Grote Ondernemingen / Unit Internationaal wordt een centraal expertiseteam ingericht, van waaruit coördinatie en risicobeoordeling zal plaatsvinden. Daarmee wordt aangesloten bij de wijze waarop de landenrapportageregulering is geïmplementeerd, waarbij de doelgroep ongeveer dezelfde is. Het expertiseteam zal nauw samenwerken met de klantbehandelaars van de ondernemingen. In die samenwerking worden de materiële deskundigheid ten aanzien van Pijler 2 bij het expertiseteam en de diepgaande kennis van het dossier van belastingplichtigen bij de klantbehandelaars bij elkaar gebracht.

Dat betreft personele inzet van moeilijk beschikbare capaciteit; de wervingsopdracht kan diensgevolge een moeilijke blijken.

Naast verstrekking van voorlichting zullen handhavingsactiviteiten in ieder geval mede bestaan uit verlening van zekerheid vooraf en toezichtwerkzaamheden. In de uitoefening van de toezichthoudende taak zal – in lijn met het 'schillenmodel' dat ten grondslag ligt aan de Controleanpak Belastingdienst, en de GO-handhavingsstrategie – worden gesteund op de werkzaamheden die al zijn verricht door de externe accountant of adviseur, waaraan het toezicht vervolgens zal worden aangepast. Uitgangspunt is risicogestuurd toezicht, waarbij verschillende risico's in hun onderlinge samenhang worden gewogen, waaronder heffingsbelang en kwaliteit van rapportage.

De complexiteit van het voorstel is een gelaagde. Niet alleen de omstandigheid dat een administratie, afgeleid van commerciële verslaggeving, door betrokken multinationale ondernemingen dient te worden gevoerd – en mitsdien ook zal moeten kunnen worden beoordeeld door de Belastingdienst – zal de handhaafbaarheid in negatieve zin beïnvloeden, maar ook de complexiteit van (de berekeningen van) de bijheffingen doet verlangen dat de Belastingdienst een hierop toegesneden handhavingsstrategie ontwerpt, mede gelet op het toegenomen risico op fouten of onvolkomenheden.

Doordat Pijler 2 nagenoeg wereldwijd zal worden geïmplementeerd, en laagbelastende jurisdicties rechtstreeks belang hebben bij binnenlandse bijheffing, is de verwachting dat in ieder geval de grote jurisdicties een

kwalificerende binnenlandse bijheffing zullen introduceren, ten gevolge waarvan de internationale overheveling van bijheffingsbevoegdheid minder aan de orde zal zijn, hetgeen het voorstel minder complex voor de uitvoering zal maken. Bovendien zal daardoor zijn geborgd dat blinde vlekken in nationale handhaving met wereldwijde wisselwerking worden ondervangen.

Fraudebestendigheid

Niet van toepassing.

Complexiteitsgevolgen

Het wetsvoorstel draagt in zoverre bij aan complexiteitsvermeerdering, dat met het voorstel de totale regeldruk voor betrokken administratie- en belastingplichtigen toeneemt, waarbij bovendien zij opgemerkt dat de met het wetsvoorstel ontstane aanvullende regelgeving op zichzelf complex in de toepassing is.

Risico procesverstoringen

Weliswaar wordt met het voorstel een nieuwe aangiftebelasting in het leven geroepen waarvan de uitvoering zal geschieden naast die van andere belastingen, waardoor de interferentie in die uitvoering tot een minimum kan worden beperkt, toch is het risico op procesverstoringen groot, nu vooral in de implementatiefase invoering van het wetsvoorstel verlangt dat vele voorbereidende werkzaamheden worden uitgevoerd die kunnen leiden tot verdringing van andere werkzaamheden, ten mogelijke detrimente van lopende processen.

Uitvoeringskosten

De structurele handhavingskosten bedragen € 8,06 mln. De incidentele handhavingskosten en dienstverleningskosten bedragen respectievelijk € 180.000 en € 470.000. De incidentele automatiseringskosten bedragen € 10,62 mln; de structurele automatiseringskosten bedragen € 1,09 mln.

Personele gevolgen

De personele gevolgen omvatten de structurele inzet van 65,3 fte, en de incidentele inzet van 9,4 fte.

Invoeringsmoment

Invoering is mogelijk per: 31 december 2023.

Eindoordeel

Het voorstel is uitvoerbaar, doch met inachtneming van de risico's dat 1) de in het kader van handhaving en iv-implementation verlangde expertise mogelijk niet tijdig kan worden aangetrokken; en 2) ingeval van inslagen in het iv-portfolio (o.a. met betrekking tot gegevensverwerking) (her)prioritering mogelijkerwijs noodzakelijk zal zijn, opdat dit wetsvoorstel zijn plaats in het portfolio behoudt.