



**TER BESLISSING**

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

**Directie Directe Belastingen & Toeslagen**

Persoonsgegevens

# nota

Implementatie Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2)

**Datum**

17 januari 2023

**Notanummer**

2023-000009952

**Bijlagen**

1. Verzoek vaste Kamercommissie
2. Brief Tweede Kamer
3. Presentatie technische briefing Tweede Kamer
4. Presentatie Raad van State (algemeen)
5. Presentatie Raad van State (verdiepend)

**Aanleiding**

Op 24 oktober 2022 is het conceptwetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2) voor openbare internetconsultatie aangeboden. Op de internetconsultatie die liep tot en met 5 december 2022 zijn in totaal 25 reacties binnengekomen. In deze nota wordt u hierover geïnformeerd. Naar aanleiding van het verzoek van de vaste Kamercommissie van Financiën om de technische briefing – die gepland staat op 24 januari – alsnog in de openbaarheid te laten plaatsvinden wordt u in deze nota een beslispunt voorgelegd. Daarnaast worden in deze nota – mede naar aanleiding van de recente uitkomsten op OESO-niveau – twee aanvullende aanpassingen op het conceptwetsvoorstel ter informatie uiteengezet. Tot slot wordt het vervolgproces ter informatie geschetst.

**Beslispunten**

*Technische briefing*

De vaste commissie voor Financiën heeft gevraagd om de besloten technische briefing op 24 januari 2023 over het conceptwetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2) alsnog in de openbaarheid te laten plaatsvinden (**bijlage 1**).

- Het aanbod voor een besloten technische briefing is aanvankelijk gedaan op het moment dat nog geen overeenstemming was bereikt over de richtlijn in de EU. Nu dat wel het geval is en het implementatiewetsvoorstel in het voorjaar naar de Kamer wordt gestuurd adviseren wij u om de technische briefing uit stellen tot na indiening van het wetsvoorstel aan de Tweede Kamer. Op dat latere moment kan de Tweede Kamer namelijk vollediger worden geïnformeerd.
- Een technische briefing op een later moment biedt de mogelijkheid om aandacht te besteden aan de uitkomsten van de thans lopende werkzaamheden met betrekking tot Pijler 2 op OESO-niveau, de uitvoeringstoets, het advies van de Raad van State en de door het Centraal Planbureau gecertificeerde raming. Indien u hiermee instemt, verzoeken wij u de brief aan de Tweede Kamer te ondertekenen (**bijlage 2**). Wanneer de Tweede Kamer desondanks hecht aan een technische briefing op 24 januari, zullen wij deze verzorgen. De slides voor deze briefing zijn eveneens bijgevoegd (**bijlage 3**).

*Actieve openbaarmaking*

- Gaat u akkoord met het openbaar maken van deze nota conform de beleidslijn actieve openbaarmaking nota's?

19.01.23

Akhwa

Akhwa

Akhwa

## Kernpunten

### *Reacties internetconsultatie*

- Een groot deel van de belangstellenden heeft aandacht gevraagd voor de complexiteit en lastendruk die de Pijler 2-regels met zich brengen. Verder zijn er principiële bezwaren geuit tegen het concept van Pijler 2 als zodanig.
- De reacties ten aanzien van de verenigbaarheid van de Pijler 2-regels met het EU-recht en de gevolgen voor het Nederlandse vestigingsklimaat (indien Nederland vooruitlopend op een EU-akkoord de Pijler 2-regels zou invoeren), zijn deels achterhaald nu er op EU-niveau akkoord bereikt over de richtlijn. Verder heeft een aantal belangstellenden aandacht gevraagd voor de verhouding met belastingverdragen. In verschillende reacties van belangstellenden zijn technische punten opgebracht en is om verduidelijkingen gevraagd. Deze zullen worden verwerkt in het wetsvoorstel.
- Tot slot is er aandacht gevraagd voor een aantal beleidsmatige aspecten (ruimere behandeling voor zeevaart en gevolgen innovatiebox).

### *Aanvullingen conceptwetsvoorstel*

- Op 15 december 2022 heeft het IF overeenstemming bereikt over een tijdelijke veilige havenregel ('safe harbour') en een regelgevend kader opgesteld voor een permanente veilige havenregel. Het conceptwetsvoorstel wordt hiermee aangevuld.
- De veilige havenregels dienen ervoor te zorgen dat groepen minder administratieve lasten hebben. In de kern komen deze regels erop neer dat een multinationale groep ervoor kan kiezen om in plaats van een gedetailleerde Pijler 2-berekening, een vereenvoudigde berekening te hanteren waarbij wordt aangesloten bij bestaande gegevens.
- De heffing van Pijler 2 bij Nederlandse groepsentiteiten geschiedt – kort gezegd – op grond van de inkomen-inclusiemaatregel ('CFC-achtige maatregel') of via de binnenlandse bijheffing. In bepaalde gevallen wordt de inkomen-inclusiemaatregel voor Nederlandse groepsentiteiten uitgesloten. In het kader van de consistentie en het doel van de uitsluiting stellen wij – na informeel overleg met de Europese Commissie – voor om dit ook voor de binnenlandse bijheffing te regelen.

## Toelichting

In deze toelichting komen de volgende drie informatiepunten aan de orde:

- 1) Overzicht op hoofdlijnen van de reactie uit de internetconsultatie
- 2) Aanvullingen conceptwetsvoorstel
  - a) aanvullingen naar aanleiding van recente uitkomst op OESO-niveau ('safe harbour').
  - b) aanvullingen met oog op consistente toepassing: uitsluiting binnenlandse bijheffing
- 3) Vervolgproces en tijdpad

### Ad. 1 Overzicht op hoofdlijnen van de reactie uit de internetconsultatie

- Op 24 oktober 2022 is het conceptwetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2) voor openbare internetconsultatie aangeboden. Op de internetconsultatie die liep tot en met 5 december 2022 zijn in totaal 25 reacties binnengekomen.



- In het onderstaande overzicht zijn de belangrijkste reacties op hoofdlijnen uit de internetconsultatie op thematische wijze gerubriceerd. Dit overzicht is derhalve niet volledig.

| Belangstellenden  | Inbreng  |
|---|--|
| Verbond van Verzekeraars, Amcham, NOB, NBCC, VNO-NCW    | De wereldwijde implementatie van Pijler 2 die niet geharmoniseerd en gelijktijdig plaatsvindt.   |
| Verbond van Verzekeraars, Amcham, NOB, NBCC, VNO-NCW    | De verhouding met de Verenigde Staten en de dubbele belastingheffing. In het bijzonder de relatie tussen Pijler 2 met de Corporate Alternative Minimum Tax (CAMT).                 |
| Verbond van Verzekeraars, VNO-NCW                       | De behandeling van tax incentives (zogenoemde refundable tax credits).   |
| Verbond van Verzekeraars, Amcham, NOB, NBCC, VNO-NCW    | Het belang van een functionerende arbitrageregeling/geschillenbeslechting.   |
| Verbond van Verzekeraars, Prosus, VNO-NCW, GT           | De verenigbaarheid met belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting en EU-recht.  |
| Herreveld & Van den Hurk, KVNR, NBCC                    | De gevolgen van Pijler 2 voor faciliteiten die leiden tot een effectief tarief lager dan 15% waardoor alsnog wordt bijgeheven tot 15% (bijvoorbeeld innovatiebox en tonnageregime) |
| NOB   | De beschikbaarheid van data ten behoeve van de uitvoering van Pijler 2.  |
| NOB, Herreveld & Van den Hurk, VNO-NCW, GT, Tax Justice | De complexiteit voor ontwikkelingslanden.  |
| Amcham, NOB   | Een aantal fundamentele onderdelen die nog in OESO-verband worden besproken.   |
| TaxJustice  | De verenigbaarheid van de binnenlandse bijheffing met het OESO-akkoord.  |

- Naar aanleiding van de reacties van belangstellenden en de overleggen met de Belastingdienst wordt in de memorie van toelichting een aantal technische verduidelijkingen aangebracht.
- In de consultatieparagraaf van het wetsvoorstel zal worden opgemerkt dat Nederland is gehouden om de richtlijn in te voeren. De uiteindelijke tekst van de richtlijn is grotendeels gebaseerd op OESO-modelteksten waar al een akkoord over is bereikt in het Inclusive Framework (IF) georganiseerd door de OESO. Evenals de OESO-modelregels voorziet de richtlijn in zeer beperkte mate in beleidsvrijheid voor lidstaten.
- Verscheidene belangenorganisaties, maar ook academici, betwijfelen of Pijler 2 wel is toegestaan onder bilaterale belastingverdragen. De OESO is van mening dat belastingverdragen niet in de weg staan aan de bijheffing. Deze vraag zal terugkomen in de kamerbehandeling. Wij komen daar derhalve nog op terug.
- Voor wat betreft de relatie van Pijler 2 met wetgeving in de Verenigde Staten zal worden opgemerkt dat het kabinet zich ervan bewust is dat de pijler 2-regels en de Amerikaanse GILTI- en CAMT2-wetgeving niet naadloos op elkaar aansluiten. De oorzaak hiervan is gelegen in de van Pijler 2 afwijkende Amerikaanse wetgeving, die niet eenzijdig door Nederland kan worden weggenomen. Dat geldt ook voor andere lidstaten.

<sup>1</sup> Op grond van de zogenaamde GILTI-regels worden de gezamenlijke winsten van buitenlandse dochters aan de hand van een aantal ficties onderworpen aan een minimumheffing van 10,5% (oplopend naar 13,125% in 2026).

<sup>2</sup> Corporate Alternative Minimum Tax

Ad. 2a Aanvullingen wetsvoorstel naar aanleiding van recente uitkomsten op OESO-niveau ('safe harbour')

*Algemeen*

- Na publicatie van de OESO-modelteksten is het Inclusive Framework (IF) georganiseerd door de OESO begonnen met het ontwikkelen van een zogeheten GloBE Implementation Framework. Het Implementation Framework dient belastingautoriteiten te ondersteunen bij een samenhangende en gecoördineerde implementatie van de Pijler 2-regels.
- Een belangrijk onderdeel van het Implementation Framework zijn de veilige havenregels ('safe harbours'). De veilige havenregels dienen ervoor te zorgen dat groepen minder administratieve lasten hebben. In de kern komen deze regels erop neer dat een multinationale groep ervoor kan kiezen om in plaats van een gedetailleerde Pijler 2-berekening, een vereenvoudigde berekening te hanteren waarbij wordt aangesloten bij bestaande gegevens.
- Op 15 december 2022 heeft het IF overeenstemming bereikt over een tijdelijke veilige havenregel en een regelgevend kader opgesteld voor een permanente veilige havenregel.
- Vanuit de praktijk er is veel aandacht gevraagd voor de veilige havenregels omdat deze mogelijk administratieve verlichting brengen. In de internetconsultatie is de vormgeving van de veilige havenregels door veel belangstellenden als wezenlijk onderdeel ingebracht.
- De tijdelijke veilige havenregel is bedoeld als een kortetermijnmaatregel om de administratieve lasten in de eerste jaren van de implementatie van de Pijler 2-regels te verminderen ten aanzien van staten met een laag belastingrisico.
- Vanwege het belang van de veilige havenregels is ervoor gekozen om de regels zoveel mogelijk te incorporeren in het conceptwetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 dat in het voorjaar aan de Tweede Kamer wordt aangeboden. Voor bepaalde specifieke onderdelen van de permanente en de tijdelijke veilige havenmaatregel wordt in het Implementation Framework later invulling gegeven. Om alvast de basis te leggen voor nadere (lagere) regelgeving, zal in het wetsvoorstel een delegatiegrondslag worden opgenomen. Nadere invulling kan dan bijvoorbeeld in een algemene maatregel van bestuur worden uitgewerkt.

---

*Toelichting veilige havenregels*

Hierna volgt een globale toelichting van de verschillende veilige havenregels:

*De tijdelijke Country-by-Country Reporting (CbCR) veilige havenregel*

- De tijdelijke CbCR-veilige havenregel is een maatregel die van toepassing is op verslagjaren die beginnen op of vóór 31 december 2026, maar omvat niet een verslagjaar dat eindigt na 30 juni 2028.
- Op grond van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel kan een multinationale groep ervoor kiezen om in plaats van een gedetailleerde Pijler 2-berekening, een vereenvoudigde berekening te hanteren waarbij wordt aangesloten bij gegevens uit een kwalificerend landenrapport en een kwalificerende financiële verslaglegging. Deze rapporten zijn al voorhanden op basis van thans geldende wetgeving.
- De tijdelijke CbCR-veilige havenregel is van toepassing in drie verschillen situaties namelijk wanneer een multinationale groep - op basis van een kwalificerend landenrapport en een kwalificerende financiële verslaglegging - kan aantonen dat ten aanzien van een staat:



- 1) de totale omzet minder bedraagt dan € 10.000.000 en het bedrag aan winst minder dan € 1.000.000 bedraagt (*de vereenvoudigde de minimis-toets*);
  - 2) het effectieve belastingtarief op basis van een vereenvoudigde berekening ten minste gelijk is aan het voor dat verslagjaar geldende overgangstarief<sup>3</sup> (*de vereenvoudigde effectieve belastingtarief-toets*); of
  - 3) het bedrag aan winst gelijk is aan of minder bedraagt dan het bedrag aan uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van die staat (*de routinematige winst-toets*). Het bedrag aan uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid wordt bepaald aan de hand van de activa en de loonkosten in een staat.
- Wanneer ten aanzien van een staat aan een van de drie toetsen wordt voldaan, dan bedraagt de bijheffing in die staat nihil. Hiermee wordt kort gezegd bewerkstelligd dat de multinationale groep de Pijler 2-berekeningen niet hoeft te maken ten aanzien van staten waar deze groep voor de toepassing van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel heeft gekozen. Dit heeft ter vermindering van de administratieve lasten.
  - Wanneer een groep ten aanzien van een staat niet voldoet aan de vereisten voor de toepassing van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel, kan de groep alsnog in aanmerking komen voor de toepassing van een permanente veilige havenregel.
  - Omvangrijke binnenlandse groepen komen niet in aanmerking voor de tijdelijke CbCR-veilige havenregel, omdat zij geen CbCR landenrapport opstellen. Voor omvangrijke binnenlandse groepen omvat het geconsulteerde wetsvoorstel al een maatregel op basis waarvan zij de eerste vijf jaar waarin zij onder het toepassingsbereik van Pijler 2 vallen geen inkomensinclusiebijheffing verschuldigd zijn.

#### *Permanente veilige havenregels*

- De permanente veilige havenregel is ontworpen om de naleving van de Pijler 2-regels te vereenvoudigen door het aantal en de complexiteit van berekeningen te verminderen en zijn van toepassing met ingang van de inwerkingtreding van de Pijler 2-regels.
- De permanente veilige havenregel is van toepassing in drie verschillen situaties namelijk wanneer een groep - op basis van een vereenvoudigde berekening - kan aantonen dat ten aanzien van een staat:
  - de gemiddelde kwalificerende omzet van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten minder bedraagt dan € 10.000.000 en het gemiddelde kwalificerende inkomen van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten minder dan € 1.000.000 bedraagt of sprake is van een kwalificerend gemiddeld verlies (*de vereenvoudigde de minimis-toets*);
  - het kwalificerende inkomen in een staat gelijk is aan of minder bedraagt dan het bedrag aan uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van die staat (*de routinematige winst-toets*); of
  - het effectieve belastingtarief ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief (*vereenvoudigde effectieve belastingtarief-toets*).
- De toetsen sluiten aan bij berekeningen van bestaande Pijler 2-maatregelen, waarbij een aantal nog nader te bepalen vereenvoudigingen zullen worden aangebracht. Deze vereenvoudigingen dienen nog door het IF uitgewerkt te

<sup>3</sup> Het overgangstarief bedraagt 15% in de verslagjaren 2023 en 2024, 16% in het verslagjaar 2025 en 17% in het verslagjaar 2026.

worden. Derhalve worden deze berekeningen – zodra zij uitgewerkt zijn door het IF middels een algemene maatregel van bestuur geïmplementeerd.

- Als een permanente veilige havenregel van toepassing is, wordt de bijheffing gesteld op het zogenoemde bedrag aan additionele bijheffing. Indien geen sprake is van een additionele bijheffing – wat in de regel het geval zal zijn – bedraagt de bijheffing nihil.

#### Ad 2b. Uitsluiting van de binnenlandse bijheffing in de aanvangsfase

##### *Algemeen*

- De regels voor Pijler 2 zijn – kort gezegd – vormgegeven via drie regels:
  - 1) de binnenlandse bijheffing;
  - 2) de inkomen-inclusiemaatregel; en
  - 3) de onderbelastewinstmaatregel.
- Met een binnenlandse bijheffing heeft Nederland de mogelijkheid om – kort gezegd – over de winst van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten van een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep bij te heffen.
- Onder de Pijler 2-maatregelen moet het land waar de (uiteindelijke) moederentiteit van een multinationale groep is gevestigd, belasting bijheffen op grond van de inkomen-inclusiemaatregel als de winsten van de groepsentiteiten in het buitenland lager worden belast dan het afgesproken minimumbelastingtarief (15%). De inkomen-inclusiemaatregel is een 'controlled foreign company' (CFC)-achtige maatregel op grond waarvan het verschil tussen het minimumbelastingtarief en het effectieve belastingtarief op het niveau van een laagbelaste groepsentiteit die zich ergens in de groepsstructuur bevindt, in beginsel, wordt bijgeheven op het niveau van de uiteindelijkkemoederentiteit.
- Voor zover geen inkomen-inclusiemaatregel wordt toegepast door de staat waarin de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd, wordt de (resterende) bijheffing geheven bij verschillende groepsentiteiten op grond van de onderbelastewinstmaatregel.

##### *Uitsluiting inkomen-inclusiemaatregel in de aanvangsfase*

- Het geconsulteerde wetsvoorstel stelt – conform de richtlijn – de bijheffing die verschuldigd is als gevolg van de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel – ter zake van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsmaatschappijen (hierna: toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel in een binnenlandse situatie) kort gezegd op nihil in de volgende gevallen:
  - gedurende de eerste vijf verslagjaren vanaf de aanvangsfase van de internationale activiteiten van de multinationale groep; en
  - gedurende een periode van vijf verslagjaren vanaf de eerste dag van het verslagjaar waarin het conceptwetsvoorstel van toepassing is op een omvangrijke binnenlandse groep.
- De maatregel zorgt er effectief voor dat in bepaalde situaties de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel in een binnenlandse situatie is uitgesloten in de eerste vijf jaar vanaf de aanvangsfase van de internationale activiteiten van de multinationale groep.
- Voor deze tegemoetkoming geldt dat alleen de toepassing van de inkomen-inclusiebijheffing in een binnenlandse situatie op nihil wordt gesteld.



- Er geldt op basis van deze maatregel dus geen tegemoetkoming voor de inkomen-inclusiebijheffing ter zake van buitenlandse dochtermaatschappijen van Nederlandse moedermaatschappijen.

*Uitsluiting binnenlandse bijheffing in de aanvangfase*

- Naast de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel in een binnenlandse situatie, kan op grond van de binnenlandse bijheffing worden geheven ter zake van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten.
- De toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel in een binnenlandse situatie is vergelijkbaar met de toepassing van de binnenlandse bijheffing. In beide gevallen wordt namelijk bijgeheven ter zake van in Nederland gevestigde groepsentiteiten.
- Zoals eerder is uiteengezet wordt in bepaalde situaties de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel in een binnenlandse situatie uitgesloten. Dit betekent dat in het geval er geen vergelijkbare uitsluiting zou zijn van de toepassing van de binnenlandse bijheffing, de uitsluiting van de inkomen-inclusiemaatregel geen effect zal hebben. In een dergelijk geval wordt er namelijk alsnog bijgeheven, maar dan op grond van de binnenlandse bijheffing.

- |   |
|---|
| Internationale en diplomatieke belangen |
|---|

- Daarom is ervoor gekozen om de toepassing van de binnenlandse bijheffing in lijn met de inkomen-inclusiemaatregel op gelijke wijze uit te sluiten. Dit heeft tot gevolg dat:
  - omvangrijke binnenlandse groepen de facto gedurende een periode van vijf verslagjaren vanaf de eerste dag van het verslagjaar waarin het conceptwetsvoorstel op hen van toepassing is geen bijheffing zijn verschuldigd; en
  - multinationale groepen – kort gezegd – gedurende de eerste vijf jaar vanaf de aanvangsfase van de internationale activiteiten in bepaalde gevallen geen binnenlandse bijheffing zijn verschuldigd.

Ad. 3 Vervolgproces en tijdspad

- Op woensdag 25 januari zullen wij aan de Raad van State een presentatie verzorgen over het wetsvoorstel. Deze presentatie bestaat uit twee delen. In het eerste deel zal in de presentatie het wetsvoorstel op hoofdlijnen worden behandeld (**bijlage 4**). Het tweede deel van de presentatie omvat een verdiepende sessie over het wetsvoorstel (**bijlage 5**). We zullen in overleg met de Raad van State beziën welke slides behandeld zullen worden. In februari zal het wetsvoorstel onderhands worden aangeboden aan de Raad van State.
- In het onderstaande schema is het globale tijdspad opgenomen.

| Datum               | Omschrijving  |
|---------------------|---|
| 24 januari 2023     | Technische briefing Tweede Kamer                                |
| 25 januari 2023     | Presentatie Raad van State                                      |
| 26 januari 2023     | Interdepartementaal overleg (AZ en EZK)                         |
| Begin februari 2023 | Onderhandse versie wetsvoorstel delen met Raad van State en J&V |

|                  |  |
|------------------|--|
| 20 februari 2023 | Nota aanbieden wetsvoorstel CFEI in de tas |
| 27 februari 2023 | Aanleveren wetsvoorstel secretariaat CFEI  |
| 7 maart 2023     | Behandeling wetsvoorstel CFEI              |
| Maart 2023       | Behandeling wetsvoorstel in RFEI en MR     |
| Maart 2023       | Adviesaanvraag Raad van State              |
| Mei /juni 2023   | Indiening wetsvoorstel Tweede Kamer        |

**Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden**

Niet van toepassing.





**TER BESLISSING**

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Directe Belastingen  
& Toeslagen

Persoonsgegevens

# nota

Implementatie Pijler 2

**Datum**

8 februari 2022

**Notanummer**

2022-0000042604

**Bijlage**

Korte beschrijving maatregelen

## Aanleiding

In deze notitie worden u drie beslispunten en een punt ter informatie voorgelegd. In de bijlage bij deze notitie is een korte beschrijving opgenomen van de verschillende Pijler 2-maatregelen die geïmplementeerd dienen te worden. De komende maanden kunt u - net als in deze notitie - de nodige beslispunten van ons verwachten ten aanzien van de implementatie van de Pijler 2-richtlijn. Over het proces en het beoogde tijdpad wordt u geïnformeerd in een gecombineerde notitie van het Belastingplan-team. Desgewenst kunnen we u ook bijpraten over zowel het proces als de inhoud.

13.02.2022

MU

graag !!

## Kernpunten en beslispunten

### Beslispunt 1: aangiftebelasting

Wij adviseren u om akkoord te gaan met de keuze om de bijheffing op grond van de te implementeren Pijler 2-richtlijn vorm te geven als een aangiftebelasting. Bij een aangiftebelasting wordt de belastingschuld door de belastingplichtige vastgesteld en op aangifte afgedragen. Aangezien de te implementeren Pijler 2-richtlijn van toepassing is op zeer grote concerns, is het passend om de verantwoordelijkheid voor de fiscale positie en een juiste heffing primair bij de belastingplichtige te leggen (de belastingplichtige heeft als onderdeel van het concern ook de beste toegang tot de internationale financiële gegevens van dat concern).

Akkoord eens !!

Akkoord.

### Beslispunt 2: vormgeving 'backstop-regel'

Wij adviseren u om de UTPR – conform het huidige richtlijnvoorstel - vorm te geven als een aparte heffing.

De minimumbelasting wordt – kort gezegd – vormgegeven via twee hoofdregels, de zogeheten Income Inclusion Rule (IIR) en de zogenoemde Undertaxed Payments Rule (UTPR). Onder de Pijler 2-maatregelen moet het land waar de (uiteindelijke) moederentiteit van een multinational is gevestigd, belasting bijheffen als de winsten van de groepsentiteiten in het buitenland lager worden belast dan het afgesproken minimumbelastingtarief (15%). Als het land van de moederentiteit onvoldoende of geen belasting (bij)heeft op grond van de IIR, of als de winsten van die moederentiteit in dat land lager worden belast dan het minimumbelastingtarief, moeten andere landen op grond van de UTPR bijheffen. Dit zorgt er onder meer voor dat multinationale groepen de regels niet kunnen ontgaan door de uiteindelijke moederentiteit te vestigen in een land dat de IIR niet toepast. De UTPR werkt dus als 'backstop' van de IIR. De modelregels van de OESO gaan voor de toepassing van de UTPR uit van 2 heffingsmethoden: de 'denial of deduction' (een aftrekweigerings, bijvoorbeeld in de Wet op de

vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969)) en de 'equivalent adjustment' (een aparte heffing). Het introduceren van een nieuwe aftrekbeperking in de Wet Vpb 1969 zou leiden tot een verdere toename van de complexiteit in een toch al zeer complexe belastingwet, evenals een verdere toename van complexiteit in de uitvoering. Vanuit het oogpunt van de uitvoerbaarheid lijkt vooralsnog de equivalent adjustment-methode in de separate heffingswet de voorkeur te hebben. Bovendien wordt op deze wijze voorkomen dat de UTPR en IIR over twee verschillende heffingswetten worden verdeeld.

**Beslispunt 3: kwalificerende nationale bijheffing voor laagbelaste groepsentiteiten**

*Het richtlijnvoorstel voor Pijler 2 heeft lidstaten de keuze geboden om een kwalificerende nationale bijheffing ('qualified domestic top-up tax') te implementeren in de nationale wetgeving. Wij adviseren u om een dergelijke kwalificerende nationale bijheffing te implementeren in de heffingswet voor Pijler 2.*

Met een nationale bijheffing heeft Nederland de mogelijkheid om – kort gezegd – de winst van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten van een multinationale groep bij te heffen tot een effectief tarief 15%. Zonder de kwalificerende nationale bijheffing zou de bijheffing over de winst toekomen aan andere landen, bijvoorbeeld de staat waar de moederentiteit is gevestigd. Nederland zou bij het niet implementeren van deze regel belastingheffing 'weggeven' aan een andere staat, terwijl door deze regel wel te introduceren het concern per saldo net zoveel wordt belast (zij het in Nederland in plaats van een andere staat). Als gevolg van de Pijler 2-maatregelen zullen staten naar verwachting hun effectieve belastingtarief naar 15% verhogen voor multinationals met een omzet van ten minste € 750 miljoen. Immers als de desbetreffende laagbelastende staten dit niet doen, zullen andere staten op grond van de Pijler 2-regels bijheffen over de winst van laagbelaste groepsentiteiten die gevestigd zijn in die staten. Wij verwachten daarom dat lidstaten een kwalificerende nationale bijheffing of een vergelijkbare maatregel zullen implementeren.

Akhond

graag een  
technische  
briefje over  
dit ontwerp van  
de hand vs de  
geformateerde versie



## Toelichting

Deze toelichting is als volgt opgebouwd:

- A. Toelichting beslispunt 1 aangiftebelasting
- B. Toelichting beslispunt 2 vormgeving 'backstop-regel'
- C. Toelichting beslispunt 3 kwalificerende nationale bijheffing voor laagbelaste groepsentiteiten
- D. Toelichting ter informatie punt omtrent samenloop deelnemingsvrijstelling en Pijler 2-maatregelen

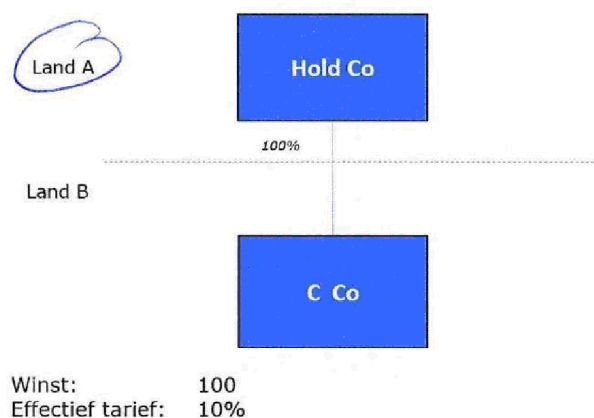
### A: Toelichting beslispunt 1 aangiftebelasting

- Door de bijheffing – op grond van de te implementeren Pijler 2-richtlijn – vorm te geven als een aangiftebelasting kan formeelrechtelijk eerder worden gecorrigeerd via een naheffingsaanslag ingeval de verschuldigde belasting niet volledig is afgedragen. Voor naheffing gelden in beginsel geen nadere voorwaarden, zo hoeft er geen sprake te zijn van een nieuw feit of kwader trouw. Bij navordering, in het geval van een aanslagbelasting, moet er wel sprake zijn van een nieuw feit, redelijkerwijs kenbare fout of kwader trouw voordat een navorderingsaanslag mag worden opgelegd.
- Ook is een aangiftebelasting minder complex in de IV voortbrenging van de Belastingdienst.
- Als tegenargument voor de vormgeving als aangiftebelasting kan worden genoemd dat (met name) kort na de invoering van de Pijler 2-richtlijn mogelijk onduidelijkheden bestaan over de toepassing van de nieuwe heffingswet. Deze onduidelijkheden zullen het vaststellen van de juiste belastingsschuld door belastingplichtigen bemoeilijken, waardoor er voor hen een risico ontstaat op naheffing en belastingrente.
- Zoals hiervoor al aangegeven, treft de bijheffing alleen zeer grote concerns, die in de regel worden bijgestaan door grote belastingadvieskantoren. Het is bij deze doelgroep passend om de primaire verantwoordelijkheid voor een juiste heffing bij belastingplichtige te leggen. De kans op een onjuiste afdracht van belasting is hierdoor (aanzienlijk) kleiner. Overigens zouden deze concerns bij een aanslagbelasting ook een standpunt moeten innemen in hun aangifte.
- De OESO start op  korte termijn met de ontwikkeling van een template en uitwisselingssystematiek, waardoor duidelijker wordt welke informatie er precies in de aangifte moet worden opgenomen. Wij verwachten niet dat dit nog van invloed zal zijn op de keuze voor een aangifte- of aanslagbelasting, omdat dit meer over de inhoud van de aangifte gaat en niet zozeer over de formeelrechtelijke wijze van indienen.

### B: Toelichting beslispunt 2 vormgeving 'backstop-regel'

- De minimumbelasting wordt – kort gezegd – vormgegeven via twee hoofddregels, de zogenheten Income Inclusion Rule (IIR) en de zogenaamde Undertaxed Payments Rule (UTPR). De werking van de IIR wordt in het volgende voorbeeld geïllustreerd:

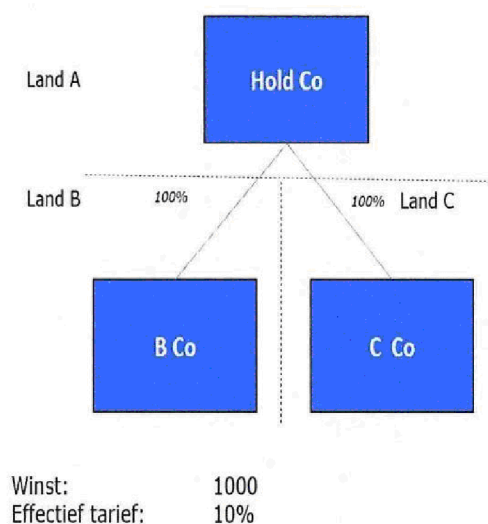




#### 4 stappen

- Stap 1:** Hold Co is gevestigd in een jurisdictie die een IIR/UTPR geïmplementeerd heeft.
- Stap 2:** Het minimumbelastingtarief is 15%.
- Stap 3:** C Co is laagbelast (10% ten opzichte van het minimumbelastingtarief van (15%).
- Stap 4:** Hold Co betaalt Top-up tax (bijheffing) op basis van de income inclusion rule (IIR) van 5 in land A, namelijk  $(100 * (15\% - 10\%))$ .

- Onder de IIR moet het land waar de moederentiteit van een multinational is gevestigd belasting bijheffen als de winsten van het concern in het buitenland lager worden belast dan het minimumbelastingtarief (15%). Als het land van de moederentiteit onvoldoende of geen belasting (bij)heft, of als de winsten van die moederentiteit in dat land lager belast worden dan het afgesproken minimumbelastingtarief van 15%, moeten andere landen op grond van de UTPR bijheffen. In het onderstaande schema wordt dit geïllustreerd:



#### 4 stappen

- Stap 1:** Hold Co is gevestigd in een jurisdictie die geen IIR/UTPR heeft geïmplementeerd.
- Stap 2:** Het minimumbelastingtarief is 15%.
- Stap 3:** In de jurisdicties waar B Co gevestigd is de IIR/UTPR niet geïmplementeerd. In de jurisdictie waar C Co is gevestigd is de IIR/UTPR wel geïmplementeerd.
- Stap 4:** C Co is onderworpen aan 'UTPR top-up tax' omdat B Co laagbelast is, immers; minimumbelastingtarief (15%) -/- effectief tarief (10%) = 5% \* 1000 = 50.

- De modelregels van OESO gaan bij de vormgeving van de UTPR uit van 2 heffingsmethoden:
  - de denial of deduction (een aftrekbeperking in de Wet Vpb 1969); en
  - de equivalent adjustment (een aparte heffing).
- Op grond van het huidige richtlijnvoorstel zou de UTPR alleen kunnen worden geïmplementeerd als een aparte heffing. In de raads werkgroep van 20 januari jl. hebben verschillende lidstaten aangegeven dat een dergelijke aparte heffing op dit punt afwijkt van de modelregels van de OESO.
- In dat verband is ook aandacht gevraagd voor de verenigbaarheid van een aparte heffing met belastingverdragen. De meningen verschillen hierover. In



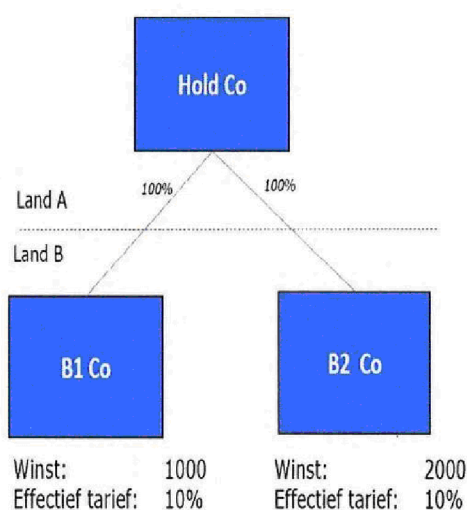
- OESO-verband is hier eveneens aandacht voor gevraagd. Het OESO-secretariaat heeft dit punt voor nu geparkeerd en komt hier nog op terug.
- Het introduceren van een nieuwe aftrekbeperking in de Wet Vpb 1969 zou leiden tot een verdere toename van de complexiteit in een toch al zeer complexe belastingwet, evenals een verdere toename van complexiteit in de uitvoering. In de onderstaande opsomming wordt de hiervoor genoemde complexiteit nader toegelicht:
    - Voor de toepassing van de UTPR wordt Pijler 2 daarmee alsnog onderdeel van een aanslagbelasting hetgeen om verschillende redenen – zoals opgenomen bij het de toelichting bij beslispunt 1 – niet wenselijk is.
    - Een aftrekbeperking in de Wet Vpb 1969 leidt ertoe dat de UTPR en IIR over twee verschillende heffingswetten worden verdeeld, in de starnota is besloten om de IIR in een separate heffingswet op te nemen. Dit vergt ingewikkelde samenloopbepalingen tussen de heffingswetten hetgeen leidt tot een toename van de complexiteit.
    - Er dient aandacht te worden besteed aan de doorwerking van de aftrekbeperking bij het bepalen van het minimumbelastingtarief. Om te komen tot het effectieve belastingtarief wordt het bedrag aan betrokken belastingen (de teller) gedeeld door het bedrag aan kwalificerend inkomen (de noemer). Het percentage dat hieruit volgt is het effectieve belastingtarief wat kan worden afgezet tegen het minimumtarief van 15% om de bijheffing te bepalen (met andere woorden:  $\text{bijheffingspercentage} = 15\% \text{ -/ - het effectieve belastingtarief}$ ). Bij het bepalen van het effectieve belastingtarief is – kort gezegd – de betaalde Vpb het uitgangspunt. Een aftrekbeperking – als gevolg van de toepassing van de UTPR – leidt tot een hoger bedrag aan betrokken belasting (teller). Deze verhoging dient vervolgens weer te worden geëlimineerd uit de betrokken belasting (teller). De UTPR kwalificeert namelijk op grond van het richtlijnvoorstel niet als een betrokken belasting. Dat vergt een complexe exercitie.
  - Een aftrekbeperking in de Wet Vpb 1969 is bovendien niet effectief als er (structureel) onvoldoende overige winst (of een verlies) is. In die zin is een aparte heffing ook effectiever.
  - Last but not least: de zogenoemde UTPR top-up tax is op zijn vroegst pas bekend, als de aangifte Vpb, in combinatie met het reguliere BECON-uitstel, al ingediend had moeten zijn.
  - Voor de volledigheid merken wij op dat het richtlijnvoorstel de reikwijdte van de Pijler 2-maatregelen heeft uitgebreid naar zogenoemde omvangrijke binnenlandse groepen die voldoen aan de omzetrempel van EUR 750 miljoen<sup>1</sup>. De hiervoor beschreven IIR en UTPR-systeem is ook op dergelijke groepen van toepassing.

*C: Toelichting beslispunt 3 kwalificerende nationale bijheffing voor laagbelaste groepsentiteiten*

- Op grond van de kwalificerende nationale bijheffing worden de in een lidstaat gevestigde laagbelaste groepsentiteiten van een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep met een omzet van ten minste € 750 miljoen, onderworpen aan een bijheffing tot aan het minimumbelastingtarief van 15%. Hierna wordt enkel ingegaan op de toepassing van de kwalificerende nationale bijheffing bij multinationale groepen.

<sup>1</sup> Een omvangrijke binnenlandse groep betreft een groep waarvan alle entiteiten hun fiscale vestigingsplaats in dezelfde lidstaat hebben. Om het Pijler 2-richtlijnvoorstel in lijn te brengen met Europese recht is het voorstel ook van toepassing in zuiver binnenlandse situaties.

- Er is sprake van een laagbelaste groepsentiteit als de effectieve heffing in een verslagjaar minder bedraagt dan het minimumbelastingtarief van 15%.
- Door de toepassing van de kwalificerende nationale bijheffing kan de staat waar de laagbelaste groepsentiteit is gevestigd, bijheffen over de winst tot aan het minimumbelastingtarief. Zonder de kwalificerende nationale bijheffing zou in principe de staat waar de moederentiteit van de laagbelaste groepsentiteit is gevestigd, bijheffen over de winst van de laagbelaste groepsentiteit. In het onderstaande voorbeeld wordt dat geïllustreerd:



### 5 stappen

- Stap 1:** Hold Co is gevestigd in een jurisdictie die een IIR/UTPR heeft geïmplementeerd.
- Stap 2:** Het minimumbelastingtarief is 15%.
- Stap 3:** Land B heeft een kwalificerende nationale bijheffing, de zogenoemde 'qualified domestic minimum top-up tax' (DMTT) geïmplementeerd. B1 Co en B2 Co zijn onderworpen aan de DMTT voor de volgende bedragen:
- B1 Co: 50 (1000\*(15%-10%))
  - B2 Co: 100 (2000\*(15%-10%))
- Stap 4:** Hold Co is in principe onderworpen aan de IIR in relatie tot B1 Co en B2 Co.
- Stap 5:** De DMTT die geheven wordt in land B leidt tot een verlaging van de IIR top-up tax in land A.

- De geheven kwalificerende nationale bijheffing wordt in aanmerking genomen bij de berekening van de bijheffing van de staat waar de buitenlandse moederentiteit is gevestigd.
- Een multinationale groep zal hierdoor in principe niet meer belasting zijn verschuldigd als gevolg van de toepassing van de kwalificerende nationale bijheffing. De kwalificerende nationale bijheffing zorgt er alleen voor dat de staten waar de laagbelaste groepsentiteiten zijn gevestigd, kunnen bijheffen over de winst.
- Als gevolg van de Pijler 2-regels zullen staten naar verwachting hun effectieve belastingtarief naar 15% verhogen voor multinationals met een omzet van ten minste € 750 miljoen.
- Immers, als de desbetreffende laagbelastende staten dit niet doen, zullen andere staten op grond van de Pijler 2-regels bijheffen over de winst van laagbelaste groepsentiteiten die gevestigd zijn in die staten.
- Het ligt dus voor de hand dat staten in de regel een kwalificerende nationale bijheffing of een vergelijkbare bepaling zullen implementeren om belastingopbrengsten te waarborgen.
- Bovendien zou Nederland bij het niet implementeren van deze regel belastingheffing 'weggeven' aan een andere staat, terwijl door deze regel wel te introduceren het concern per saldo net zoveel wordt belast (zij het in Nederland in plaats van een andere staat).



- Als Nederland de kwalificerende nationale bijheffing niet zou implementeren kan Nederland hierdoor internationaal uit de pas gaan lopen.
- Ontwikkeling in andere landen:
  - Het Verenigd Koninkrijk (VK) heeft in januari 2022 een consultatie geopend inzake de implementatie van Pijler 2. In het consultatiedocument wordt aangegeven dat het Verenigd Koninkrijk aan het verkennen is om een 'domestic top up tax' te implementeren. De beleidsoverwegingen voor het implementeren van deze bepaling in het VK zijn het beschermen van belastingopbrengsten en simplificatie.
  - Ierland, Hongarije en Zwitserland hebben al te kennen gegeven een domestic top-up tax in te voeren. De Verenigde Arabische Emiraten zijn voornemens – waarschijnlijk mede vanwege Pijler 2 – een winstbelasting te introduceren.
- De impact van een kwalificerende nationale bijheffing zal voor Nederland nog in kaart worden gebracht. Vanwege het Nederlandse statutaire vennootschapsbelastingtarief van 25,8% zullen Nederlandse groepsentiteiten van een multinationale groep tegen meer dan 15% belast zijn en zal de kwalificerende nationale bijheffing niet van toepassing zijn.<sup>2</sup> Mogelijk dat een aantal belastingplichtige die relatief veel gebruik maken van de innovatiebox of de liquidatieverliesregeling getroffen worden door deze bijheffing. Hier wordt nog onderzoek naar gedaan. U zult hierover worden geïnformeerd.

!!  
86

!!  
86

!!  
00

→  
hoveel  
bedrag  
hadde  
analyse

D: Ter informatie punt: samenloop deelnemingsvrijstelling en Pijler 2-maatregelen

Betrokken belastingen en kwalificerend inkomen

- De breuk waarmee het effectieve tarief wordt berekend is een belangrijk ankerpunt.
- Om te komen tot het effectieve tarief wordt het bedrag aan **betrokken belastingen** (de teller) gedeeld door het bedrag aan **kwalificerend inkomen** (de noemer). Het percentage dat hieruit volgt is het effectieve tarief wat kan worden afgezet tegen het minimumtarief van 15% om de bijheffing te bepalen.
- Er zijn regels opgenomen voor de bepaling van "kwalificerend inkomen of verlies", dat wil zeggen het gecorrigeerde inkomen dat in aanmerking zal worden genomen in de noemer voor de berekening van het effectieve belastingtarief.
- Om dit inkomen te berekenen, wordt uitgegaan van de **enkelvoudige commerciële nettowinst** of het commerciële nettoverlies van de groepsentiteit voor het verslagjaar, zoals bepaald voor de opstelling van de geconsolideerde commerciële jaarrekening.

Correcties en relatie met deelnemingsvrijstelling in de Wet Vpb 1969

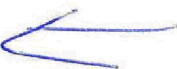
- De commerciële nettowinst of het commerciële netto-verlies wordt gecorrigeerd om dit meer in lijn te brengen met de grondslag voor de berekening van de betrokken belastingen (de teller).
- Zo wordt onder andere een correctie aangebracht voor reguliere voordelen, tenzij sprake is van reguliere voordelen verkregen uit een portefeuilielbelang (<10%) dat voor minder dan een jaar wordt gehouden. Voor vervreemdingsvoordelen uit een portefeuilielbelang (<10%) geldt eveneens dat er geen correctie wordt aangebracht. Dergelijke correcties interfereren onder omstandigheden met de deelnemingsvrijstelling in de Wet Vpb 1969. Dat zal in het vervolg van deze analyse inzichtelijk worden gemaakt.

<sup>2</sup> Voor winsten tot €395.000 bedraagt het statutaire vennootschapsbelastingtarief 15%.

- De deelnemingsvrijstelling regelt – kort gezegd – dat reguliere voordelen (bijv. dividend) en vervreemdingsvoordelen uit een deelneming zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting bij de ontvanger hiervan. Van een deelneming is sprake als de belastingplichtige een belang houdt van 5% in het nominaal gestorte kapitaal van een andere vennootschap. Van een deelneming is daarnaast ook sprake als een belastingplichtige een belang houdt van minder dan 5% in het nominaal gestort kapitaal, maar die vennootschap wel met haar verbonden is of een waarin een met haar verbonden lichaam een deelneming heeft in die vennootschap. In dat geval wordt dat belang van minder dan 5% meegetrokken in de deelnemingsvrijstelling (dit wordt ook wel de meetrekregeling genoemd). Voor Nederland is hierbij in het bijzonder relevant om op te merken dat op grond van het richtlijnvoorstel sprake is van een portfoliobelang indien minder dan 10% van de winstrechten of kapitaalbelangen wordt gehouden door een groepsentiteit.
- Hierdoor kunnen verschillen optreden ten opzichte van de huidige toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Als gevolg hiervan worden reguliere of vervreemdingsvoordelen niet uitgesloten van het kwalificerend inkomen (de noemer), terwijl hier door toepassing van de deelnemingsvrijstelling geen vennootschapsbelasting tegenover staat dat is opgenomen in de betrokken belastingen (de teller).

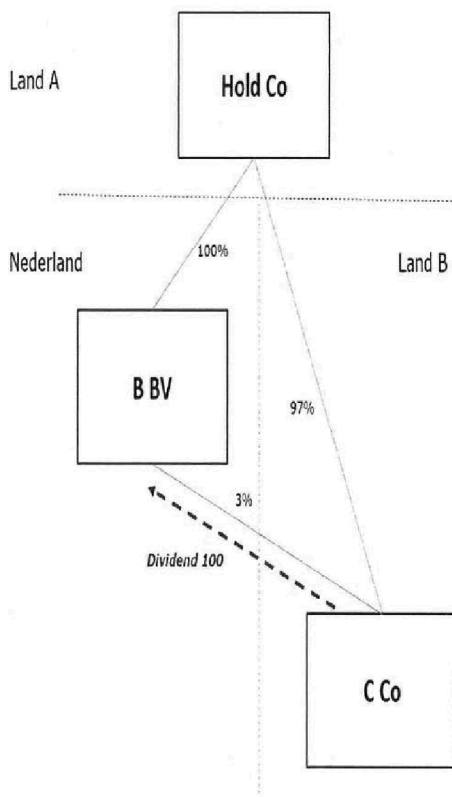
#### *Reguliere voordelen (dividend)*

- Ten aanzien van reguliere voordelen (dividend) is sprake van een afwijking in het huidige richtlijnvoorstel en de OECD Model Rules ingeval een belang van 5-10% minder dan een jaar wordt gehouden en daar regulier voordeel uit wordt genoten. In dat geval is namelijk wel sprake van deelnemingsvrijstelling in de Wet Vpb 1969, maar wordt het dividendinkomen niet uitgesloten van het kwalificerend inkomen voor de bepaling van het effectieve tarief. Hierdoor blijft het inkomen aanwezig in de noemer, terwijl er in de teller geen corresponderende vennootschapsbelasting is, waardoor het effectieve tarief lager uitvalt. Zie mutatis mutandis het voorbeeld hieronder.
- Daarnaast wordt in de openbare conceptrichtlijn voor de bepaling of sprake is van een portfoliobelang op basis van de richtlijn alleen gekeken naar het belang dat één groepsentiteit houdt, terwijl in de OECD Model Rules wordt gekeken naar het belang dat de multinationale groep houdt (relevant voor de toepassing van de meetrekregeling in de deelnemingsvrijstelling). In de praktijk is dit meermaals gesignaleerd en is onder andere aandacht gevraagd voor de interferentie met de meetrekregeling.
- Op basis van de huidige (nog niet openbare onderhanden) versie van het richtlijnvoorstel wordt – in afwijking van het gepubliceerde richtlijnvoorstel – voor de toets of er sprake is van een portfoliobelang wel aangesloten bij de OECD Model Rules zoals in onderdeel 2 van het hierna opgenomen voorbeeld is uitgewerkt. Deze aanpassing is echter nog niet definitief en nog niet openbaar bekend, vandaar dat we u in het voorbeeld hieronder informeren over het effect van de huidige (openbare) formulering van de Richtlijn op het effectieve tarief bij toepassing van de deelnemingsvrijstelling.





*Bepaling van het effectieve tarief B BV in Nederland – reguliere voordelen (dividend)*



**1. Nederland:**

- Commerciële winst B BV = 150
- Deelnemingsvrijstelling o.g.v. meetregelgeving voor het 3%-belang in C Co
- 100 dividendinkomsten vrijgesteld onder deelnemingsvrijstelling
- Derhalve Vpb verschuldigd over 50  $(150-100) = 25,8\% * 50 = 12,9$

**2. OECD Model Rules:**

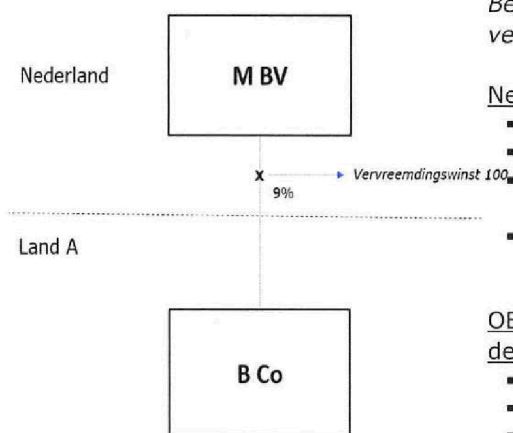
- Commerciële winst B BV = 150
- Betaalde Vpb = 12,9
- Correctie voor dividendinkomen uit niet-portfoliobelangen (toets op groepsniveau)
- Groep Hold Co houdt gezamenlijk >10% (nl. 100%) aandelen in C Co
- 3%-belang van B BV in C Co is een niet-portfoliobelang
- Derhalve correctie voor dividendinkomen: noemer -100
- Correctie Pijler 2-maatregelen voor betaalde Vpb: teller -0
- Teller 12,9 / noemer  $(150-100) 50 = 25,8\% \rightarrow$  **geen bijheffing.**

**3. Richtlijnvoorstel zoals gepubliceerd op 22 december 2021:**

- Commerciële winst B BV = 150
- Verschuldigde Vpb = 12,9
- Correctie voor dividendinkomen uit niet-portfoliobelangen (toets op entiteitsniveau)
- B BV houdt <10% (nl. 3%) aandelen in C CO, 3%-belang is een portfoliobelang
- Derhalve **geen** correctie voor dividendinkomen
- **Geen** correctie voor betaalde Vpb
- Teller 12,9 / noemer 150 = 8,6%  $\rightarrow$  **wel bijheffing**

*Vervreemdingsvoordelen*

- Ook voor de behandeling van vervreemdingswinsten geldt dat er een afwijking is van het huidige richtlijnvoorstel en de OECD Model Rules ten opzichte van de deelnemingsvrijstelling. Dat ziet op het geval dat een belang van 5-10% wordt gehouden en daaruit een vervreemdingsvoordeel wordt genoten. Ook in dat geval geldt: wel deelnemingsvrijstelling, maar het inkomen wordt niet uitgesloten van het kwalificerend inkomen. Dit wordt aan de hand van het onderstaande voorbeeld geïllustreerd:



*Bepaling van het effectieve tarief B BV in Nederland – vervreemdingswinst*

**Nederland:**

- Commerciële winst B BV = 150
- Deelnemingsvrijstelling voor het 9%-belang in C Co
- 100 vervreemdingswinst vrijgesteld onder deelnemingsvrijstelling
- Derhalve Vpb verschuldigd over 50  $(150-100) = 25,8\% * 50 = 12,9$

**OECD Model Rules en richtlijnvoorstel zoals gepubliceerd op 22 december 2021:**

- Commerciële winst B BV = 150
- Betaalde Vpb = 12,9
- Correctie voor vervreemdingswinst uit niet-portfoliobelangen (>10%)
- M BV houdt <10% (nl. 9%) aandelen in B Co
- 9%-belang van B BV in C Co is derhalve een portfoliobelang
- Derhalve **geen** correctie voor vervreemdingswinst
- **Geen** correctie voor betaalde Vpb
- Teller 12,9 / noemer 150 = 8,6%  $\rightarrow$  **bijheffing**

**Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden**

Niet van toepassing.



ma 6/3-11 uur

50

TER BESLISSING

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Directe Belastingen & Toeslagen

Persoonsgegevens

# nota

Aanbieding wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2) aan CFEI

Datum  
21 februari 2023

Notanummer  
2023-0000038560

Bijlagen  
1. Memorie van Toelichting  
2. Voorstel van Wet  
3. CFEI-formulier

## Aanleiding

In deze nota vragen wij u akkoord te gaan met het aanbieden van het implementatiewetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2) (het wetsvoorstel) aan het secretariaat van de CFEI op 24 februari a.s. De behandeling van het wetsvoorstel in de CFEI zal op 7 maart a.s. plaatsvinden.

## Beslispunten

Wij adviseren u akkoord te gaan met de aanbieding van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 aan het secretariaat van de CFEI op 24 februari ten behoeve van de behandeling op 7 maart.

## Kernpunten

- Op basis van het eerder met u gedeelde en geplande tijdpad wordt het wetsvoorstel in de MR van 24 maart a.s. behandeld. Het streven is om het wetsvoorstel vóór de zomer in te dienen bij de Tweede Kamer (TK). Op deze wijze kan er worden voldaan aan de wens om wetgeving te spreiden over het jaar en het pakket Belastingplan relatief beperkt te houden. Dit wetsvoorstel maakt dan ook geen onderdeel uit van het pakket Belastingplan 2024 en volgt een zelfstandig wetgevingstraject.
- De indiening van het wetsvoorstel aan de TK hangt in grote mate af van de afronding van het (spoed)advies van de Raad van State (RvS).
- Om het proces rondom dit advies te bespoedigen, hebben wij – op eigen initiatief – op 25 januari jl. een technische briefing verzorgd aan de RvS. In deze briefing heeft de RvS onder meer aandacht gevraagd voor de uitvoeringstoets.
- Op dit moment bevindt het traject van uitvoeringstoetsing zich in een afrondende fase. Het voorlopig beeld is dat – hoewel hieromtrent dus nog afstemming dient plaats te vinden, en deze conclusie nog aan verandering onderhevig kan zijn – het wetsvoorstel weliswaar ingrijpende uitvoeringsgevolgen met zich zal brengen voor de Belastingdienst, maar naar verwachting uitvoerbaar zal zijn.
- Een vergevorderd concept van de uitvoeringstoets zal met de onderhandse versie van het wetsvoorstel op 24 februari worden gedeeld met de RvS. Op deze wijze krijgt de RvS tijdig een beeld van de gevolgen voor de uitvoerbaarheid. We onderhouden in het vervolgtraject nauw contact met de RvS om de informatievoorziening ten behoeve van het advies van de RvS te optimaliseren.

22.02.23

A. Lelwand

Mulle

P.S.

Nie opmaking pijler 2

06.03.23

Dane kan doen

Mulle



- Het advies dat door de RvS wordt opgesteld, kent een reguliere duur van 3 maanden tenzij een spoedadvies wordt aangevraagd. In de werkhypothese gaan we uit van het aanvragen van een spoedadvies om te borgen dat het wetsvoorstel vóór de zomer bij de Tweede Kamer kan worden ingediend. U wordt – in aanloop naar de behandeling van wetsvoorstel in de MR – nog separaat geïnformeerd over het vervolgtraject omtrent de adviesaanvraag. Overigens is de inschatting op basis van eerdere gesprekken die met de RvS op ambtelijk niveau zijn gevoerd dat de RvS medio mei een advies uit kan brengen. Het wetsvoorstel met het nader rapport zou in dat geval eind mei/begin juni kunnen worden aangeboden aan de Tweede Kamer.
- Verder zal de onderhandse versie van het wetsvoorstel op 24 februari ook gedeeld worden met Justitie en Veiligheid (kwaliteitstoets) en de Raad voor de Rechtspraak (vaststelling impact rechterlijke macht).
- In de bijlage is een voorlopige versie van het wetsvoorstel opgenomen, dat betreft nog onderhanden werk. Het aanbiedingsformulier voor de CFEI is volledigshalve eveneens bijgevoegd. In de komende dagen wordt het wetsvoorstel op een aantal wetstechnische punten bijgewerkt en aangevuld. In de week van 7 maart ontvangt u het definitieve wetsvoorstel ten behoeve van de behandeling in de RFEI.
- De toepassing van het wetsvoorstel op de BES-eilanden is nog geen onderdeel van de onderhandse versie die met de RvS wordt gedeeld. Er is met de RvS afgesproken dat de onderdelen die zien op BES – die nog enige uitwerking behoeven – worden toegevoegd aan de MR-versie van het wetsvoorstel die de RvS op 24 maart zal ontvangen.

— wel belangrijk!

### Toelichting

In deze toelichting wordt de uitkomst uit de voorlopige uitvoeringstoets nader toegelicht. Verder wordt de behandeling van de BES-eilanden (BES) in relatie tot het wetvoorstel behandeld. Tot slot wordt het vervolgproces geschetst.

#### Uitkomst voorlopige uitvoeringstoets

- Het uitvoeringstoetsingstraject is nog niet afgerond. Het wetsvoorstel omvat complexe regelgeving, waarvan de uitvoeringsgevolgen zich dienovereenkomstig moeizaam scherp in beeld laten brengen.
- Naar verwachting zal het eindoordeel niettemin luiden dat het voorstel uitvoerbaar is, doch met een voorbehoud ten aanzien van de beschikbaarheid van (op punten schaarse) automatiserings- en handhavingscapaciteit. Inwerkingtreding van het wetsvoorstel roept drie grote werkstromen in het leven voor de Belastingdienst:

- 1) verwerking en uitwisseling van de informatieaangiften,
- 2) verwerking van de minimumbelastingaangiften, en
- 3) handhaving.

- De implementatie van een nieuwe separate aangiftebelasting vergt – op hoofdpijnen – ingrijpende systeemadaptaties om belastingplichtigen aangifte te kunnen laten doen, deze input te verwerken, en om eraan gekoppeld innings- en betalingsverkeer in te richten. Dat zijn grote structuuraanpassingen in de iv-architectuur.
- Binnen de directie GO zal voor de handhaving en klantinteractie een centraal expertiseteam worden ingericht, van waaruit coördinatie en risicobeoordeling

6  
→ !!!  
DAT IS WEL CRUCIAAL.

→ separaat wil ik dit direct na het crisisproces bespreken!

- zal plaatsvinden. Dat expertiseteam zal nauw samenwerken met klantbehandelteams binnen de directie GO en hun equivalenten binnen MKB.
- De bijheffing-informatieangiften zullen afzonderlijk moeten worden verwerkt, en bovendien internationaal kunnen worden uitgewisseld. De precieze uitvoeringsgevolgen die met implementatie daarvan gemoed gaan, worden nog vastgesteld.
  - De noodzakelijke systeemaanpassingen kunnen, hoewel zij een groot beslag op de beschikbare ruimte in de iv-portfolio leggen, naar verwachting tijdig worden gerealiseerd. De Belastingdienst heeft namelijk al enige tijd op de invoering van het wetsvoorstel kunnen anticiperen, en tevens zullen de voorbereidende iv-werkzaamheden gefaseerd kunnen worden uitgevoerd. Afhankelijk van de beschikbaarheid van arbeidskrachten met de verlangde ervaring en deskundigheid, zullen ook de voorbereidingen in het kader van klantinteractie en handhaving naar alle waarschijnlijkheid tijdig kunnen worden gerealiseerd.

!! zie  
opmerking  
pagina  
12 onderaan

#### De behandeling van de BES in relatie tot het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024

- In de consultatieronde is de positie van de BES eveneens uitgebreid aan de orde gekomen. Initieel was de gedachte dat het onderhavige wetsvoorstel, op een aantal marginale afwijkingen na, integraal op de BES van toepassing kon worden verklaard; mede door het koppelen van het wetsvoorstel met de Belastingwet BES zelf.
- Een nadere analyse bracht echter aan het licht dat de afwijkende Europeesrechtelijke positie van de BES eraan in de weg staat dat dit wetsvoorstel op de BES van toepassing kan worden verklaard. Hoewel de BES uiteraard integraal onderdeel uitmaken van het Nederlandse staatsbestel, maken de eilanden geen volwaardig deel uit van de Europese Unie. Ook is het fiscale stelsel op de BES volledig anders. In die zin zullen meerdere uitzonderingen in de Belastingwet BES moeten worden opgenomen, vooral verwijzingen in het wetsvoorstel naar de andere EU-lidstaten en de formele bepalingen. Op die manier wordt recht gedaan aan de positie van de BES ten opzichte van alle EU-lidstaten, maar ook ten opzichte van (het Europese deel van) Nederland.
- In dat kader zijn we nog steeds voornemens om middels een koppeling met de Belastingwet BES het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 van toepassing te laten zijn op de BES. Deze andere vormgeving (die we thans uitwerken) vergt meer tijd. De uitwerking van de Pijler 2-maatregelen ten aanzien van de BES is daarom nu nog geen onderdeel van de onderhandse versie die met de RvS zal worden gedeeld. Dit is ook met de RvS besproken: met de RvS is namelijk afgestemd dat de BES wordt toegevoegd aan de MR-versie die de RvS op 24 maart zal ontvangen.

!!

#### Vervolgproces

- In het onderstaande schema is het tijdpad opgenomen tot aan de behandeling van het wetsvoorstel in de MR (24 maart).



| Datum                      | Actie  |
|----------------------------|--|
| <b>24 februari</b>         | Aanleveren onderhandse versie wetsvoorstel inclusief uitvoeringstoets aan RvS/ Raad voor de Rechtspraak en J&V/secretariaat CFEI |
| <b>7 maart</b>             | Behandeling in CFEI  |
| <b>14 maart</b>            | Verzending naar RFEI   |
| <b>21 maart</b>            | Behandeling in RFEI  |
| <b>24 maart</b>            | Behandeling MR + aanleveren RvS (spoedadvies)  |
| <b>Medio mei</b>           | Verwachting advies RvS   |
| <b>Eind mei/begin juni</b> | Aanbieding van het wetsvoorstel aan de Tweede Kamer  |

**Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden**

Niet van toepassing.



TER BESLISSING – GRAAG REACTIE 17/3 VOOR 10:00

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Directe  
Belastingen & Toeslagen

Persoonsgegevens

# nota

Aanbieden wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024  
(Pijler 2) aan RvS

**Datum**  
13 maart 2023

**Notanummer**  
2023-0000072199

**Bijlagen**  
1. MR-formulier  
2. Brief Kabinet van de Koning  
3. Voorstel van Wet  
4. Memorie van Toelichting  
5. Uitvoeringstoets  
6. Ramingstoelichting

## Aanleiding

Het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 (wetsvoorstel) is op 7 maart jl. behandeld in de CFEI. In de CFEI is geconcludeerd dat het wetsvoorstel als glad stuk kan worden doorgeleid naar de ministerraad (MR). Het wetsvoorstel hoeft derhalve niet langs de RFEI. In deze notitie vragen wij uw instemming om het wetsvoorstel aan te bieden aan de MR en dan door te geleiden voor advies aan de Raad van State (RvS).

## Beslispunt

- Gaat u akkoord met het aanbieden van het wetsvoorstel aan de MR en het doorgeleiden voor advies naar de RvS? Indien u akkoord gaat verzoeken wij u om:
  - het MR-formulier te ondertekenen (**bijlage 1**) en
  - de bijgevoegde aanbiedingsbrief aan de Koning te ondertekenen (**bijlage 2**)

Wij adviseren u om de MR ten behoeve van het wetsvoorstel toestemming te vragen voor aanvraag voor advies bij de Afdeling advisering van de RvS. Wij verwachten geen bespreekpunten tijdens de MR.

U hoeft het wetsvoorstel zelf nog niet te ondertekenen. Hiervoor plannen wij bij u een tekenmoment in.

14.03.23  
Akkoece  
Ma

## Kernpunten

- Het voorstel van wet (bijlage 3), memorie van toelichting (bijlage 4), uitvoeringstoets (bijlage 5) en ramingstoelichting (bijlage 6) dienen uiterlijk op vrijdag 17 maart vóór 12u te worden aangeleverd aan het secretariaat van de MR om behandeling op 24 maart 2023 in de MR te waarborgen.
- De uitvoeringstoets is op 6 maart jl. afgerond. Het wetsvoorstel is naar huidige verwachting uitvoerbaar. De gevolgen van het wetsvoorstel voor de uitvoerbaarheid zijn op maandag 6 maart jl. met u besproken. Aan het uitvoerbaarheidsoordeel is een tweetal risico's gekoppeld (aantrekken van specifieke deskundigheid en iv-inspanning). De uitvoeringstoets is in de bijlage opgenomen (bijlage 5).
- In de CFEI is geconcludeerd het dat wetsvoorstel als glad stuk kan worden doorgeleid naar de MR nadat de passage over regeldruk nog iets is aangepast en de wetgevingstoets gereed is. Deze punten zijn ondervangen en met de relevante departementen (EZK en J&V) op ambtelijk niveau afgestemd.



- Op basis van het eerder met u gedeelde en geplande tijdpad wordt het wetsvoorstel in de MR van 24 maart a.s. behandeld. Het streven is om het wetsvoorstel vóór de zomer in te dienen bij de Tweede Kamer (TK). Op deze wijze kan er worden voldaan aan de wens om wetgeving te spreiden over het jaar. Dit wetsvoorstel maakt dan ook geen onderdeel uit van het pakket Belastingplan 2024 en volgt een zelfstandig wetgevingstraject.
- Op 24 februari jl. is onderhandse versie van het wetsvoorstel met de RvS gedeeld. We hebben op ambtelijk niveau met de RvS afgesproken om geen spoedadvies aan te vragen. Het advies van de RvS wordt uiterlijk medio mei (mogelijk eerder) verwacht. Het wetsvoorstel met het nader rapport wordt eind mei/begin juni aangeboden aan de Tweede Kamer.
- In de komende dagen wordt het wetsvoorstel op een aantal wetstechnische punten nog bijgewerkt en aangevuld alvorens het vrijdag 17 maart wordt aangeleverd bij het secretariaat van de MR.
- De toepassing van het wetsvoorstel op de BES-eilanden – die nog enige uitwerking behoeven – worden opgenomen in het pakket Belastingplan 2024 dat op Prinsjesdag wordt aangeboden. De toepassing van het wetsvoorstel op de BES-eilanden vormt derhalve geen onderdeel van dit wetsvoorstel.
- De certificering door het CPB van de budgettaire raming van het wetsvoorstel is vrijwel afgerond. Na overleg met het CPB is de raming van de budgettaire opbrengst van het wetsvoorstel met circa € 9 miljoen naar boven bijgesteld als gevolg van de aanname dat Nederland ten aanzien van een beperkt aantal landen - die Pijler 2 niet implementeren - zal gaan bijheffen. De structurele budgettaire van het wetsvoorstel bedraagt circa € 466 miljoen. De ramingstoelichting is in de bijlage opgenomen (bijlage 6).

#### *ophef* Toelichting

Deze toelichting bestaat uit de volgende vier onderdelen:

- 1) Uitvoeringstoets
- 2) Uitkomsten CFEI
- 3) BES
- 4) Proces

#### 1) Uitvoeringstoets

- De Belastingdienst heeft het wetsvoorstel – inclusief latere aanvullingen op de punten van de veilighavenregeling, en de beperking of uitsluiting in de overgangsfase van de binnenlandse bijheffing – getoetst op uitvoerbaarheid. Daaruit is naar voren gekomen dat het wetsvoorstel uitvoerbaar is.
- De Belastingdienst identificeert twee punten die zijn verbonden aan dat uitvoerbaarheidsoordeel, die onderscheidenlijk erop zien dat (1) de wervingsopdracht, gelet op de aan te trekken specifieke deskundigheid, een zeer moeilijke kan blijken; en (2) herprioritering in het iv-portfolio kan aan de orde zijn.
- De doelgroep van het wetsvoorstel is in omvang beperkt, en op voorhand goed te bepalen, nu immers het wetsvoorstel dezelfde omzetsdrempel hanteert als Country-by-Country-reporting. De communicatiestrategie is op deze specifiek af te bakenen doelgroep toegesneden.
- Verlangd is – verkort weergegeven – inrichting van zowel een nieuw aangiftesysteem – met achterliggende structuuraanpassingen – als een nieuw internationale-gegevensuitwisselingssysteem. De noodzakelijke systeemaanpassingen kunnen tijdig worden gerealiseerd, maar vergen in hun onderlinge samenhang uiteraard een iv-inspanning.

- Vanwege een meerledige complexiteit van de (concrete toepassing van de) Pijler-2-systematiek brengt het wetsvoorstel handhaafbaarheidsrisico's met zich. Binnen de directie Grote Ondernemingen zal een afzonderlijk expertiseteam in het leven worden geroepen, van waaruit coördinatie en risicobeoordeling zal plaatsvinden. De handhavingswerkzaamheden die in samenwerking met dat expertiseteam worden verricht zullen in ieder geval omvatten: verlening van zekerheid vooraf, verstrekking van voorlichting, en risicogestuurd toezicht.
- Met het wetsvoorstel neemt de totale administratieve lastendruk voor de doelgroep toe. Dat gezegd zijnde is er bij iedere implementatie binnen de uitvoering een risico op procesverstoringen.

## 2) Uitkomst CFEI

- Het wetsvoorstel is op 7 maart jl. behandeld in de CFEI. In de CFEI is geconcludeerd dat het wetsvoorstel als glad stuk kan worden doorgeleid naar de MR. In het vervolg van dit onderdeel wordt de uitkomst van de CFEI behandeld.

### EZK

- EZK heeft aandacht gevraagd voor de passage over regeldruk in de memorie van toelichting. Er is – in overleg met EZK – duidelijker toegelicht dat het Adviescollege regeldruk (ATR) is geraadpleegd en een formeel ATR-advies niet op dit wetsvoorstel van toepassing is omdat het gaat om implementatie van een EU-richtlijn. We hebben op ambtelijk niveau met EZK overeenstemming bereikt over de tekst.

### J&V

- In de wetgevingstoets heeft J&V aangegeven om in de memorie van toelichting nader in te gaan op de verenigbaarheid van het wetsvoorstel met bestaande belastingverdragen. In dat kader hebben wij op vrijdag 10 maart jl. op ambtelijk niveau overleg gehad met J&V en BZ. Naar aanleiding van dit overleg hebben we de memorie van toelichting aangepast.
- In de met J&V afgestemde tekst is geëxpliciteerd dat de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing en het wetsvoorstel zijn geënt op de afspraken die in het OESO/Inclusive Framework zijn gemaakt omtrent de Pijler 2-maatregelen. Daarbij heeft de OESO aangegeven dat belastingverdragen niet in de weg staan aan de bijheffing en dat beargumenteerd met een verwijzing naar het commentaar bij het OESO Modelverdrag waarin is opgenomen dat maatregelen om 'controlled foreign companies' te belasten (CFC maatregelen) onder de verdragen zijn toegestaan en dat de inkomens-inclusiemaatregel hiermee vergelijkbaar is. Voor beide maatregelen heeft de OESO als argument gegeven dat de heffing niet ten laste gaat van de entiteit in de laagbelastende jurisdictie. Uit het feit dat de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing is aangenomen mag afgeleid worden dat de lidstaten wier bilaterale verdragen het zou kunnen raken dit standpunt delen. Het kabinet doet dat ook.

### AZ

- AZ merkt op dat het wetsvoorstel een lagere budgettaire opbrengst heeft dan in het Coalitieakkoord werd verwacht. We hebben in de CFEI bevestigd dat dit het geval is en toegelicht dat voor het hieruit ontstane tekort in 2023 inmiddels dekking is gevonden. Hoe het structurele tekort in de komende



jaren zal worden opgelost, is nog onderwerp van de politieke besluitvorming. Aangezien het wetsvoorstel in Europees verband is aangenomen en in het Coalitieakkoord is opgenomen, staat dit wetsvoorstel echter los van de vraag hoe dit tekort structureel gedekt zal worden.

### 3) BES

- De BES-eilanden (de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba) maken geen onderdeel uit van de EU. Hierdoor bestaat er voor Nederland op basis van de EU-richtlijn strikt genomen geen verplichting om te voorzien in de implementatie van Pijler 2-maatregelen in de BES-eilanden.
- Nederland heeft als deelnemer van het Inclusive Framework, georganiseerd door de OESO wel commitment gegeven dat Pijler 2 ook gevolgen heeft voor het Caribische deel van Nederland, niet in de laatste plaats omdat juist op de BES-eilanden een winstbelasting ontbreekt.
- Omdat de BES-eilanden wel volledig deel uitmaken van het Nederlandse staatsbestel is het wenselijk om het wetsvoorstel ook daar van toepassing te laten zijn, ongeacht het feit dat de impact van de Pijler 2-maatregelen naar verwachting zeer beperkt zal zijn. Dit wetsvoorstel wordt in die zin uitgebreid dat de wetgeving derhalve ook op de BES-eilanden zal gelden door deze aan de Belastingwet BES te koppelen. In de toepassing van het wetsvoorstel op de BES-eilanden zal in het pakket Belastingplan 2024 worden voorzien.
- In de Belastingwet BES wordt het wetsvoorstel als een zogenaamde 'BES belasting' beschouwd. Op deze wijze geldt als hoofdregel dat alle bepalingen van het wetsvoorstel integraal van toepassing zijn op groepsentiteiten die onderdeel uitmaken van een multinationale groep en die op de BES-eilanden zijn gevestigd op basis van een zogenaamde vestigingsplaatsbeschikking, behoudens indien en voor zover de Belastingwet BES hier een uitzondering voor opneemt. Deze wijze van het van toepassing verklaren van Nederlandse wetgeving is overigens reeds eerder toegepast bij de bepalingen inzake de Common Reporting Standard (CRS).
- Het wetsvoorstel bevat een aantal definities die niet op de BES-eilanden van toepassing zijn en waarvoor in de Belastingwet BES gewijzigde definities worden opgenomen.
- Een aantal bepalingen betreffen formele bepalingen die naar de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en het Wetboek van Strafrecht verwijzen. Deze wetten zijn niet op de BES-eilanden van toepassing. In de Belastingwet BES wordt hiervoor een aparte regeling getroffen. Ook de regels omtrent belastingrente is niet van toepassing op de BES-eilanden omdat daar geen belastingrente wordt geheven en wordt om die reden uitgezonderd.

### 4) Vervolgproces

- In het onderstaande schema is het tijdspad opgenomen.

| Datum     | Actie   |
|-----------|---|
| 17 maart  | Aanleveren wetsvoorstel secretariaat MR (AZ).       |
| 24 maart  | Behandeling MR + aanleveren RvS                     |
| Medio mei | Verwachting advies RvS                              |
| Eind mei  | Aanbieding van het wetsvoorstel aan de Tweede Kamer |

**Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden**  
Niet van toepassing





TER BESLISSING

Aan

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

Directie Directe Belastingen & Toeslagen

Persoonsgegevens

# nota

Proces implementatie Pijler 2

**Datum**

23 maart 2022

**Notanummer**

2022-0000104039

**Bijlagen**

1. Notitie implementatie Pijler 2

## Aanleiding

In de Ecofinraad van 15 maart jl. stond het richtlijnvoorstel, dat dient ter implementatie van de in het Inclusive Framework van de OESO overeengekomen Pijler 2-maatregelen, geagendeerd. In dat verband heeft het Franse voorzitterschap een compromistekst gepubliceerd waarin de implementatiedatum van het richtlijnvoorstel is aangepast. Volgens deze compromistekst is de implementatiedatum gewijzigd van 31 december 2022 naar 31 december 2023. In de komende periode, richting de Ecofinraad van 5 april, zal duidelijk moeten worden of deze uitgestelde inwerkingtredingsdatum zal worden gehandhaafd in het (uiteindelijke) compromisvoorstel. Wij verwachten dat dit het geval zal zijn. In deze notitie wordt hieromtrent een beslispunt voorgelegd. Verder bevat deze notitie een punt ter informatie.

## Beslispunt en kernpunten

*Wij adviseren u om bij een implementatiedatum van 31 december 2023 het implementatiewetsvoorstel in december 2022 of januari 2023 in te dienen bij de Tweede Kamer. Verder adviseren wij u om bij een implementatiedatum van 31 december 2023 het implementatiewetsvoorstel voor openbare internetconsultatie aan te bieden. Bent u hiermee akkoord?*

*De werkhypothese gaat vooralsnog uit van een implementatiedatum van 1 januari 2023. Dat betekent dat vooralsnog het uitgangspunt wordt gehanteerd dat het implementatiewetsvoorstel onderdeel zal zijn van het pakket Belastingplan 2023 en op Prinsjesdag 2022 zal worden ingediend.*

De implementatiedatum uit het thans voorliggende compromisvoorstel van 31 december 2023 werpt een ander licht op het tijdpad. Een dergelijke implementatiedatum biedt namelijk meer ruimte aan het wetgevingsproces en alle wetgevingstoetsen.

In het hierna beschreven tijdpad dat uitgaat van een implementatiedatum van 31 december 2023 geldt als uitgangspunt dat het implementatiewetsvoorstel in december 2022 of januari 2023 wordt ingediend bij de Tweede Kamer. Op deze wijze kan er worden voldaan aan het streven om wetgeving te spreiden over het jaar en het pakket Belastingplan beperkt te houden.

De gewijzigde implementatiedatum biedt verder de mogelijkheid om het implementatiewetsvoorstel voor internetconsultatie aan te bieden. Een internetconsultatie kan de kwaliteit van wetgeving ten goede komen. Voor een afgewogen parlementaire behandeling is mede gelet op de omvang en de complexiteit van het implementatiewetsvoorstel een consultatie van belang. Ook

29.02.2022

A. H. H. H.

M. de

kan een internetconsultatie helpen in het creëren van maatschappelijk draagvlak voor het implementatiewetsvoorstel. Een latere implementatie leidt tot een incidentele dekkingsopgave van € 412 miljoen, waar tijdens de voorjaarsbesluitvorming dekking voor zal moeten worden gezocht. De budgettaire opbrengst van de maatregelen die volgen uit Pijler 2 is namelijk in het Coalitieakkoord met ingang van 2023 ingeboekt. Over de voorjaarsbesluitvorming wordt u afzonderlijk geïnformeerd.

### Toelichting

Deze toelichting is als volgt opgebouwd:

- A. Implementatiedatum richtlijnvoorstel
- B. Wetgevingsproces
- C. Budgettaire aspecten
- D. Ter informatiepunt

#### A: Implementatiedatum richtlijnvoorstel

- In het richtlijnvoorstel van 22 december 2021 gold een implementatiedatum van 1 januari 2023. Voor een specifieke regeling binnen de Pijler-2 richtlijn (de zogenoemde onderbelastewinstmaatregel, UTPR) gold een implementatiedatum van 1 januari 2024.
- In de thans uitgewerkte compromistekst wordt voorgesteld om de richtlijn voor het eerst toe te passen vanaf boekjaren die aanvangen vanaf 31 december 2023.

Internationale en diplomatieke belangen

#### B: Wetgevingsproces

- Een uitgestelde implementatiedatum van 31 december 2023 biedt meer ruimte aan het wetgevingsproces en alle wetgevingstoetsen. In het vervolg van dit blok wordt dit nader toegelicht.
- De wetgeving wordt geschreven in nauwe samenwerking met de Belastingdienst. Dat is een iteratief proces waarin wordt gewerkt aan uitvoerbare wetgeving. De aldus tot stand gekomen "definitieve" wetgeving wordt daarna ook nog voorgelegd voor een uitvoeringstoets. Voor de uitvoeringstoets zelf staat een termijn van acht weken.
- Op basis van de werkhypothese is het voornemen om het implementatiewetsvoorstel onderdeel te laten zijn van het pakket Belastingplan 2023 en op Prinsjesdag 2022 in te dienen. Dat betekent dat bij een afronding van het implementatiewetsvoorstel op 1 juli de termijn voor de uitvoeringstoets vier weken is in plaats van acht weken. Een uitvoeringstoets opstellen in zo'n korte periode zal een grote uitdaging zijn voor de Belastingdienst.
- Bij een termijn van acht weken kan het implementatiewetsvoorstel – na Prinsjesdag – pas medio oktober ingediend. Dat betekent in feite minder tijd voor de parlementaire behandeling van een omvangrijk en complex wetsvoorstel. Indien in de richtlijn alsnog wordt uitgegaan van een implementatiedatum van 1 januari 2023 wordt u hierover een beslispunt voorgelegd.
- Met een implementatiedatum van 31 december 2023 – conform de huidige compromistekst – is de reguliere termijn van 8 weken voor de uitvoeringstoets geborgd.



- Het advies dat door de Raad van State wordt opgesteld, kent een reguliere duur van 3 maanden tenzij een spoedadvies wordt aangevraagd. Bij een implementatiedatum van 1 januari 2023 – conform de werkhypothese – is een spoedadvies met een maximale termijn van twee weken onvermijdelijk. Een uitgestelde implementatiedatum biedt meer ruimte voor de termijn van het advies van de Raad van State.
- Om tijdige implementatie conform de werkhypothese te bewerkstelligen dient – zoals hiervoor is opgemerkt – aangesloten te worden bij het tijdpad van het Belastingplantraject en dient het implementatiewetsvoorstel onderdeel te zijn van het pakket Belastingplan 2023 dat op Prinsjesdag 2022 wordt ingediend. Met de latere implementatiedatum van 31 december 2023 is er ruimte om wetgeving te spreiden over het jaar en het pakket Belastingplan beperkt te houden. Dat leidt ertoe dat zorgvuldiger bij de kwaliteit van de wetgeving kan worden stilgestaan.
- Uitgangspunt is dat wetsvoorstellen die significante verandering brengen in de rechten en plichten van burgers bedrijven en instellingen of die grote gevolgen hebben voor de uitvoeringspraktijk via internet worden geconsulteerd behoudens goede gronden om daarvan af te zien. Daarom worden fiscale wetsvoorstellen in de regel geconsulteerd.
- Internetconsultatie zou vanwege het krappe tijdpad bij implementatie op 1 januari 2023 niet mogelijk zijn. Daarom is ook voorzien in het op andere wijze betrekken van externe partijen door middel van enkele consultatiegesprekken. Indien in het definitieve richtlijnakkoord de implementatiedatum naar achteren schuift, ontstaat er wel ruimte voor internetconsultatie.
- De maatregelen uit het implementatiewetsvoorstel leiden tot significante wijzigingen voor bedrijven en de uitvoering. Door consultatie kunnen de onduidelijkheden en knelpunten die nu nog onvoldoende bekend zijn worden gedetecteerd en voorafgaand aan het parlementair traject worden ondervangen.
- Eventuele onvolkomenheden kunnen daarbij voor de indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer worden ondervangen.
- In het onderstaande schema wordt het tijdpad geschetst indien u kiest voor internetconsultatie. Het gaat daarbij om een consultatieperiode van vier weken gevolgd door verwerking van de reacties.
- In het tijdpad is gewaarborgd dat de internetconsultatie op een dusdanig moment kan plaatsvinden zodat wij voldoende tijd hebben om de resultaten van de internetconsultatie te verwerken in de concept wettekst en memorie van toelichting die medio september onderhands aan de Raad van State worden verstrekt.
- In het onderstaande schema is het globale tijdpad opgenomen waar een inwerkingstredingdatum van de richtlijn van 31 december 2023 als uitgangspunt is genomen.

| Omschrijving   | Datum/periode            | Toelichting   |
|--|--------------------------|---|
| Vorbereidende besluitvorming en voorbereiden wetgeving | Januari t/m juli 2022    | In deze periode op basis van notities richting gegeven voor de uitwerking.                          |
| Uitvoeringstoets                                       | Augustus, september 2022 | Het implementatiewetsvoorstel zal worden getoetst op de uitvoerbaarheid.                            |
| Internetconsultatie                                    | Augustus 2022            | Het implementatiewetsvoorstel wordt voor openbare internetconsultatie aangeboden (duur van 4 weken) |

|   |                              |  |
|---|------------------------------|--|
| Verwerken reacties internetconsultatie                  | September 2022               | Verwerken reacties uit de internetconsultatie  |
| Onderraden en MR  | Oktober 2022                 | Implementatiewetsvoorstel wordt via ambtelijk voorportaal en onderraad voorgelegd aan en besproken in de MR.             |
| Adviesaanvraag Raad van State & opstellen Nader Rapport | Oktober / november 2022      | Raad van State hanteert een streeftermijn van 3 maanden, verzoek zal zijn om dit met spoed te behandelen (spoedadvies)   |
| Indiening Tweede Kamer                                  | December 2022 / januari 2023 | Indiening implementatiewetsvoorstel als een afzonderlijk wetsvoorstel  |
| Parlementaire behandeling Tweede en Eerste Kamer        | Februari t/m juni 2023       | Gelet op de technische aard van de onderwerpen lijkt het aanbieden van een technische briefing aan het parlement zinvol. |
| Inwerkingtreding  | 31 december 2023             |  |

#### C: Budgettair

- In het coalitieakkoord is er een taakstellende opgave van € 1 miljard uit Pijler 2 en aanvullende maatregelen opgenomen. Daarbij is aangegeven dat de opbrengst onzeker is.
- In het coalitieakkoord is aangegeven dat indien de gewenste besparing niet wordt gehaald er gekeken zal worden naar andere maatregelen die leiden tot een grondslagverbreding, bijvoorbeeld het lage Vpb-tarief en/of de schijflengte in de Vpb.
- De huidige geraamde opbrengst van pijler 2 is € 412 miljoen. Dit betekent derhalve dat er structureel nog € 588 miljoen gedekt moet worden.
- Indien in de Ecofinraad de uitgestelde inwerkingtredingsdatum zal worden gehandhaafd zal het volledige bedrag van € 1 miljard gedekt moeten worden via aanvullende maatregelen. De besluitvorming hierover zal via de vierhoek verlopen.

| Jaar                               | 2023  | 2024  | 2025  | Struc. |
|------------------------------------|-------|-------|-------|--------|
| Opgave Vpb conform coalitieakkoord | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 1.000  |
| Opbrengst Pijler 2                 | 0     | (412) | (412) | (412)  |
| Resterende opgave                  | 1.000 | (588) | (588) | (588)  |

#### D: Ter informatiepunt

- Het richtlijnvoorstel voor Pijler 2 heeft lidstaten de keuze geboden om een kwalificerende binnenlandse bijheffing ('qualified domestic top-up tax') te implementeren in de nationale wetgeving. Wij hebben u geadviseerd om een dergelijke kwalificerende binnenlandse bijheffing te implementeren in de heffingswet voor Pijler 2.
- In de beslisnota van 8 februari 2022 inzake de implementatie van Pijler 2 is u een beslispunt voorgelegd over de implementatie van de kwalificerende binnenlandse bijheffing. De notitie is als bijlage opgenomen. In deze beslisnota heeft u besloten om een dergelijke kwalificerende binnenlandse bijheffing te implementeren in de heffingswet voor Pijler 2.
- In die beslisnota is aangegeven dat de impact van een kwalificerende binnenlandse bijheffing voor Nederland in kaart zal worden gebracht. In dit onderdeel wordt deze impact toegelicht.
- Op grond van de binnenlandse bijheffing kan Nederland bijheffen over de winst van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten tot het minimumbelastingtarief.



- Naast de liquidatieverliesregeling kunnen ook andere grondslagversmalleren in de vennootschapsbelasting, zoals de innovatiebox ertoe leiden dat het effectieve tarief in Nederland lager is dan het minimumbelastingtarief van 15 %.
- De geschatte opbrengst als gevolg van de binnenlandse bijheffing is jaarlijks 84 miljoen euro. Het grootste deel van deze opbrengst houdt verband met de liquidatieverliesregeling. Deze budgettaire opbrengst is onderdeel van de totale budgettaire opbrengst van € 412 miljoen.

**Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden**

Niet van toepassing.