|  |  |
| --- | --- |
| No. W06.23.00077/III | 's-Gravenhage, 17 mei 2023 |

Bij Kabinetsmissive van 29 maart 2023, no.2023000855, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende Invoering van de Wet minimumbelasting 2024 en enkele wijzigingen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen en in de Invorderingswet 1990 in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022, tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie (PbEU 2022, L 328/1), met memorie van toelichting.

Het wetvoorstel strekt tot implementatie van Richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022 tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie (hierna: de richtlijn).Daartoe wordt een nieuwe rijksbelasting geïntroduceerd, de zogenoemde minimumbelasting.

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

1. Inleiding

a. *Het voorstel*

Het wetvoorstel strekt tot implementatie van de richtlijn. Hiermee wordt in een afzonderlijke belastingwet een rijksbelasting – de minimumbelasting – ingevoerd om te bewerkstelligen dat multinationale groepen en binnenlandse groepen[[1]](#footnote-2) met een omzet van € 750 miljoen of meer ten minste effectief 15% aan belasting over hun winst betalen. Het wetsvoorstel voorziet in een bijheffing als te weinig winstbelasting is betaald. De minimumbelasting wordt geheven van in Nederland gevestigde entiteiten van een multinationale groep of een binnenlandse groep. Als het effectieve belastingtarief lager is dan het minimumbelastingtarief van 15% wordt het verschil bijgeheven door toepassing van de zogenoemde kwalificerende binnenlandse bijheffing, de inkomen-inclusiebijheffing of de onderbelastewinstbijheffing.[[2]](#footnote-3) De te weinig geheven winstbelasting wordt bepaald door het bijheffingspercentage – de som van het minimumbelastingtarief verminderd met het effectieve belastingtarief – te vermenigvuldigen met de grondslag, de zogenoemde overwinst.

b. *Internationale context*

In oktober 2021 heeft een groot aantal landen, waaronder Nederland, binnen het door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) georganiseerde Inclusive Framework (IF)[[3]](#footnote-4) politieke overeenstemming bereikt over onder meer de zogenoemde Pijler 2. Doel van Pijler 2 is om te komen tot een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor grote multinationale groepen. Daarmee wordt beoogd belastingconcurrentie tussen landen en daardoor veroorzaakte belastingontwijking door grote bedrijven te beperken en een gelijker speelveld te creëren voor internationaal opererende bedrijven.

In december 2021 heeft de OESO Pijler 2-modelregels gepubliceerd waarmee de deelnemende staten het zogenoemde Pijler 2-akkoord in hun nationale wetgeving kunnen omzetten.[[4]](#footnote-5) De OESO geeft hier een verdere uitwerking aan in reeds gepubliceerde en nog te publiceren *administrative guidance* (hierna: richtsnoeren). De staten die het IF-akkoord onderschrijven kunnen niet worden verplicht om de OESO-modelregels te implementeren. Diverse landen, in het bijzonder buiten de groep van G-20 landen, hebben nog geen stappen gezet ten aanzien van de Pijler 2-implementatie.[[5]](#footnote-6) Wel worden ze geacht te accepteren dat andere staten kunnen bijheffen over in hun staat gevestigde laagbelaste groepsentiteiten. Als een deelnemende staat de regels implementeert, wordt deze geacht de regels consistent met de OESO-modelregels en richtsnoeren te implementeren en uit te voeren.

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

Het voorstel, hoewel – evenals de richtlijn – groot in omvang en verstrekkend wat betreft de implicaties,[[6]](#footnote-7) behelst grotendeels niet meer dan de zuivere implementatie van de richtlijn. In de toelichting is aangegeven dat de richtlijn voorschrijft dat het OESO-commentaar bij de OESO-modelregels als bron van illustratie en uitleg bij de implementatie van de richtlijnteksten gebruikt dient te worden.[[7]](#footnote-8) Uit de toelichting komt verder naar voren dat aanvankelijk de Engelse taalversie van de richtlijn als uitgangspunt is genomen.[[8]](#footnote-9) De toelichting geeft niet aan wat de relatie van het voorstel is met de Nederlandse taalversie van de richtlijn.

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

2. Inbedding minimumbelasting in fiscale stelsel

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

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

a. *Vervallen naheffing kwalificerende binnenlandse bijheffing*

Het voorstel voorziet erin dat in een specifiek geval de bevoegdheid vervalt tot naheffing van kwalificerende binnenlandse bijheffing.[[9]](#footnote-10) Dan vervallen ook reeds opgelegde, maar nog niet ingevorderde naheffingsaanslagen die daarop zien. Deze bepaling houdt verband met de conversie van een niet binnen een bepaalde[[10]](#footnote-11) termijn betaalde kwalificerende binnenlandse bijheffing in een additionele bijheffing van inkomen-inclusiebijheffing of onderbelastewinstbijheffing.[[11]](#footnote-12) Uit het voorstel en de toelichting wordt niet duidelijk wat de gevolgen zijn voor beschikkingen die samenhangen met dergelijke naheffingsaanslagen, zoals rentebeschikkingen en boetebeschikkingen. Ook is niet duidelijk wat het gevolg is wanneer een naheffingsaanslag op het moment van conversie al gedeeltelijk is betaald.

b. *Inlichtingenverplichting*

Bij het vervallen van de bevoegdheid tot naheffing van minimumbelasting,[[12]](#footnote-13) vervalt ook de zogenoemde inlichtingenverplichting.[[13]](#footnote-14) De mogelijkheid om een vergrijpboete op te leggen wegens het aan grove schuld of opzet te wijten niet voldoen aan deze plicht vervalt dan eveneens.[[14]](#footnote-15) Dit is niet nader onderbouwd. Hoewel de inlichtingen na deze termijn als zodanig niet meer kunnen leiden tot een wijziging van de verschuldigde minimumbelasting en daarom hun relevantie hebben verloren, blijft gelden dat een belastingplichtige gedurende de periode dat deze inlichtingen nog wel relevant waren, deze niet heeft verstrekt. Deze belastingplichtige heeft niet aan een wettelijke plicht voldaan die als dusdanig ernstig wordt bestempeld dat hier een vergrijpboete aan is verbonden. De toelichting maakt niet duidelijk waarom die gedraging, die reeds heeft plaatsgevonden, niet meer beboetbaar zou moeten zijn vanaf het moment dat er geen naheffingsaanslag meer kan worden opgelegd.

Het voorstel voorziet in een zelfstandige bepaling om voornoemde vergrijpboete op te kunnen leggen. In de AWR staan diverse bepalingen op basis waarvan voor de verschillende rijksbelastingen vergrijpboetes kunnen worden opgelegd[[15]](#footnote-16) dan wel informatieverplichtingen kunnen worden afgedwongen.[[16]](#footnote-17) In de toelichting is niet gemotiveerd waarom de voorliggende vergrijpboete niet is ondergebracht in de AWR.[[17]](#footnote-18)

c. *Aansprakelijkstelling*

Het wetsvoorstel voorziet in een nieuw artikel 41a van de Invorderingswet 1990.[[18]](#footnote-19) Daarin is voor de minimumbelasting van een groepsentiteit hoofdelijke aansprakelijkheid geregeld van elk van de andere groepsentiteiten. De toelichting geeft slechts een summiere motivering voor deze in vergelijking met andere belastingen ongebruikelijke en ruime aansprakelijkheid,[[19]](#footnote-20) namelijk dat het kabinet dit wenselijk acht.[[20]](#footnote-21) Voor in Nederland gevestigde groepsentiteiten kan de ratio voor deze aansprakelijkheid mogelijk worden gevonden in het feit dat de binnenlandse bijheffing wordt geheven alsof er één belastingplichtige is en voor alle groepsentiteiten samen één aangifte wordt gedaan. De aansprakelijkheid strekt zich echter ook uit over groepsentiteiten die in een andere staat zijn gevestigd.

Los van de vraag of een dergelijke aansprakelijkheid proportioneel en opportuun is, merkt de Afdeling op, dat de mogelijkheden om een dergelijke aansprakelijkheid daadwerkelijk in het buitenland te (laten) effectueren afhankelijk is van de afspraken die in internationaal of Europees verband, bilateraal of multilateraal zijn gemaakt over wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingen. Die mogelijkheden zijn vooralsnog vrij beperkt. Veel landen hebben voorbehouden gemaakt bij de bepalingen over hulp bij invordering in het multilaterale Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken. Weliswaar is er een Europese richtlijn over administratieve bijstand bij invordering,[[21]](#footnote-22) maar het is de vraag of andere landen erg genegen zullen zijn om zich actief in te zetten om Nederland bij deze invordering te ondersteunen.

d. *Keuzes belastingplichtige*

Het voorstel geeft belastingplichtigen voor een aantal regelingen de mogelijkheid om een keuze te maken. Deze keuze maken belastingplichtigen, afhankelijk van welke keuze het betreft, voor één verslagjaar of vijf verslagjaren.[[22]](#footnote-23) Zij moeten de keuzes kenbaar maken in de bijheffing-informatieaangifte.[[23]](#footnote-24) De mogelijkheid tot het maken van bepaalde keuzes vloeit als zodanig voort uit de richtlijn. In het wetsvoorstel of de toelichting is echter niet nader uitgewerkt wat de exacte procedure is en wat de daarbij geldende termijnen zijn met betrekking tot het maken of herzien van deze keuzes. Zo is niet duidelijk of, hoe en tot welk moment een keuze kan worden herzien en of het mogelijk is dat een belastingplichtige geen keuze maakt en wat daarvan het gevolg is.

e. *Belastingrente*

Het wetsvoorstel voorziet in een zelfstandige bepaling om bij het vaststellen van een naheffingsaanslag minimumbelasting belastingrente in rekening te brengen. In de AWR zijn reeds diverse bepalingen opgenomen op basis waarvan voor de verschillende rijksbelastingen belastingrente in rekening wordt gebracht dan wel wordt vergoed.[[24]](#footnote-25) In de toelichting is niet gemotiveerd waarom voor de minimumbelasting van de gebruikelijke systematiek wordt afgeweken, zeker nu dit – in tegenstelling tot bijvoorbeeld de solidariteitsbijdrage – een structureel in te voeren heffing betreft.

Voor de vaststelling van het percentage aan belastingrente wordt wel aangesloten bij de hiervoor op de AWR gebaseerde algemene maatregel van bestuur.[[25]](#footnote-26) In de toelichting wordt in dit kader enkel vermeld dat het percentage aan belastingrente op een later moment bekend zal worden gemaakt bij algemene maatregel van bestuur.[[26]](#footnote-27) In het kader van transparantie verdient het de voorkeur om belastingplichtigen op voorhand inzicht te bieden in het te verwachten percentage aan belastingrente, bijvoorbeeld door in de toelichting aan te geven of en zo ja bij welke bestaande categorie zal worden aangesloten.[[27]](#footnote-28)

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

3. Wederzijdse bijstand en verdragstoepassing

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

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

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

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

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

4. Gevolgen belastingbeleid

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

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

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

De vice-president van de Raad van State,

1. Binnenlandse groepen zijn groepen waarvan alle entiteiten in Nederland zijn gevestigd. [↑](#footnote-ref-2)
2. Bij de inkomen-inclusiebijheffing wordt het deel van de overwinst van een laagbelaste groepsentiteit die zich ergens in de groepsstructuur bevindt over het algemeen belast op het niveau van de uiteindelijkemoederentiteit.

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

Daarnaast biedt de richtlijn de lidstaten de mogelijkheid om een zogenoemde kwalificerende binnenlandse bijheffing te implementeren. De regering heeft ervoor gekozen om een dergelijke binnenlandse bijheffing in te voeren. Met een kwalificerende binnenlandse bijheffing heeft Nederland de mogelijkheid om – kort gezegd – ook over de overwinst van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten van een multinationale groep zonder uiteindelijkemoederentiteit in Nederland bij te heffen tot een effectief tarief van 15%. [↑](#footnote-ref-3)
3. Hierin werken zowel lidstaten als niet-lidstaten van de OESO samen. [↑](#footnote-ref-4)
4. OECD (2021) Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Globals Anti-Base erosion Model Rules (Pillar two). [↑](#footnote-ref-5)
5. Zie <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html> en Mindy Herzfeld, A Pillar 2 Tour Around the World, Tax Notes International 17 april 2023, p. 305-309. [↑](#footnote-ref-6)
6. Dit geldt niet alleen voor bedrijven die binnen het bereik van het voorstel vallen, maar ook voor de lidstaten van de EU. Zie bijvoorbeeld de uitspraken van Benjamin Angel in het artikel “Pillar 2 is transformational for the EU, Top Tax Official says” in Tax Notes International van 24 april 2023, p. 518. [↑](#footnote-ref-7)
7. Memorie van toelichting, paragraaf 2.1. [↑](#footnote-ref-8)
8. Memorie van toelichting, paragraaf 8. [↑](#footnote-ref-9)
9. Artikel 11.2, derde lid. [↑](#footnote-ref-10)
10. Dit betreft de termijn van artikel 8.4, zevende lid: het niet betalen binnen vier verslagjaren na het verslagjaar waarover de bijheffing was verschuldigd. [↑](#footnote-ref-11)
11. Artikel 8.4, zevende lid. [↑](#footnote-ref-12)
12. Artikel 11.2, eerste en tweede lid: na verloop van zes jaren en vier maanden respectievelijk zes jaren en zeven maanden. [↑](#footnote-ref-13)
13. Artikel 12.2, derde en vierde lid. [↑](#footnote-ref-14)
14. Artikel 12.4, vierde en vijfde lid. [↑](#footnote-ref-15)
15. Hoofdstuk VIIIA, paragraaf 2, AWR. [↑](#footnote-ref-16)
16. Zoals artikel 52a, vierde lid, AWR. [↑](#footnote-ref-17)
17. Waarbij het feit dat in de Wet bronbelasting 2021 een soortgelijke bepaling is opgenomen als zodanig geen toereikende onderbouwing is. [↑](#footnote-ref-18)
18. Artikel 16.1. [↑](#footnote-ref-19)
19. Hierbij zij opgemerkt dat ook de recente Wet tijdelijke solidariteitsbijdrage een ongebruikelijke en ruime aansprakelijkheid bevat, in dat geval gekoppeld aan de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting, waar de Afdeling kritisch over heeft geadviseerd (Advies van 17 oktober 2022, W06.22.0203/III). [↑](#footnote-ref-20)
20. Memorie van toelichting, pagina 45. [↑](#footnote-ref-21)
21. Richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen (PbEU 2010, L 84). [↑](#footnote-ref-22)
22. In artikel 13.2, eerste lid, zijn de regelingen opgenomen waarvoor de vijfjaarsperiode geldt en in artikel 13.2, tweede lid, zijn de regelingen opgenomen waarvoor de eenjaarsperiode geldt. [↑](#footnote-ref-23)
23. Artikel 13.2 en 13.1, vijfde lid, onderdeel d. [↑](#footnote-ref-24)
24. Hoofdstuk VA AWR. [↑](#footnote-ref-25)
25. Via het in artikel 12.1, vijfde lid, van overeenkomstige toepassing verklaren van artikel 30hb AWR. [↑](#footnote-ref-26)
26. Memorie van toelichting, pagina 45 en 282. [↑](#footnote-ref-27)
27. Artikel 1, onderdeel a, onderscheidenlijk onderdeel b, van het Besluit belasting- en invorderingsrente. [↑](#footnote-ref-28)