

Vergaderjaar 2023–2024

**36 369**

## **Invoering van een minimumbelasting en wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Invorderingswet 1990 in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022 tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie (PbEU 2022, L 328/1) (Wet minimumbelasting 2024)**

**C**

### **NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG**

Ontvangen 17 november 2023

#### **1. Inleiding**

Het kabinet heeft met interesse kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van de fracties van de BBB, GroenLinks-PvdA, de VVD, het CDA, D66 en JA21.

Hierna wordt bij de beantwoording van de vragen zo veel mogelijk de volgorde van het verslag aangehouden, met dien verstande dat gelijklopende of in elkaars verlengde liggende vragen tezamen zijn beantwoord.

#### **2. Belangenorganisaties**

De leden van de fractie van de BBB vragen te reflecteren op de reactie van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) van 11 november 2023. Bij de beantwoording van dergelijke vragen is ervoor gekozen om, waar een fractie heeft gevraagd om op een specifiek onderdeel van deze commentaren te reageren, daarop in te gaan bij het betreffende onderwerp. Dit betekent dat bij dit wetsvoorstel niet integraal zal worden ingegaan op het commentaar van de NOB. In dit kader wil ik ook graag wijzen op de discussie die vorig jaar heeft plaatsgevonden in de Eerste Kamer over het integraal beantwoorden van vragen van (fiscale) beroepsorganisaties. Ik deel deze mening nog steeds.

Bij het opstellen van fiscale wetgeving gaat het kabinet veelvuldig in gesprek met beroeps- en belangenorganisaties, die over veel expertise beschikken. Deze expertise kan bijdragen aan de totstandkoming van beter beleid en wetgeving. Wanneer deze organisaties hun adviezen delen met het parlement, kunnen ook Kamerleden deze technische expertise benutten. Het kabinet hecht aan een evenwichtige dialoog en wil daarbij

graag alle verschillende geluiden uit de samenleving betrekken. Ik vind het echter niet vanzelfsprekend om integraal alle vragen van bijvoorbeeld de NOB te beantwoorden.

### 3. Democratische waarborgen

De leden van de fractie van de BBB vragen te reflecteren op een conceptartikel omtrent het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024. Het desbetreffende conceptartikel is (nog) niet gepubliceerd en derhalve niet openbaar. Het kabinet acht het daarom in dit stadium niet opportuun daarop te reageren. Het voorgaande laat onverlet dat het kabinet – in zijn algemeenheid – kan ingaan op een aantal specifieke punten dat door de fractie van de BBB hieromtrent wordt aangehaald. De fractie van de BBB vraagt in dat verband naar de rol van het parlement bij de totstandkoming van de Pijler 2-regels. De leden van de fractie van de VVD vragen in dat kader om zowel verduidelijkingen als aanpassingen aan het parlement voor te leggen. Ook de leden van de fractie van het CDA vragen om een goede democratische toets ten aanzien van de administratieve richtsnoeren.

Het parlement is gedurende het traject van de totstandkoming van de Pijler 2-regels op het niveau van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) en het Inclusive Framework (IF) tot het aanbieden van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 aan de Tweede Kamer, uitgebreid geïnformeerd. In de brief van 23 februari 2018<sup>1</sup> is ingegaan op de gesprekken in Europees en OESO-verband omtrent de vraag of de huidige winstbelasting nog steeds afdoende is. Op 17 april 2019<sup>2</sup> heeft de Tweede Kamer een motie aangenomen waarin het kabinet wordt verzocht om zich in Europees en OESO-verband constructief op te stellen bij de uitwerking van voorstellen voor minimale belastingen die grote multinationale ondernemingen zouden moeten betalen. In de brief van 10 oktober 2019<sup>3</sup> is het parlement geïnformeerd over het project van de OESO/IF omtrent de Pijler 2-regels. In de brief van 14 november 2019<sup>4</sup> is het parlement geïnformeerd over de stand van zaken en is het parlement ingegaan op de impactanalyse. Op 5 juli 2021<sup>5</sup> is het parlement geïnformeerd over het politiek akkoord op het niveau van het OESO/IF over de herziening van het internationale belastingstelsel. Het parlement is over de voortgang in de tussentijd tot aan het akkoord over Pijler 2 geïnformeerd in de brieven van 29 september 2020<sup>6</sup>, 5 november 2020<sup>7</sup> en 14 juni 2021<sup>8</sup>. Op 18 mei 2021<sup>9</sup> heeft de Tweede Kamer een motie aangenomen die het kabinet verzoekt om in Europa en de wereld het voortouw te nemen om belastingontwijking aan te pakken en een stevig minimumtarief voor de winstbelasting zo spoedig mogelijk te realiseren.

Het OESO/IF kan geen bindende wetgeving vaststellen. Om ervoor te zorgen dat de Pijler 2-maatregelen binnen de Europese Unie (EU) op dezelfde wijze in nationale wetgeving worden omgezet en om strijd met Europees recht te voorkomen, heeft de Europese Commissie op

<sup>1</sup> Kamerstukken II, 2017/18, 32 140, nr. 33.

<sup>2</sup> Kamerstukken II, 2018/19, 25 087, nr. 234.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2019/20, 32 140, nr. 60.

<sup>4</sup> Kamerstukken II, 2019/20, 32 140, nr. 63.

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2020/21, 25 087, nr. 281

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2020/21, 32 140, nr. 73.

<sup>7</sup> Kamerstukken II 2020/21, nr. 32 140, nr. 76.

<sup>8</sup> Kamerstukken II 2020/21, nr. 32 1410, nr. 87.

<sup>9</sup> Kamerstukken II,2020/21 25 087, nr. 276.

22 december 2021 een richtlijnvoorstel gepubliceerd.<sup>10</sup> Op 15 december 2022 hebben de EU-lidstaten een akkoord bereikt over dit richtlijnvoorstel, dat grotendeels gebaseerd is op de modelteksten van de OESO.<sup>11</sup> Het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 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 (EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing)<sup>12</sup>. De richtlijn behelst een uitwerking van de regels waarover al in het IF akkoord is bereikt. In onderdeel vier van de considerans van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing is geëxpliciteerd dat de Pijler 2- regels zijn vastgelegd in een richtlijn om een coherente en gecoördineerde invoering in de EU en verenigbaarheid met de verdragsvrijheden te bewerkstelligen. Als gevolg hiervan wordt een gelijk spelveld binnen de EU gecreëerd. Dit zal bijdragen aan eerlijkere concurrentieverhoudingen binnen de EU. Voor alle nieuwe richtlijnvoorstellen – waaronder Pijler 2 – geldt dat het parlement door middel van een BNC-fiche wordt geïnformeerd.<sup>13</sup> Op die wijze is er ruimte voor het parlement om invloed uit te oefenen op de positie van het Nederlandse kabinet bij de totstandkoming van een richtlijn. Het parlement heeft op 28 januari 2022 schriftelijke vragen gesteld over het richtlijnvoorstel. In de beantwoording van deze Kamervragen van 17 maart 2022<sup>14</sup> is het kabinet bijvoorbeeld ingegaan op de gevolgen voor de uitvoerbaarheid, de vormgeving, de complexiteit en werking van de maatregelen. In het BNC fiche is in lijn met diverse moties<sup>15</sup> aangegeven dat het Nederlandse kabinet zich zal inzetten om snel tot een richtlijnvoorstel te komen. Het richtlijnvoorstel was voor een algemene benadering<sup>16</sup> geagendeerd voor de Ecofinraden van 15 maart, 5 april, 17 juni en 6 december 2022<sup>17</sup>. Het parlement is steeds via de Geannoteerde Agenda voorafgaand aan de betreffende Ecofinraad geïnformeerd evenals via het verslag na afloop van de Ecofin Raad. Voorafgaand aan elke Ecofinraad vindt in de Tweede Kamer ook een Commissiedebat plaats waar de leden van de Tweede Kamer vragen konden stellen.

Het kabinet heeft op 24 oktober 2022 een conceptwetsvoorstel voor de implementatie van Pijler 2 voor openbare internetconsultatie aangeboden.<sup>18</sup> Deze internetconsultatie is de kwaliteit van de uiteindelijke Nederlandse wetgeving ten goede gekomen, nu er nog tijd was om reacties op de consultatie mee te wegen bij het onderhavige wetsvoorstel dat op 30 mei 2023 bij de Tweede Kamer is ingediend. Vanwege de technische aard van het wetsvoorstel is op 15 juni 2023 een openbare technische briefing verzorgd aan de Tweede Kamer.<sup>19</sup> Hierin is ingegaan

<sup>10</sup> Europese Commissie, Proposal for a Council Directive on ensuring on a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, COM(2021) 823 final (22 december 2021). ([https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2021-12/COM\\_2021\\_823\\_1\\_EN\\_ACT\\_part1\\_v11.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-12/COM_2021_823_1_EN_ACT_part1_v11.pdf)).

<sup>11</sup> Kamerstukken II 2022/23, 25 087, nr. 302.

<sup>12</sup> 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).

<sup>13</sup> Kamerstukken II 2021/22, 22 112, nr. 3278.

<sup>14</sup> Kamerstukken II 2021/022, 22 112, nr. 3339.

<sup>15</sup> Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 234, Kamerstukken II 2020/21, 35 663, nr. 14 en Kamerstukken II 2020/21, 25 087, nr. 277.

<sup>16</sup> Dit is een besluit van de Raad waarin een politiek standpunt wordt aangenomen over het voorstel. Bij een algemene benadering wordt bewerkstelligd dat de lidstaten politiek akkoord zijn met het voorstel, zodat snelle afronding kan volgen.

<sup>17</sup> Kamerstukken II 2018/19, 25 087, nr. 234, Kamerstukken II 2020/21, 35 663, nr. 14 en Kamerstukken II 2020/21, 25 087, nr. 277.

<sup>18</sup> Zie <https://www.internetconsultatie.nl/minimumbelasting2024/b1>.

<sup>19</sup> Zie <https://debatgemist.tweedekamer.nl/debatten/wet-minimumbelasting-2024>.

op de achtergrond, de totstandkoming en de hoofdlijnen van het wetsvoorstel. Daarnaast is de werkwijze toegelicht en zijn vragen van de leden van de Tweede Kamer beantwoord. De nota naar aanleiding van het verlag is op 11 september 2023 aangeboden aan de Tweede Kamer.<sup>20</sup> Het kabinet zal de nadere aanpassingen of verduidelijkingen vanuit het OESO/IF, waaronder de administratieve richtsnoeren, beoordelen en aan de hand daarvan – van geval tot geval – bepalen of de wettekst en de toelichting van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 moet worden aangevuld. Het kabinet houdt daarbij uiteraard oog voor de democratische controle.

#### **4. Belastingontwijking**

De leden van de fractie van de BBB vragen of bestaande anti-belastingontwijkingsmaatregelen voldoende zijn om belastingontwijking aan te pakken.

Naar aanleiding van het Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-project, waarvan de finale rapporten in 2015 zijn gepubliceerd, heeft Nederland verschillende maatregelen genomen die belastingontwijking beperken of zorgen voor een ondergrens in de vennootschapsbelasting bij winstgevendheid in Nederland, waaronder ook unilaterale maatregelen. Een aantal voorbeelden van deze maatregelen zijn de implementatie van de eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (bekend als ATAD1)<sup>21</sup>, de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (bekend als ATAD2)<sup>22</sup>, de ratificatie van het Multilateraal Instrument, de invoering van de bronbelasting op renten en royalty's (en vanaf 2024 ook: dividenden), en in de vennootschapsbelasting: de beperking van de liquidatie- en stakingsverliesregeling, de aanscherping van de earningsstrippingmaatregel, de beperking van de verliesverrekening en het tegengaan van mismatches bij toepassing van het zakelijkheidsbeginsel. Door unilaterale maatregelen worden andere staten er niet toe gedwongen om soortgelijke maatregelen te nemen, met als gevolg dat belastingontwijking door internationaal opererende bedrijven nog steeds mogelijk blijft en slechts verschuift naar andere jurisdicties. Het doel van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 is het implementeren van de maatregelen die volgen uit de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing om de resterende risico's van kunstmatige winstverschuiving aan te pakken.

Naar de mening van het kabinet is een minimumbelasting in een zo groot mogelijk internationaal verband doeltreffend, omdat hierdoor een ondergrens wordt gesteld aan belastingconcurrentie, waardoor het voordeel van kunstmatige winstverschuiving sterk wordt verkleind. Door het internationale karakter wordt de doeltreffendheid van een dergelijke minimumbelasting sterk vergroot. Het kabinet steunt derhalve het akkoord dat in OESO/IF-verband is bereikt met betrekking tot de Pijler 2-maatregelen en geeft daar met dit wetsvoorstel opvolging aan door de maatregelen uit de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing te implementeren.

#### **5. Administratieve en budgettaire aspecten**

De leden van de fractie van de BBB vragen of gereflecteerd kan worden de budgettaire opbrengst die is ingeboekt voor het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024. Verder vragen deze leden naar de opbrengstra-

<sup>20</sup> Kamerstukken II, 2024/24, 36 369, nr. 6.

<sup>21</sup> Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 193/1).

<sup>22</sup> Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen (PbEU 2017, L 144/1).

mingen volgens de OESO-tool die uiteenlopen van negatief € 620 miljoen tot positief € 766 miljoen.

Het kabinet erkent dat de opbrengst zeer onzeker is, maar merkt op dat de budgettaire opbrengst dan ook niet het leidende principe is om het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 in te voeren. Het kabinet heeft ook eerder maatregelen tegen belastingontwijking genomen die bijvoorbeeld een prohibitief karakter hebben en waar geen Nederlandse budgettaire opbrengst tegenover staat, zoals de hybridemismatchmaatregelen die in de vennootschapsbelasting zijn opgenomen als gevolg van de implementatie van ATAD2. Het kabinet merkt in dat verband op dat volgens een inschatting van de OESO de Pijler 2-maatregelen leiden tot een wereldwijde opbrengst van 220 miljard (Amerikaanse) dollar. Uitgaande van 7000 multinationale ondernemingen betekent dit dat de wereldwijde opbrengsten de compliance kosten naar verwachting zullen overstijgen.

De onzekerheid van de raming is ook aanwezig in de OESO-tool. In de brief van 29 september 2020 deelde ik met de Tweede Kamer een eerste ruwe schatting van de budgettaire gevolgen van de mogelijke Pijler 2-maatregelen voor Nederland. Deze eerste ruwe schatting was gemaakt op basis van deze tool, waarbij landen de gevolgen voor hun belastingopbrengsten kunnen inschatten met hun eigen aannames. Op grond van deze schatting zou het budgettaire effect van de mogelijke Pijler 2-maatregelen € 620 miljoen negatief tot € 766 miljoen positief bedragen voor Nederland. In deze tool wordt gebruik gemaakt van data over winsten in Nederland, waarbij de aanwezige winsten in Nederland zijn overschat. Dit had ermee te maken dat in deze winsten veelal ook deelnemingsresultaten zijn opgenomen waardoor de fiscale winst wordt overschat en waardoor er een te laag gemiddeld effectief tarief is vastgesteld in het model. Afhankelijk van de gekozen scenario's, zou dan een deel van de te laag belaste winsten uit Nederland verdwijnen wat in dat model tot een derving zou leiden.

Het kabinet heeft de raming door het Centraal Planbureau (CPB) laten certificeren. Het CPB geeft aan dat de opbrengst zeer onzeker is, maar geeft ook aan dat de raming redelijk en neutraal is. Het kabinet heeft dan ook geen «worst case scenario» berekening gemaakt. Het CPB merkt daarbij op dat ook na invoering van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024, het complex zal zijn om een eventuele meer- of minderopbrengst in te schatten. Het is vaak niet mogelijk om onderscheid te maken in hoeverre een hogere winst van multinationale ondernemingen het gevolg is van de Pijler 2-regels of vanwege economische ontwikkelingen. Volgens de begrotingsregels is een eventuele meer- of minder opbrengst van maatregelen dan ook niet relevant voor het inkomstenkader. Een eventuele minderopbrengst, voor zover die al te meten is, leidt dus niet tot een dekkingsopgave. Daartegenover staat dat een eventuele meeropbrengst ook niet leidt tot lastenverlichting.

De leden van de fractie van de BBB vragen te reflecteren op de verplichting dat vooral in het buitenland gemaakte winsten en geheven belastingen hier te rapporteren, zwaar drukt op het bedrijfsleven. Het rapporteren van in het buitenland gemaakte winsten en geheven belastingen is een inherent onderdeel van de wijze waarop de Wet minimumbelasting 2024 is opgezet. Onder het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 kunnen winsten van in het buitenland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten in Nederland worden bijgeheven tot een effectief tarief van 15%. Dat dit tot een toename van administratieve lasten leidt, is juist. Om de administratieve lasten te beperken is zoveel mogelijk aangesloten bij data die ook voorhanden moet zijn voor de commerciële verslaggeving. Daarnaast zijn er verschillende aanvullende maatregelen genomen om de administratieve lasten te beperken, zoals de invoering van verschillende veilighavenregels en bepaalde versimpelingen in de bijheffing-informatieaangifte. Ten slotte, is het wetsvoorstel Wet

minimumbelasting 2024 alleen van toepassing multinationale groepen en binnenlandse groepen met een jaaromzet van € 750 miljoen.

De leden van de fractie van BBB vragen of er zicht is op de extra kosten voor bedrijven om aan de nieuwe compliance verplichtingen te voldoen. De leden van de fractie van het CDA vragen of het kabinet zich in OESO/IF-verband voor sterke vereenvoudiging kan inzetten. Het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 strekt tot implementatie van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing. Deze richtlijn behelst een uitwerking van de regels waar al overeenstemming is bereikt in het OESO/IF, waarbij zeer beperkt beleidsruimte bestaat. De jaarlijks terugkerende regeldrukkosten als ook de eenmalige regeldrukkosten die samenhangen met het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 worden als niet substantieel ingeschat.<sup>23</sup> Verder geldt dat in het kader van de gegevensverwerking groepsentiteiten het beste toegang hebben tot de (internationale) financiële gegevens van de multinationale groep waarvan zij deel uitmaken. Om belastingplichtigen fiscaal-juridische kaders te bieden en om de efficiënte uitvoering van de minimumbelasting te bevorderen, ligt het voor de hand om belastingplichtigen ook in het kader van de minimumbelasting zekerheid vooraf te bieden. Ten aanzien van die zekerheid vooraf acht ik van belang dat dit met de juiste waarborgen wordt omkleed. In mijn brief van 6 juli 2023 heb ik Tweede Kamer geïnformeerd dat het Rulingbesluit binnenkort wordt aangepast.<sup>24</sup> In aanvulling op de aanpassingen die daar worden genoemd, zal bij de aanstaande wijziging van het Rulingbesluit ook zekerheid vooraf ten aanzien van de minimumbelasting worden geregeld. Daarmee wordt transparantie van standpunten naar buiten, informatie-uitwisseling naar andere landen en een gecoördineerde werkwijze binnen de Belastingdienst bevorderd. Ten slotte wijst het kabinet erop dat de veilige havens bijdragen aan een vermindering van de regeldrukkosten voor het bedrijfsleven.

## 6. Fiscale stimuleringsmaatregelen

De leden van fractie van de BBB en VVD vragen aandacht voor de toekenning van directie subsidies als nieuwe vorm van internationale concurrentie in relatie tot het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024. In sommige gevallen kan een beleidsdoel zowel met een subsidie aan de uitgavenkant als met een fiscale regeling worden behaald. Een belangrijk begrotingstechnisch verschil is dat fiscale regelingen in beginsel niet geplafonneerd zijn voor een gegeven budget en tijdvak zoals bij subsidies doorgaans wel het geval is. Andere verschillen zijn er bijvoorbeeld op het vlak van de uitvoering aangezien deze altijd is belegd bij de Belastingdienst voor fiscale regelingen terwijl dit voor subsidies ook via andere uitvoeringsinstanties kan worden ingeregeld. Voor een uitgebreidere toelichting met betrekking tot de uitvoering en gerichtheid van fiscale regelingen wordt ook verwezen naar het ambtelijk rapport «Aanpak fiscale regelingen».<sup>25</sup> Daar worden de verschillen in: 1) budgettaire beheersing 2) zekerheid voor burgers en bedrijven 3) doorwerking naar het verzamelen, 4) uitvoering, toezicht en handhaving, 5) gerichtheid, 6) flexibiliteit en 7) doenvermogen/transparantie behandeld. Een belastinguitgave leidt vaak tot een andere uitkomst onder het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 dan een subsidie. In het algemeen heeft een belastinguitgave een lagere belastbare winst en daarmee een lagere belastingdruk tot

<sup>23</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 3.

<sup>24</sup> Kamerstukken II 2022/23, 31 066, nr. 127.

<sup>25</sup> Meer toelichting hierover is te vinden in het «Ambtelijk rapport Aanpak fiscale regelingen, Kansen voor lagere belastingtarieven, betere fiscale regelingen en een begrijpelijker en eenvoudiger stelsel» (30 juni 2023), p. 7–8.



gevolg. Dat betekent een lager bedrag aan betrokken belastingen (de teller van de breuk) onder het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024. Een subsidie daarentegen valt op grond van de jaarverslaggevingsregels in de (commerciële) winst. Dat betekent een hoger bedrag aan kwalificerend inkomen of verlies (de noemer van de breuk) onder het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024. Voor zowel een belastinguitgave als een subsidie geldt dat deze leiden tot een lager effectief belastingtarief. Het kabinet heeft op 7 juli 2023 het ambtelijk rapport «Aanpak fiscale regelingen» met de Kamer gedeeld.<sup>26</sup> Dit rapport is onderdeel van de aanpak fiscale regelingen, waarover de Tweede Kamer vorig jaar is geïnformeerd.<sup>27</sup> Het rapport geeft aanleiding om kritisch te kijken naar fiscale regelingen die negatief zijn geëvalueerd, regelingen waarbij de reden tot overheidsingrijpen ter discussie staat en complexe regelingen voor de uitvoering of burgers. Daarbij kan gedacht worden aan aanpassing of afschaffing van een regeling dan wel het omzetten in een subsidie. De keuze om fiscale regelingen om te zetten in subsidies is afhankelijk van verschillende factoren. Vanuit budgettaire beheersing en complexiteit van het belastingstelsel bezien verdient een subsidie in beginsel de voorkeur boven een fiscale regeling. Er kunnen echter goede redenen zijn om hiervan af te wijken. Zo kunnen met fiscale regelingen omvangrijke groepen belastingplichtigen op een efficiënte manier worden bereikt en bieden zij meer zekerheid voor de gebruikers, aangezien deze niet geplafonneerd zijn. Ook kunnen subsidies soms met extra administratieve lasten en uitvoeringskosten gepaard gaan. Het ambtelijk rapport «Aanpak fiscale regelingen» gaat uitgebreider in op de afwegingen bij het vormgeven van een regeling. Uiteindelijk zullen de voor- en nadelen per situatie moeten worden afgewogen.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe het kabinet aankijkt tegen fiscale (stimulerings)regelingen in de vorm van een Qualified Refundable Tax Credits (QRTCs) of Marketable Transferable Tax Credits (MTTCs). Vanwege de demissionaire status van het kabinet is het aan een volgend kabinet om mogelijk verdere stappen te zetten met (fiscale) stimuleringsregelingen. Het kabinet geeft de werkgroep van het traject «Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel 2024» in overweging om hiertoe voorstellen te doen. Hierbij dient er rekening mee te worden gehouden dat de Pijler 2-regels impact kunnen hebben op (fiscale) stimuleringsregelingen voor multinationale groepen en binnenlandse groepen met een jaaromzet van ten minste € 750 miljoen.

## 7. Ontwikkelingslanden

De leden van de fractie van de BBB vragen hoe het kabinet aankijkt tegen de mogelijkheid dat andere landen straks de dupe worden van Nederlandse bijheffingen nu in deze landen nauwelijks initiatieven plaatsvinden tot invoering van deze Pijler 2-maatregelen. Ook de leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen of het juist is dat met name ontwikkelingslanden nadeel zullen ondervinden van het algemene tarief van 15% en of belastingconcurrentie voor deze landen lastiger zal worden. Daarnaast vragen de leden van de fractie van GroenLinks-PvdA of een nieuw verdelingsmechanisme is besproken en of ontwikkelingslanden voldoende kennis en capaciteit hebben om deze nieuwe regelgeving te implementeren. Sinds de oprichting van het OESO/IF in juli 2016 zijn veel ontwikkelingslanden toegetreden en is het een platform waaraan ontwikkelingslanden op gelijke voet deelnemen. Inmiddels is ruim een derde van de bij het OESO/IF aangesloten landen een ontwikkelingsland. Daarnaast heeft het merendeel van de ontwikkelingslanden in het OESO/IF

<sup>26</sup> Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 167.

<sup>27</sup> Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 140 en Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 149.

ook het politiek akkoord over de wereldwijde effectieve minimumbelasting ondersteund.

De Pijler 2-regels beogen een ondergrens te stellen aan de belastingdruk van multinationals voor de winstbelasting. Daar kunnen ook ontwikkelingslanden baat bij hebben, nu de prikkel zal afnemen om winsten uit ontwikkelingslanden te verschuiven naar landen met een laag effectief tarief. De OESO verwacht dan ook dat de implementatie van de Pijler 2-regels tot een opbrengst voor ontwikkelingslanden leidt.<sup>28</sup> Aangezien de Pijler 2-regels complex zijn, zal de implementatie van de minimumbelasting in de nationale wetgeving een uitdaging zijn voor ontwikkelingslanden. De OESO en de bij OESO aangesloten landen zijn daarom begonnen met initiatieven om (ontwikkelings)landen te assisteren bij de invoering van deze regels.

Daarnaast is – als integraal onderdeel van Pijler 2 – de zogenoemde «Subject to Tax Rule» (STTR) ontwikkeld die vooral van belang kan zijn voor ontwikkelingslanden. Deze STTR is een modelbepaling die in belastingverdragen opgenomen kan worden om ervoor te zorgen dat landen waar betalingen vandaan komen – in afwijking van het betreffende belastingverdrag – meer (bron)belasting mogen heffen over deze betalingen als deze in het land van ontvangst onvoldoende worden belast. Dat kan vooral voor ontwikkelingslanden een belangrijke wijziging zijn. De landen van het OESO/IF hebben zich eraan gecommitteerd om, wanneer wordt geconstateerd dat zij bedoelde inkomsten te laag belasten, de STTR te implementeren in hun belastingverdragen als ontwikkelingslanden hier om verzoeken. Deze aanpassing kan plaatsvinden via een multilateraal verdrag (multilateraal instrument voor de STTR (STTR MLI)) of bilateraal.

## **8. Uitvoerbaarheid**

De leden van de fractie van de BBB vragen of de Wet minimumbelasting 2024 in zijn huidige vorm uitvoerbaar is voor de Belastingdienst. De Belastingdienst heeft het voorstel door middel van een uitvoeringstoets beoordeeld als uitvoerbaar, en heeft daarbij twee belangrijke risico's benoemd. Deze risico's zien op afdoende beschikbaarheid van gekwalificeerd personeel en op blijvende prioritering in het IV-portfolio, zodat de implementatie niet te maken krijgt met verdringing door bijvoorbeeld andere wetgevingswensen. Deze risico's hebben de onverdeelde aandacht van de Belastingdienst.

## **9. Internationale scheepvaart**

De leden van de fractie van de BBB hebben vragen gesteld over de samenloop tussen de tonnageregeling en de maatregelen uit het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024. Voorts vragen de leden van de fractie van de BBB of het kabinet bereid is om in overleg te treden met de maritieme sector om naar oplossingen te zoeken voor de samenloop van de minimumbelasting en de tonnageregeling. Ook de leden van de fractie van het CDA vragen om nationale oplossingsrichtingen om deze samenloop goed te organiseren. De OESO-modelregels zijn mondiaal vastgesteld en zijn doeltreffend wanneer deze in een zo groot mogelijk internationaal verband uniform worden geïnterpreteerd. Het maken van additionele uitzonderingen in Europees verband zou een averechts effect hebben op de werking van deze regels en zou afbreuk doen aan het creëren van een gelijk speelveld. Daarnaast zal ook voor het toekomstige (OESO) peer review proces van belang hoe de Pijler 2-regels zijn geïmplementeerd. De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing voorziet bij de berekening van het effectieve belastingtarief in een

<sup>28</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/faqs-statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.



vrijstelling voor inkomen uit zowel de internationale scheepvaart, als uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart. Deze vrijstelling is volledig overgenomen uit de OESO-modelregels. Voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit geldt namelijk dat de nettowinst of het nettoverlies wordt aangepast voor inkomen uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart. De ratio voor deze uitzondering is dat inkomen uit internationale scheepvaart veelal – in bepaalde mate – wordt belast volgens regels die los staan van het reguliere winstbelastingstelsel. Dit is ingegeven door onder andere het kapitaalintensieve karakter van de scheepvaartindustrie, de lange economische levensduur van schepen en de verdeling van winst over de jaren. Een tonnageregeling – een forfaitaire vaststelling van de winst uit zeescheepvaart aan de hand van nettotonnage – of een vergelijkbare regeling kan in dat geval ervoor zorgen dat de belasting op winst uit internationale scheepvaart minder volatiel is, waardoor meer zekerheid ontstaat ten aanzien van de in deze industrie noodzakelijke langetermijninvesteringen. In de OESO-modelregels is voor de afbakening van de begrippen «inkomen uit de internationale scheepvaart» en «gekwalificeerde inkomen uit nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart» aangesloten bij de definities van artikel 8 OESO-modelverdrag op het gebied van inkomen en vermogen en het commentaar daarop. De vrijstelling is daarmee wereldwijd eenduidig geobjectiveerd en werkt daardoor hetzelfde voor alle internationale scheepvaartondernemingen in de wereld. Het internationale gelijke speelveld wordt op deze wijze juist niet beïnvloed en lijkt daarom ook geen aanleiding voor vertrek van reders uit Nederland. Het feit dat de definities in de Europese tonnageregimes, waaronder het Nederlandse, afwijken van artikel 8 OESO-modelverdrag maakt dit niet anders. In Nederland wordt winst uit zeescheepvaart – indien aan de voorwaarden is voldaan – belast volgens de tonnageregeling. In het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 wordt – in overeenstemming met de OESO-modelregels – voor de definitie van «internationale scheepvaart» aangesloten bij de definitie uit het OESO-modelverdrag. Deze definitie is beperkter dan de definitie van «winst uit zeescheepvaart» voor de toepassing van de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Door verschillen tussen de genoemde definities kan inkomen uit scheepvaart worden meegenomen in het kwalificerende inkomen (de noemer van de breuk) terwijl daar – door toepassing van de bredere tonnageregeling – beperktere vennootschapsbelasting (de teller van de breuk) tegenover staat. Door deze beperktere definitie kan het daarom voorkomen dat in enkele zeer specifieke situaties gebruikers van het tonnageregime geraakt worden door de Pijler 2-regels. Dat zou overigens ook gelden voor de toepassing van soortgelijke buitenlandse tonnageregelingen die een ruimer bereik hebben dan de definitie die volgt uit het onderhavige wetsvoorstel. Het voorgaande laat onverlet dat het kabinet bereid is om met de sector in overleg te treden om binnen de kaders van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing aandacht te besteden aan mogelijke oplossingen voor knelpunten waar de maritieme sector tegen aan zou kunnen lopen.

De leden van de fractie van de BBB vragen waarom Nederland nog niet is begonnen met de nadere uitwerking van de «safe harbours» ten gunste van de maritieme sector zoals volgens de leden van deze fractie mogelijk zou zijn onder de administratieve richtsnoeren die het OESO/IF in juli heeft gepubliceerd. De veiligehavenregels in de administratieve richtsnoeren van juli 2023 zijn: de tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veiligehavenregel (ten aanzien van entiteiten in de jurisdictie van de uiteindelijke moedermaatschappij) en de kwalificerende binnenlandse bijheffing veiligehavenregel. Beide veiligehavenregels zijn door middel van een nota van wijziging onderdeel van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting

2024 geworden. Deze veiligehavenregels bevatten geen specifieke bepalingen die in het bijzonder gunstig voor de maritieme sector zouden kunnen zijn.

## **10. Tijdsfad implementatie Pijler 2-regels en relatie met andere staten**

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen naar de gevolgen in het geval EU-lidstaten geen gebruik maken van de mogelijkheid om een binnenlandse bijheffing toe te passen. De leden van de fractie van de VVD vragen wat het betekent dat Nederland in de kopgroep zit ten aanzien van de implementatie. De leden van fractie van JA21 vragen naar de impact van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 op bedrijven die hun statutaire zetel buiten de EU willen vestigen. Nederland is zeer voortvarend aan de slag gegaan met de implementatie van de Pijler 2-regels. Dat is in andere landen niet onopgemerkt gebleven, maar de snelle implementatie door zoveel mogelijk OESO/IF-staten hangt vooral ook af van een brede implementatie wereldwijd. De waarborg voor snelle implementatie zit in het systeem zelf. Staten die de regels niet of niet tijdig implementeren, geven hiermee mogelijk heffingsrechten op aan andere staten die mogen bijheffen op laagbelaste winsten in de staat die de regels niet implementeert. De systematiek van de Pijler 2-regels leidt er namelijk toe dat in het geval een staat – naar Pijler 2-maatstaven – onvoldoende belasting heft over winst, er over die winst kan worden bijgeheven door een andere staat die de Pijler 2-regels heeft geïmplementeerd. Als gevolg van de Pijler 2-regels zullen staten naar verwachting de Pijler 2-regels invoeren of hun winstbelasting zodanig aanpassen dat het effectieve tarief in de praktijk uitkomt op ten minste 15%. Immers, als de desbetreffende staten dit niet doen, zullen andere staten bijheffen over hun laagbelaste groepsentiteiten op grond van de Pijler 2-maatregelen. Doordat de Pijler 2-regels nagenoeg wereldwijd zullen worden geïmplementeerd, en laagbelastende staten rechtstreeks belang hebben bij de binnenlandse bijheffing, is de verwachting dat ook andere staten een kwalificerende binnenlandse bijheffing zullen introduceren, ten gevolge waarvan de internationale overheveling van de bijheffingsbevoegdheid minder aan de orde zal zijn. Met de implementatie van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing in de EU en de Pijler 2-regels in een groot aantal andere staten zijn daartoe belangrijke stappen gezet.

De leden van de fractie van de VVD constateren dat er nog veel staten ontbreken op de lijst van staten die thans bezig zijn met de invoering van de Pijler 2-maatregelen. Zij vragen wat het kabinet kan doen om meer staten aan te zetten tot implementatie van de Pijler 2 maatregelen. De Pijler 2- maatregelen zijn bedoeld om te worden geïmplementeerd als onderdeel van een zogenoemde «common approach». Dit houdt in dat staten die het politiek akkoord over de wereldwijde effectieve minimumbelasting (Pijler 2) hebben onderschreven, niet verplicht zijn om de OESO-modelregels te implementeren, maar verplicht zijn te accepteren dat andere staten kunnen bijheffen over in hun staat gevestigde laagbelaste groepsentiteiten. Hierdoor hebben de Pijler 2-maatregelen mede als doel om landen te stimuleren om een minimumbelasting te heffen. De stimulans lijkt te werken, aangezien er meerdere staten met een zeer laag winstbelastingtarief op dit moment al bezig zijn met het invoeren van de Pijler 2 maatregelen. Voor staten die een minimumbelasting in overeenstemming met de Pijler 2-regels willen invoeren, wordt vanuit de OESO/IF, ondersteuning aangeboden, aangezien er niet in alle staten voldoende ervaring is met het invoeren van zulke omvangrijke wetgeving, die goed dient aan te sluiten bij de gemaakte afspraken. Als lid van de OESO/IF draagt Nederland hier ook aan bij. Met dit ondersteuningspakket kunnen de komende jaren ook andere staten de Pijler 2-maatregelen invoeren.

De leden van de fractie van JA21 vragen of de implementatiedatum van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 synchroon loopt binnen de Europese Unie. De lidstaten van de EU zijn gehouden de bepalingen uit de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing uiterlijk 31 december 2023 in hun wetgeving te implementeren. De EU-lidstaten hebben zich met de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing gecommitteerd aan de implementatiedatum van 31 december 2023.

### **11. Toepassing tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veilighavenregel**

De leden van de fractie van GroenLinks-PvdA vragen naar de positie van de Verenigde Staten ten aanzien van de Pijler 2-maatregelen. Voor wat betreft de relatie van de Pijler 2-maatregelen met wetgeving in de Verenigde Staten kan worden opgemerkt dat het kabinet zich ervan bewust is dat de Pijler 2-regels en de zogenoemde GILTI<sup>29</sup>- en CAMT<sup>30</sup>-wetgeving in de Verenigde Staten niet naadloos op elkaar aansluiten. Dit geldt niet alleen voor Nederland, maar ook voor andere lidstaten. In dit verband is van belang dat in de administratieve richtsnoeren de Amerikaanse GILTI-wetgeving voor Pijler 2 wordt aangemerkt als een CFC-regime. Dat betekent – kort gezegd – dat die belasting geheven onder de GILTI-wetgeving kan worden toegerekend aan groepsentiteiten buiten de Verenigde Staten en zo meetelt bij de betrokken belastingen voor de berekening van de bijheffing.

De leden van de fractie van Groenlinks-PvdA vragen of de toepassing van de tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veilighavenregel ertoe leidt dat Nederland tot en met 2025 niet kan bijheffen over winsten in de Verenigde Staten en of de tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veilighavenregel in overeenstemming is met de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing. De tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veilighavenregel is bedoeld om meer tijd te geven aan staten om een kwalificerende binnenlandse bijheffing te implementeren. Op grond van de onderbelastewinstbijheffing veilighavenregel is geen onderbelastewinstbijheffing verschuldigd ten aanzien van groepsentiteiten die zijn gevestigd in de staat waar de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd, voor een verslagjaar dat niet langer is dan een periode van twaalf maanden en aanvangt op of vóór 31 december 2025 en eindigt vóór 31 december 2026. Daarnaast dient het statutaire tarief in die staat ten minste 20% te bedragen. Concreet houdt dit in dat de onderbelastewinstbijheffing veilighavenregel van toepassing kan zijn ten aanzien van de Verenigde Staten, waardoor Nederland de onderbelastewinstmaatregel in bovengenoemde periode niet kan toepassen ten aanzien van groepsentiteiten in de Verenigde Staten waar de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd. Ten aanzien van groepsentiteiten die buiten de Verenigde Staten zijn gevestigd kan Nederland wel de onderbelastewinstmaatregel blijven toepassen. De tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veilighavenregel is in overeenstemming met EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing zoals blijkt uit de verklaringen van de Ecofin Raad en de Europese Commissie, die zijn besproken tijdens de Ecofinraad van 9 november 2023.<sup>31</sup> De leden van de fractie Groenlinks-PvdA vragen zich af of er toch geen belastingoases kunnen ontstaan in de EU die ontsnappen aan de minimumbelasting van 15%. In dit verband vragen deze leden – aan de hand van een -voorbeeld – of het klopt dat Nederland niet mag bijheffen

<sup>29</sup> Global Intangible Low-Taxed Income Tax. Op grond van de zogenoemde 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>30</sup> Corporate Alternative Minimum Tax (ook wel «book-tax» genoemd).

<sup>31</sup> Zie <https://www.consilium.europa.eu/media/67850/st14732-re01-en23.pdf>.

over laagbelaste winsten van een zustervenootschap die is gevestigd in een EU-lidstaat, die afziet van de mogelijkheid om een kwalificerende binnenlandse bijheffing in te voeren.

In het voorbeeld houdt het hoofdkantoor in de Verenigde Staten de aandelen in een in Ierland gevestigde dochter (A Co) en in een in Nederland gevestigde dochter (NL Co). In de VS zijn de Pijler 2-regels niet van toepassing. Verder geldt in het voorbeeld dat Ierland, waar het tarief 12,5% bedraagt, geen binnenlandse bijheffing invoert. De leden van de fractie GroenLinks-PvdA vragen of Nederland in een dergelijk geval dan tot het minimumtarief van 15% kan bijheffen over de Ierse winst (2,5%-punt).

In het voorbeeld is geabstraheerd van het voornemen van Ierland om een gekwalificeerde binnenlandse bijheffing te implementeren.<sup>32</sup> Wanneer een staat geen gekwalificeerde binnenlandse bijheffing kent, mag de staat waar de (uiteindelijke) moederentiteit van een multinationale groep is gevestigd, belasting bijheffen op grond van de inkomen-inclusiemaatregel, wanneer de winsten van de groepsentiteiten in de betreffende staat lager worden belast dan het afgesproken minimumbelastingtarief (15%). Voor zover geen inkomen-inclusiemaatregel wordt toegepast door de staat waarin de (uiteindelijke) moederentiteit is gevestigd, wordt de (resterende) bijheffing verzekerd door toepassing van de onderbelastewinstmaatregel. De onderbelastewinstmaatregel werkt als zogenoemde «backstop» van de inkomen-inclusiemaatregel. Omdat in het voorbeeld de uiteindelijke moederentiteit in de Verenigde Staten geen inkomen-inclusiemaatregel toepast en Ierland geen binnenlandse bijheffing toepast, zal Nederland op grond van de onderbelastewinstmaatregel tot 15% bijheffen over de laagbelaste groepsentiteit in Ierland. De tijdelijke veiligheidsregel voor de onderbelastewinstmaatregel in het voorgestelde artikel 8.14 van de Wet minimumbelasting 2024 zorgt ervoor dat geen onderbelastewinstmaatregel kan worden toegepast ter zake van een staat waarin een uiteindelijke moederentiteit is gevestigd. Hierbij moet de staat waarin een uiteindelijke moederentiteit is gevestigd een statutair tarief van ten minste 20% kennen en moet het verslagjaar van niet langer dan 12 maanden binnen een bepaalde periode vallen. Omdat de tijdelijke veiligheidsregel voor de onderbelastewinstmaatregel alleen betrekking heeft op de staat waarin een uiteindelijke moederentiteit is gevestigd en niet op laagbelaste groepsentiteiten in andere staten, kan Nederland in dit voorbeeld, wanneer aan de voorwaarden wordt voldaan, alleen de onderbelastewinstmaatregel niet toepassen ten aanzien van laagbelaste groepsentiteiten in de Verenigde Staten. Voor de toepassing van de onderbelastewinstmaatregel ten aanzien van laagbelaste groepsentiteit in Ierland heeft deze tijdelijke veiligheidsregel geen gevolgen.

## 12. Onderworpenheidstoetsen

De leden van de fractie van de VVD verzoeken een overzicht op te stellen van antimisbruikmaatregelen die een samenloop met Pijler 2 hebben. In verschillende antimisbruikbepalingen is er een onderworpenheidstoets in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) opgenomen. Deze onderworpenheidstoetsen hebben een samenloop met de Pijler 2-regels. Gelet op deze samenloop is het kabinet voornemens om te bezien of, en zo ja, op welke wijze de minimumbelasting kan meewegen in de diverse onderworpenheidstoetsen in de Wet Vpb 1969.

<sup>32</sup> Zie Irish Government, *Minister McGrath publishes Finance (No. 2) Bill 2023*, 19 oktober 2023 (<https://www.gov.ie/en/press-release/015e1-minister-mcgrath-publishes-finance-no-2-bill-2023/#pillar-two>). Punt 19 heeft betrekking op de implementatie van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing in Ierland, waaronder een binnenlandse bijheffing.

De leden van de fractie van de VVD vragen of een kwalificerende binnenlandse bijheffing een winstbelasting met een tarief van meer dan 9% is. Daarnaast vragen zij of de categorie laagbelastende staten kan worden afgeschaft of de reikwijdte ervan kan worden ingeperkt, wanneer er sprake is van een bijheffing onder Pijler 2. Het kabinet is voornemens om nader te onderzoeken of de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden aangepast moet worden voor multinationale groepen en binnenlandse groepen met een jaaronzet van ten minste € 750 miljoen, indien een dergelijke staat een gekwalificeerde minimumbelasting heeft ingevoerd. Dit zal tevens ook op Europees en OESO/IF-niveau worden besproken, vanwege onder meer de samenhang met de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.

### **13. Aansprakelijkheidstelling**

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet kan bevestigen dat Nederland nog steeds het enige land is waarin een hoofdelijke aansprakelijkheidsbepaling is voorgesteld. Op dit moment is door geen andere staat in het onderhavige kader een aansprakelijkheidsbepaling aangekondigd. Hierbij is relevant om op te merken dat Nederland qua implementatie van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing voorop loopt. Het is mogelijk dat andere staten in een later stadium een vergelijkbare aansprakelijkheidsbepaling zullen aankondigen. Voorts vragen de leden van de fractie van de VVD of het kabinet kan reflecteren op de wijze waarop en in welke volgorde groepsentiteiten aansprakelijk zullen worden gesteld en of een onderscheid gerechtvaardigd is. De aansprakelijkheidsbepaling is niet enkel tot in Nederland gevestigde groepsentiteiten beperkt. Eerder is toegelicht op welke wijze de Belastingdienst de mogelijkheid tot het aansprakelijk stellen van groepsentiteiten kan effectueren.<sup>33</sup> De Belastingdienst zal in de regel eerst de in Nederland gevestigde groepsentiteiten aansprakelijk stellen. Vanzelfsprekend heeft de ontvanger bij in Nederland gevestigde groepsentiteiten de meeste (juridische) mogelijkheden om de openstaande vordering door middel van een aansprakelijkstelling te kunnen invorderen. Indien blijkt dat er in Nederland geen groepsentiteiten gevestigd zijn die voldoende verhaal bieden, kan de ontvanger pogen de onbetaald gebleven belasting te verhalen bij in het buitenland gevestigde groepsentiteiten door middel van een aansprakelijkstelling van die betreffende entiteit. Of dit daadwerkelijk leidt tot invordering van het verschuldigde bedrag, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval. Voor de invordering van een aansprakelijkstelling bij in het buitenland gevestigde groepsentiteiten, is de Belastingdienst allereerst afhankelijk van een juridische grondslag om een buitenlandse staat te verzoeken om inlichtingen over de verhaalspositie en/of bijstand bij de invordering. Indien een juridische grondslag aanwezig is, is het echter niet zeker dat de invordering ook succesvol zal zijn. Een succesvol verzoek om bijstand bij de invordering is afhankelijk van verschillende factoren, bijvoorbeeld de met de betreffende staat gemaakte werkafspraken en de invorderingscapaciteit in de aangezochte staat. Gelet op die afhankelijkheid en onzekerheid zal de Belastingdienst dus in de regel eerst bezien of de in Nederland gevestigde groepsentiteiten verhaal bieden. Het kabinet acht deze volgorde gerechtvaardigd.

De leden van de fractie van de VVD vragen daarnaast of het afzien van een aansprakelijkstelling onder omstandigheden verboden staatssteun kan opleveren en of dit risico ook bestaat als überhaupt geen aansprakelijkheidsbepaling wordt ingevoerd. Op grond van de voorgestelde aansprakelijkheidsbepaling kan de ontvanger andere groepsentiteiten aansprakelijk

<sup>33</sup> Zie de nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2023/24, 36 369, nr. 6, p. 48–49.

stellen ingeval de belastingplichtige groepsentiteit niet de verschuldigde belasting, vastgesteld via een naheffingsaanslag, heeft betaald. Dat wil niet zeggen dat de schuld ook daadwerkelijk met succes wordt ingevorderd. Ook ondanks het aansprakelijk stellen van een andere groepsentiteit resteert mogelijk een (deels) onbetaalde vordering. Bij de voorgestelde aansprakelijkheidsbepaling zal de ontvanger een afweging maken of hij het opportuun en passend acht om een groepsentiteit aansprakelijk te stellen voor de niet betaalde belasting. Bij deze afweging zal de ontvanger kijken naar bijvoorbeeld de solvabiliteit van de betreffende groepsentiteit. Hierbij is geen sprake van bewust beleid om in bepaalde situaties af te zien van een aansprakelijkstelling en daarmee een selectief voordeel te geven. Gelet op deze casuïstische benadering ziet het kabinet geen reden om aan te nemen dat het niet toepassen van de voorgestelde aansprakelijkheidsbepaling via beschikking tot aansprakelijkstelling, vergelijkbaar met de reeds bestaande aansprakelijkheidsbepalingen, zal leiden tot verboden staatssteun.

Ook vragen de leden van de fractie van de VVD te reflecteren op de evenwichtigheid van de hoofdelijke aansprakelijkheid ten aanzien van de rechtsbescherming voor zowel in Nederland als in het buitenland gevestigde groepsentiteiten, ook in relatie tot het ontbreken van een disculpatiemogelijkheid. Een aansprakelijkstelling door de ontvanger zal plaats moeten vinden bij voor bezwaar vatbare beschikking. Dit betekent dat tegen een aansprakelijkstelling bezwaar en beroep openstaat. De mogelijkheid van bezwaar en beroep staat ook open voor in het buitenland gevestigde groepsentiteiten. Bij een daadwerkelijke aansprakelijkstelling is de ontvanger gehouden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De voorgestelde aansprakelijkheidsbepaling is de facto een risicoaansprakelijkheid. De groepsentiteiten die onderdeel uitmaken van de multinationale groep of binnenlandse groep lopen het risico aansprakelijk te worden gesteld voor de verschuldigde belasting die de belastingplichtige groepsentiteit onbetaald laat. Bij de vormgeving van de aansprakelijkheidsbepaling is onder meer gekeken naar de invorderingsbepalingen in het kader van het fiscale-eenheidsregime in de Wet Vpb 1969. Ook daar is sprake van ondernemingen die zeer nauw met elkaar verbonden zijn. Bij het onderhavige wetsvoorstel gaat het om een specifieke, afgebakende groep, waarbij de definitie van de groep gelijk is aan de definitie die ook in de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing en de OESO-modelregels is opgenomen. Hierbij wordt uitgegaan van aanzienlijke verwevenheid. Gelet op deze verwevenheid tussen de groepsentiteiten, acht het kabinet gerechtvaardigd om alle groepsentiteiten die behoren tot een multinationale groep of binnenlandse groep hoofdelijk aansprakelijk te kunnen stellen. Het kabinet wenst hierbij nogmaals te benadrukken dat van een aansprakelijkstelling pas sprake kan zijn indien de belastingplichtige zelf in gebreke is ten aanzien van de betaling van de verschuldigde belasting die eerder is geformaliseerd via een naheffingsaanslag waartegen afzonderlijk bezwaar en beroep openstaat.

Tevens vragen de leden van de fractie van de VVD het kabinet te reflecteren op dat hoofdelijke aansprakelijkheid gerechtvaardigd kan zijn door de aanname dat groepsentiteiten zeer nauw bij elkaar betrokken zijn en daarom een zekere invloed hebben op het fiscale reilen en zeilen binnen de multinationale groep of binnenlandse groep. Bij het onderhavige wetsvoorstel gaat het niet om groepsentiteiten die zonder meer met elkaar in verbinding staan. Ook is niet elke groep zonder meer een multinationale groep of binnenlandse groep als bedoeld in het wetsvoorstel. Het wetsvoorstel heeft betrekking op een groep waarbij een geheel van entiteiten met elkaar verbonden zijn door eigendom of zeggenschap, zoals omschreven in de geaccepteerde of geautoriseerde



financiële verslaggevingsstandaard voor de opstelling van een geconsolideerde jaarrekening door de uiteindelijke moederentiteit, of een entiteit die een of meer vaste inrichtingen heeft en zelf niet wordt meegeconsolideerd. Dit brengt een dermate grote verwevenheid met zich, waardoor het redelijk is om alle groepsentiteiten hoofdelijk aansprakelijk te kunnen stellen voor de verschuldigde binnenlandse bijheffing.

De leden van de fractie van de VVD vragen verder waarom de hoofdelijke aansprakelijkheid in een situatie met een minderheidsaandeelhouder die niet tot de multinationale groep of binnenlandse groep behoort zich niet beperkt tot het belang dat wordt gehouden in een groepsentiteit, omdat anders de minderheidsaandeelhouder die niet tot de multinationale groep of binnenlandse groep behoort indirect aansprakelijk kan zijn voor de niet betaalde binnenlandse bijheffing. De voorgestelde aansprakelijkstelling ziet op het niveau van de betreffende groepsentiteit en niet op zijn (minderheids)aandeelhouders. De voorgestelde aansprakelijkstelling houdt derhalve geen rekening met het belang dat wordt gehouden in een groepsentiteit door een minderheidsaandeelhouder die geen onderdeel uitmaakt van de multinationale groep. Indien dit wel zou gebeuren, wordt daarmee de effectiviteit van de aansprakelijkheidsbepaling (aanzienlijk) minder, wordt het invorderingsrisico dus in mindere mate gemitigeerd en ontstaan er niet te rechtvaardigen verschillen tussen aansprakelijkstellingen, omdat die betreffende groepsentiteit toevallig beschikt over een minderheidsaandeelhouder. Voorts wordt in het kader van de heffing ook geen rekening gehouden met het belang dat een minderheidsaandeelhouder in de groepsentiteit heeft. Gelet daarop is het niet consistent om vervolgens bij de hoofdelijke aansprakelijkheid hiermee wel rekening te houden.

#### **14. Formeelrechtelijke aspecten en geschilbeslechting**

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe moet worden omgegaan met bijheffing-informatieaangifte als het verleende uitstel voor de aangifte vennootschapsbelasting langer is dan de aangiftetermijn voor de bijheffing-informatieaangifte. Het uitgangspunt bij de berekening van de voorgestelde belastingen zijn de in de financiële verslaggeving opgenomen acute en latente belastinglasten. De aangifte vennootschapsbelasting heeft hier dus geen invloed op. Omdat de in de financiële verslaggeving opgenomen acute en latente belastinglasten een inschatting is, kan het wenselijk zijn om in de bijheffing-informatieaangifte al rekening te houden met een aangifte vennootschapsbelasting die gedaan wordt na het opstellen van financiële verslaggeving, maar vóór het indienen van de bijheffing-informatieaangifte. Binnen de OESO/IF wordt gewerkt aan administratieve richtsnoeren die dit mogelijk maken. Als echter de aangifte vennootschapsbelasting (bijvoorbeeld na verkregen uitstel tot het doen van aangifte) ingediend wordt nadat de bijheffing-informatieaangifte ingediend moet worden, zullen de betrokken belastingen op basis van de hoofdregel bepaald moeten worden op basis van de acute en latente belastinglasten zoals deze in de financiële verslaggeving opgenomen zijn. Wel zal later beoordeeld moeten worden of er sprake is van een aanpassing van de betrokken belastingen in de financiële verslaggeving voor dat voorgaande verslagjaar. Als dat het geval is kent het wetsvoorstel specifieke regels of er een herrekening van het effectieve tarief over dat voorgaande verslagjaar nodig is en het wetsvoorstel bepaalt in welk jaar een eventuele additionele bijheffing als gevolg van die herrekening meegenomen moet worden.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet zich samen met de andere EU-landen via de OESO/IF hard wil maken voor verplichte en bindende geschilbeslechting via een (multilateraal) verdrag en indien dit

niet lukt per ultimo 2024, zich dan wil inzetten voor een aanvulling van de EU Geschilbeslechtsrichtlijn<sup>34</sup> om in ieder geval geschillen binnen de EU op te kunnen lossen. In de werkgroepen van de OESO/IF zal nog nader gewerkt worden aan een multilaterale oplossing om geschillen in het kader van de minimumbelasting te beslechten. Zo'n multilaterale oplossing voor geschilbeslechting heeft ook de voorkeur van het kabinet met dito inzet tot gevolg. Mochten de onderhandelingen over een multilaterale overeenkomst onverhoopt niet tot een bevredigend resultaat leiden, dan zal worden bezien of een aanvulling op de EU Geschilbeslechtsrichtlijn<sup>35</sup> wenselijk en haalbaar is, om in ieder geval geschillen binnen de EU ten aanzien van de minimumbelasting op te kunnen lossen.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom er geen mogelijkheid is om in bezwaar of beroep te gaan indien na afloop van de bezwaartermijn dubbele belastingheffing ontstaat dan wel zichtbaar wordt. In het verlengde hiervan vragen deze leden of het mogelijk is om in dergelijke gevallen alsnog bezwaar of beroep openstellen, in ieder geval totdat er binnen het OESO/IF geschilbeslechtingsmogelijkheden zijn ingevoerd die leiden tot een bindende oplossing die de dubbele belastingheffing wegnemen. De in Nederland gevestigde groepsentiteit die de verschuldigde belasting op aangifte dient te voldoen (de belastingplichtige) kan in bezwaar en beroep tegen die voldoening. Indien te weinig belasting is voldaan en de inspecteur tot naheffing overgaat, kan die belastingplichtige in bezwaar en beroep tegen die naheffingsaanslag. Dit zijn de reguliere mogelijkheden van bezwaar en beroep bij aangiftebelastingen. Deze mogelijkheden zijn vergelijkbaar bij aanslagbelastingen, zoals de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. Bij aanslagbelastingen staat bezwaar en beroep open tegen de aanslag en de eventuele navorderingsaanslag. Ook bij rijksbelastingen waarbij een geschilbeslechtingsmogelijkheid reeds bestaat (in de regel de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting), op grond van bijvoorbeeld een arbitragebepaling, een onderling overlegprocedure in een belastingverdrag of de Wet fiscale arbitrage, bestaat geen afzonderlijke bezwaar en beroepsmogelijkheid in het geval dat dubbele belastingheffing zichtbaar wordt. Dit is ook logisch. De eventuele dubbele belastingheffing die in dit geval zichtbaar wordt ontstaat namelijk door de latere heffing van belasting door een andere staat. Deze buitenlandse heffing is derhalve geen fiscale beschikking van de Belastingdienst en daarmee ook geen fiscale beschikking waarover de Nederlandse belastingrechter een uitspraak doet. In dit kader is ook van belang dat de minimumbelasting geheven wordt van eigen inwoners, waardoor behoudens uitzonderingsgevallen geen juridische dubbele belastingheffing ontstaat, maar economische dubbele belastingheffing. De betreffende buitenlandse groepsentiteit kan mogelijk wel in die andere staat een rechtsmiddel aanwenden tegen die buitenlandse heffing. Er is derhalve geen aanleiding om voor de minimumbelasting een dergelijke afzonderlijke (en in tweede instantie) bezwaar- en beroepsprocedure te regelen. Het kabinet onderschrijft het belang van een efficiënte geschilbeslechtsregeling. Hierbij heeft het kabinet de voorkeur dat dit in OESO/IF-verband geregeld wordt, het is namelijk het meest efficiënt als alle IF-leden zich hier aan committeren. Een efficiënte geschillenbeslechting in een zo groot mogelijk internationaal verband is naar de mening van het kabinet het meest doeltreffend.

<sup>34</sup> Richtlijn (EU) 2017/1852 van de Raad van 10 oktober 2017 betreffende mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen in de Europese Unie, PbEU 2017, L265/1.

<sup>35</sup> Richtlijn (EU) 2017/1852 van de Raad van 10 oktober 2017 betreffende mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen in de Europese Unie, PbEU 2017, L265/1.

De leden van de fractie van de VVD vragen of artikel 20, tweede lid AWR van toepassing is op de Wet minimumbelasting 2024. Artikel 20, tweede lid, AWR is in beginsel van toepassing op elke aangiftebelasting. Omdat artikel 20, tweede lid, AWR niet is uitgesloten in het wetsvoorstel, is het artikel daarmee ook van toepassing op de Wet minimumbelasting 2024. Echter, gezien de aard en achtergrond van de voorgestelde rijksbelasting zal artikel 20, tweede lid, AWR geen effect hebben in de praktijk. Het betreft hier immers een Europeesrechtelijke minimumbelasting op het niveau van een multinationale groep of binnenlandse groep waarbij de entiteiten zeer met elkaar verweven zijn, met inbegrip van zogenoemde controlerende belangen. Met betrekking tot naheffing dient, op grond van de hiervoor beschreven verwevenheid, wetenschap en handelingen van andere groepsentiteiten die hebben geleid tot bijvoorbeeld onjuistheden of onvolledigheden in de Nederlandse aangifte te worden toegerekend aan de Nederlandse groepsentiteit oftewel de belastingplichtige. Naheffing van te weinig voldane minimumbelasting zal derhalve plaatsvinden bij de belastingplichtige. Dit komt ook overeen met het doel van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing waarop het wetsvoorstel is gebaseerd.

De leden van de fractie van D66 vragen of een meldingsplicht geldt in een specifieke casus waarin BV's de inkomen-inclusiemaatregel toepassen ter zake van een commanditaire vennootschap. De vraag van de leden van de fractie van D66 wordt zo geïnterpreteerd dat bedoeld wordt of er een kennisgevingsverplichting bestaat als meerdere BV's een inkomen-inclusiemaatregel toepassen ter zake van een commanditaire vennootschap (CV) waarin beide BV's als vennoot participeren. De voorgestelde kennisgevingsverplichting is van toepassing op alle in Nederland gevestigde groepsentiteiten ingeval de bijheffing-informatieaangifte niet in Nederland wordt ingediend. In de kennisgeving dienen de in Nederland gevestigde groepsentiteiten aan de inspecteur te melden welke groepsentiteit de bijheffing-informatieaangifte indient en in welke staat deze wordt ingediend. Deze verplichting kan dus ook van toepassing zijn op de CV als deze als een in Nederland gevestigde groepsentiteit aangemerkt kan worden. Hiertoe zal eerst beoordeeld moeten worden of de CV als entiteit op grond van het wetsvoorstel aangemerkt kan worden. Dit is het geval wanneer de CV kwalificeert als «*een rechtsfiguur die een afzonderlijke financiële verslaggeving opstelt of een rechtspersoon, niet zijnde een overheid, daaronder mede begrepen een staatkundig onderdeel of lokale autoriteit van een overheid*». Of de CV een afzonderlijke financiële verslaggeving opstelt zal afhankelijk zijn van de van toepassing zijnde verslaggevingsstandaard en is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval.

De Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst,  
M.L.A. van Rij