

442

Besluit van 11 december 2024, houdende regels ter uitvoering van de Wet minimumbelasting 2024 (Uitvoeringsbesluit minimumbelasting 2024)

Wij Willem-Alexander, bij de gratie Gods, Koning der Nederlanden, Prins van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Op de voordracht van Onze Minister van Financiën van 20 november 2024, nr. 2024-0000457397;

Gelet op de artikelen 6.2, derde en vierde lid, 7.2, zesde lid, 7.3, tiende lid, 7.5, tiende lid, 8.3, zesde lid, 8.13, zesde en zevende lid en 14.1, zesde lid van de Wet minimumbelasting 2024;

De Afdeling advisering van de Raad van State gehoord (advies van 25 november 2024 no. W06.24.00325/III);

Gezien het nader rapport van de Staatssecretaris van Financiën van 6 december 2024, nr. 2024-0000549629;

Hebben goedgevonden en verstaan:

HOOFDSTUK 1 ALGEMENE BEPALINGEN

Artikel 1. Algemeen en definities

1. Dit besluit geeft uitvoering aan de artikelen 6.2, 7.2, 7.3, 7.5, 8.3, 8.13 en 14.1 van de Wet minimumbelasting 2024.
2. In dit besluit wordt onder de wet verstaan: de Wet minimumbelasting 2024.

HOOFDSTUK 2 BEPALING VAN HET KWALIFICERENDE INKOMEN OF VERLIES (HOOFDSTUK 6 VAN DE WET)

Artikel 2. Keuze voor inbegrepen vermogenswinst of -verlies

1. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan ervoor kiezen om vermogenswinsten of -verliezen als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c, onder 1° tot en met 3°, van de wet aan te merken als een in het kwalificerende inkomen of verlies begrepen vermogenswinst of -verlies, voor zover die winsten of verliezen voortvloeien uit:

a. een belang ten aanzien waarvan de belanghouder is onderworpen aan een belastingheffing op grond van een waarderingsstelsel op basis van reële waarde of op realisatiebasis en in de belastinglast in de financiële verslaggeving van de belanghouder ook de latente belastinglast is opgenomen die verband houdt met de belastingheffing op grond van dat waarderingsstelsel;

b. een belang in een fiscaal transparante entiteit dat is opgenomen in de financiële verslaggeving van de belanghouder met toepassing van de nettovermogenswaardemethode;

c. de vervreemding van een belang en de winst of het verlies ten aanzien van die vervreemding is begrepen in het belastbare inkomen van de belanghouder.

2. Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuze maakt, bedoeld in het eerste lid, worden de acute belastinglast en de latente belastinglast ten aanzien van de winsten- of verliezen, ten aanzien waarvan die keuze is gemaakt, begrepen in de gecorrigeerde betrokken belastingen.

3. De keuze, bedoeld in het eerste lid, is van toepassing op alle belangen van groepsentiteiten van een multinationale groep of een binnenlandse groep in een staat.

4. De keuze, bedoeld in het eerste lid, geldt voor een periode van vijf verslagjaren die aanvangt op de eerste dag van het verslagjaar waarvoor die keuze is gemaakt. De keuze wordt automatisch verlengd, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuze herroept na de vijfjaarsperiode. Een herroeping van de keuze geldt voor een periode van vijf verslagjaren, die aanvangt op de eerste dag van het verslagjaar waarvoor de keuze wordt herroepen. De keuze kan niet worden herroepen indien de belanghouder als gevolg van de keuze een vermogensverlies in aanmerking heeft genomen.

Artikel 3. Keuze voor uitgesloten vermogenswinst of -verlies

1. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan ervoor kiezen om valutaresultaten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c, onder 4°, van de wet aan te merken als een uitgesloten vermogenswinst- of verlies, voor zover:

a. die valutaresultaten voortvloeien uit een financieel instrument ter afdekking van een valutarisico dat met een belang, niet zijnde een portefeuiliabelang, wordt gelopen;

b. die valutaresultaten in de geconsolideerde jaarrekening niet in de winst- en verliesrekening worden verwerkt; en

c. het financiële instrument wordt beschouwd als een effectief instrument ter afdekking van een valutarisico onder de geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard die wordt gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening.

2. De keuze, bedoeld in het eerste lid geldt voor een periode van vijf verslagjaren die aanvangt op de eerste dag van het verslagjaar waarvoor die keuze is gemaakt. De keuze wordt automatisch verlengd, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuze herroept na de vijfjaarsperiode. Een herroeping van de keuze geldt voor een periode van vijf verslagjaren, die aanvangt op de eerste dag van het verslagjaar waarvoor de keuze wordt herroepen.

HOOFDSTUK 3 BEREKENING VAN DE GECORRIGEERDE BETROKKEN BELASTINGEN (HOOFDSTUK 7 VAN DE WET)

Artikel 4. Voortwenteling verschil tussen gecorrigeerde betrokken belastingen en verwachte betrokken belastingen

1. Indien er in een verslagjaar in een staat geen netto kwalificerend inkomen is, kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiezen om het verschil tussen de gecorrigeerde betrokken belastingen en de verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen in dat verslagjaar, in afwijking van artikel 7.2, vijfde lid, van de wet, niet als een additionele bijheffing, maar als een voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave in aanmerking te nemen.

2. Indien het netto kwalificerende inkomen en de som van de gecorrigeerde betrokken belastingen in een volgend verslagjaar meer bedragen dan nihil, wordt de som van de gecorrigeerde betrokken belastingen verminderd met de voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave, bedoeld in het eerste lid, doch niet verder dan tot nihil. Het bedrag van de voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave wordt op dezelfde voet verminderd.

3. Indien na de vermindering, bedoeld in het tweede lid, laatste zin, een bedrag aan voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave resteert, komt dit bedrag in mindering op de som van de gecorrigeerde betrokken belastingen in elk volgend verslagjaar waarin het netto kwalificerende inkomen meer bedraagt dan nihil, waarbij het bedrag van de voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave steeds op dezelfde voet wordt verminderd.

4. De keuze, bedoeld in het eerste lid, geldt voor het verslagjaar waarvoor die keuze wordt gemaakt voor de groepsentiteiten in een staat. De keuze wordt automatisch verlengd, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuze ten aanzien van een volgend verslagjaar herroept.

5. Indien een of meer groepsentiteiten in een staat ten aanzien waarvan de keuze, bedoeld in het eerste lid, is gemaakt worden vervreemd door de multinationale of binnenlandse groep, wordt het bedrag van de voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave in aanmerking genomen bij de vervreemdende groep. Het bedrag van de voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave wordt in mindering gebracht op de som van de gecorrigeerde betrokken belastingen, doch niet verder dan tot nihil, van de tot deze groep behorende groepsentiteiten in de in de vorige zin bedoelde staat in elk volgend verslagjaar waarin het gezamenlijke netto kwalificerende inkomen van die groepsentiteiten meer bedraagt dan nihil.

Artikel 5. Alternatieve verliesverrekeningslatenties

1. Voor de toepassing van artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel e, van de wet wordt een belastinglatentie aangemerkt als alternatieve verliesverrekeningslatentie, indien:

a. de belastingwetgeving van een staat vereist dat positief buitenlands inkomen wordt verrekend met negatief binnenlands inkomen, voordat verrekening wordt verleend voor buitenlandse belasting die is geheven over het betreffende buitenlands inkomen;

b. de groepsentiteit negatief binnenlands inkomen heeft dat geheel of gedeeltelijk wordt verrekend met positief buitenlands inkomen; en

c. onder toepassing van de belastingwetgeving van die staat buitenlandse belasting in een volgend verslagjaar kan worden verrekend met binnenlandse belasting ter zake van inkomen dat is opgenomen in de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van de groepsentiteit.

2. Een alternatieve verliesverrekeningslatentie, bedoeld in het eerste lid, is gelijk aan het laagste van:

a. het bedrag aan nog te verrekenen buitenlandse belasting ter zake van buitenlands inkomen dat volgens de belastingwetgeving van die staat kan worden voortgewenteld van het verslagjaar waarin de groepsentiteit een negatief binnenlands inkomen heeft, zonder rekening te houden met positief buitenlands inkomen, naar een volgend verslagjaar; en

b. het bedrag aan negatief binnenlands inkomen van de groepsentiteit over het verslagjaar, zonder rekening te houden met positief buitenlands inkomen, vermenigvuldigd met het van toepassing zijnde binnenlandse belastingtarief.

3. Een alternatieve verliesverrekeningslatentie, zoals bepaald in het tweede lid, wordt in aanmerking genomen tegen het minimumbelastingtarief of, indien dit lager is, het van toepassing zijnde belastingtarief waartegen de actieve belastinglatentie in de financiële verslaggeving is opgenomen.

4. Een alternatieve verliesverrekeningslatentie wordt niet begrepen in het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties, voor zover deze latentie betrekking heeft op bedragen die op grond van artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel a, van de wet zijn uitgesloten.

Artikel 6. Toerekening van betrokken belasting die is geheven overeenkomstig een geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen

1. De betrokken belasting die is geheven overeenkomstig een geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen wordt in een verslagjaar dat aanvangt op of voor 31 december 2025 en uiterlijk eindigt op 30 juni 2027 toegerekend volgens de formule:

$$A = (B / C) \times D$$

waarbij wordt verstaan onder:

A: het bedrag aan betrokken belastingen dat wordt toegerekend aan een groepsentiteit ingevolge artikel 7.5, derde lid, van de wet;

B: de allocatiesleutel van een entiteit voor de geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen, berekend op grond van het tweede lid;

C: de som van alle allocatiesleutels voor de geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen;

D: de betrokken belasting die is geheven overeenkomstig de geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen.

2. De allocatiesleutel van een entiteit voor de geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen wordt berekend volgens de formule:

$$B = E \times (F - G)$$

B: de allocatiesleutel van een entiteit voor de geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen;

E: het inkomen van de entiteit dat op grond van een geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen wordt toegerekend aan de belanghouder;

F: het tarief dat geldt voor de toepassing van de geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen;

G: het effectieve belastingtarief van de staat waarin de entiteit is gevestigd dat is berekend op grond van artikel 8.1 van de wet, waarbij het bedrag aan betrokken belastingen dat overeenkomstig een belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen is geheven buiten beschouwing blijft en het bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing in aanmerking wordt genomen voor zover dat verrekenbaar is met de belasting die is geheven overeenkomstig de geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen.

3. Voor de toepassing van het tweede lid wordt de allocatiesleutel van een entiteit, niet zijnde een groepsentiteit, joint venture of een met een joint venture verbonden partij, berekend met inachtneming van het effectieve belastingtarief dat door de multinationale groep is berekend voor de staat waarin die entiteit is gevestigd. Indien door de toepassing van het negende lid het effectieve belastingtarief meer dan een keer is berekend, wordt het effectieve belastingtarief in aanmerking genomen dat is berekend ten aanzien van de entiteit of entiteiten die gezamenlijk het hoogste bedrag aan inkomen hebben dat op grond van een geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen wordt toegerekend aan de belanghouder. Indien de entiteit of entiteiten, bedoeld in de eerste zin, zijn gevestigd in een staat ten aanzien waarvan de multinationale groep het effectieve belastingtarief niet heeft berekend, wordt voor de toepassing van het tweede lid, het effectieve belastingtarief voor die staat berekend op basis van het inkomen en belastingen die zijn opgenomen in de financiële verslaggeving van die entiteit of entiteiten.

4. Voor de toepassing van het eerste lid wordt de allocatiesleutel die is berekend voor een entiteit als bedoeld in het derde lid in aanmerking genomen in de som van alle allocatiesleutels, waarbij de betrokken belasting die toerekenbaar is aan die entiteit niet in aanmerking wordt genomen.

5. Voor de toepassing van het tweede lid wordt de allocatiesleutel voor een geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen van een groepsentiteit op nihil gesteld indien het effectieve belastingtarief ten minste gelijk is aan het tarief dat geldt voor de toepassing van de geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen of het minimumbelastingtarief.

6. Voor de toepassing van het tweede lid wordt ten aanzien van een staat waarvoor artikel 8.8 van de wet wordt toegepast, het effectieve belastingtarief berekend overeenkomstig de artikelen 8.8, derde lid, en 8.10 van de wet.

7. Voor de toepassing van het tweede lid wordt ten aanzien van een staat waarvoor artikel 8.13 van de wet wordt toegepast, het effectieve belastingtarief berekend overeenkomstig de kwalificerende binnenlandse bijheffing van die staat, waarbij de kwalificerende binnenlandse bijheffing als betrokken belasting in aanmerking wordt genomen voor zover deze verrekenbaar is onder de geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen.

8. Voor de toepassing van het tweede lid wordt ten aanzien van een staat waarvoor artikel 8.7 van de wet wordt toegepast het effectieve belastingtarief berekend overeenkomstig artikel 8.8, derde lid, van de wet, met dien verstande dat daarbij voor de in een kwalificerend landenrapport gerapporteerde totale inkomsten en winst vóór winstbelasting wordt gelezen: de gegevens in de kwalificerende financiële verslaggeving die de multinationale groep zou moeten rapporteren in een kwalificerend landenrapport als totale inkomsten en winst vóór winstbelasting.

9. Indien het effectieve belastingtarief van een of meer entiteiten ingevolge de artikelen 8.6, 9.4 of 10.4 van de wet wordt berekend alsof sprake is van een afzonderlijke multinationale groep, is dat effectieve belastingtarief van toepassing bij de berekening van de allocatiesleutel, bedoeld in het tweede lid.

10. Onder een geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen wordt verstaan: een belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen op grond waarvan de belasting wordt berekend op basis van het gezamenlijke inkomen of de gezamenlijke verliezen of verrekenbare belastingen van de buitenlandse gecontroleerde lichamen die onmiddellijk of middellijk worden gehouden door een groepsentiteit, waarbij het tarief dat geldt voor de toepassing van deze belastingregeling lager is dan het minimumbelastingtarief.

HOOFDSTUK 4 BEREKENING VAN HET EFFECTIEVE BELASTING-TARIEF EN DE BIJHEFFING (HOOFDSTUK 8 VAN DE WET)

Artikel 7. Het bedrag van de gebruiksrechten van de lessee

1. Voor de toepassing van artikel 8.3, vijfde lid, van de wet, wordt de waarde van de gebruiksrechten van de lessee bepaald op,
 - a. indien de lessee een groepsentiteit is van de multinationale groep of binnenlandse groep waartoe de lessor behoort: het bedrag van de gebruiksrechten, nadat rekening is gehouden met consolidatiecorrecties ter eliminatie van de intra-groepsleasetransactie;
 - b. indien de lessee geen groepsentiteit is van de multinationale groep of binnenlandse groep waartoe de lessor behoort: het niet-gedisconteerde bedrag van de nog verschuldigde betalingen op grond van de leaseovereenkomst, rekening houdend met eventuele toevoegingen die in aanmerking zouden zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de gebruiksrechten bij toepassing van de financiële verslaggevingsstandaard van de lessor.
2. Niettegenstaande het eerste lid, bedraagt de waarde van de gebruiksrechten van de lessee nihil, indien een activum regelmatig en meerdere keren gedurende het verslagjaar ter beschikking is gesteld aan verschillende lessees, waarbij de gemiddelde leaseperiode, met inbegrip van eventuele verlengingen en vernieuwingen van de lease, voor elke lessee 30 dagen of minder bedraagt.

Artikel 8. De consistentiestandaard en toepassing van de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilige haven

1. Een kwalificerende binnenlandse bijheffing van een staat voldoet aan de consistentiestandaard, bedoeld in artikel 8.13, eerste lid, onderdeel b, van de wet, indien, met inachtneming van de vereiste afwijkingen die betrekking hebben op de berekening van een kwalificerende binnenlandse bijheffing:
 - a. de berekening van deze bijheffing leidt tot dezelfde uitkomst als de uitkomst bij toepassing van een kwalificerende inkomensinclusiemaatregel of een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel;
 - b. een staat voor de toepassing van een kwalificerende binnenlandse bijheffing:
 - 1°. geen of een beperktere variant van een met artikel 8.3 van de wet vergelijkbare bepaling hanteert;
 - 2°. geen of een beperktere variant van een met artikel 8.7 van de wet vergelijkbare bepaling hanteert; of
 - 3°. een belastingtarief hanteert dat hoger is dan het minimumbelastingtarief.
2. Artikel 8.13 van de wet is niet van toepassing op:
 - a. de groepsentiteiten van een multinationale groep in een staat, indien een of meer van deze groepsentiteiten:
 - 1°. een doorkijkentiteit is die een uiteindelijk moederentiteit is en niet is onderworpen aan een kwalificerende binnenlandse bijheffing;
 - 2°. een doorkijkentiteit is die onderworpen is aan een inkomensinclusiebijheffing en niet aan een kwalificerende binnenlandse bijheffing; of
 - 3°. een entiteit is ten aanzien waarvan zonder enige beperking een kwalificerende binnenlandse bijheffing wordt verminderd op grond van een met artikel 14.2 van de wet vergelijkbare regeling voor multinationale groepen in de aanvangsfase;
 - b. beleggingsentiteiten in een staat die in vergelijkbare omstandigheden voor de toepassing van de wet onder de reikwijdte van artikel 10.4, 10.5 of 10.6 van de wet zouden vallen en die niet zijn onderworpen aan een kwalificerende binnenlandse bijheffing in die staat;

- c. een joint venture of een joint venture-groep in een staat ten aanzien waarvan de kwalificerende binnenlandse bijheffing niet wordt geheven bij de joint venture of de leden van de joint venture-groep in die staat; of
 - d. een staatloze doorkijkentiteit die niet is onderworpen aan een kwalificerende binnenlandse bijheffing in de staat waarin zij is opgericht.
3. Niettegenstaande het tweede lid wordt voor de toepassing van de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilige haven geacht te zijn voldaan aan de consistentiestandaard indien een staat een kwalificerende binnenlandse bijheffing kent en zich een van de omstandigheden bedoeld in onderdeel a tot en met d voordeet.

HOOFDSTUK 5 TRANSITIEREGELS (HOOFDSTUK 14 VAN DE WET)

Artikel 9. In aanmerking te nemen actieve belastinglatentie bij overdracht van activa

1. Voor de toepassing van artikel 14.1, derde lid, van de wet kan de groepsentiteit die activa verkrijgt van een andere groepsentiteit een actieve belastinglatentie in aanmerking nemen ter zake van de verworven activa, voor zover de multinationale groep of binnenlandse groep aannemelijk maakt dat de overdragende groepsentiteit belasting heeft betaald ter zake van de overdracht en dat de overdragende groepsentiteit een actieve belastinglatentie, die op grond van artikel 14.1, eerste lid, van de wet in aanmerking had kunnen worden genomen ware die latentie gevormd, heeft herzien of niet heeft opgenomen, omdat het resultaat van de overdracht is opgenomen in de belastbare winst van de overdragende groepsentiteit.

2. Voor de toepassing van het eerste lid wordt een bedrag aan betrokken belastingen aangemerkt als door de overdragende groepsentiteit betaalde belastingen ter zake van de overdracht, indien de multinationale groep of binnenlandse groep aannemelijk maakt dat dit bedrag aan betrokken belastingen toerekenbaar is aan de overdracht en op grond van artikel 7.5 van de wet aan de overdragende groepsentiteit zou zijn toegerekend.

3. Een actieve belastinglatentie als bedoeld in het eerste lid, wordt in aanmerking genomen voor het verschil tussen de fiscale boekwaarde en de boekwaarde van het activum, bepaald overeenkomstig artikel 14.1, derde lid, van de wet, vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief of, indien dit lager is, het van toepassing zijnde binnenlandse belastingtarief.

4. Ingeval een groepsentiteit een activum verkrijgt waarop artikel 14.1, derde lid, van de wet van toepassing is en dat activum in haar financiële verslaggeving waardeert op reële waarde en op grond van de voorgaande leden een actieve belastinglatentie in aanmerking had kunnen nemen, kan de groepsentiteit er, in afwijking van het eerste lid, voor kiezen om de boekwaarde van dat activum uit de financiële verslaggeving over te nemen in alle daaropvolgende jaren.

HOOFDSTUK 6 SLOTBEPALINGEN

Artikel 10. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 31 december 2024 en werkt terug tot en met 31 december 2023.

Artikel 11. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Uitvoeringsbesluit minimumbelasting 2024.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst.

's-Gravenhage, 11 december 2024

Willem-Alexander

De Staatssecretaris van Financiën,
T. van Oostenbruggen

Uitgegeven de *drieëntwintigste* december 2024

De Minister van Justitie en Veiligheid,
D.M. van Weel

NOTA VAN TOELICHTING

ALGEMEEN

1. Inleiding

Met ingang van 31 december 2023 is de Wet minimumbelasting 2024 (de wet), een afzonderlijke heffingswet die een belasting tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor multinationale groepen en binnenlandse groepen introduceert, in werking getreden. Deze minimumbelasting bewerkstelligt dat multinationale en binnenlandse groepen met een omzet van € 750 miljoen of meer ten minste effectief 15% aan belasting over hun winst betalen. De wet strekt tot implementatie van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing.¹ Deze richtlijn is gebaseerd op de OESO-modelregels zoals aangenomen door het Inclusive Framework (IF) op 14 december 2021² en komt daarmee in hoofdzaak overeen. Na publicatie van deze modelregels zijn in februari 2023³, juli 2023⁴, december 2023⁵ en juni 2024⁶ administratieve richtsnoeren gepubliceerd.⁷

De OESO-regels over de minimumbelasting, in de vorm van de OESO-modelregels, commentaar of de nadere regelgeving in de vorm van administratieve richtsnoeren, werken niet direct door in de Nederlandse rechtsorde. Het IF noch de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) kunnen bindende wetgeving vaststellen. Om de consistente toepassing van de OESO-modelregels over de minimumbelasting te bevorderen en om discrepanties met de toepassing van de regels ten aanzien van andere staten te voorkomen, acht het kabinet het van belang om de administratieve richtsnoeren – indien nodig – ook in de Nederlandse (lagere) regelgeving op te nemen.

In het onderhavige Uitvoeringsbesluit minimumbelasting 2024 (het Uitvoeringsbesluit) worden verschillende onderdelen uit de administratieve richtsnoeren van februari 2023, juli 2023, december 2023 en juni 2024 opgenomen. Dit gebeurt op grond van verschillende delegatiebepalingen die al opgenomen zijn in de wet. Het betreft de verdere uitwerking van de volgende onderwerpen:

1. keuze voor inbegrepen vermogenswinst of -verlies (artikel 6.2, derde lid, van de wet);
2. keuze voor uitgesloten vermogenswinst of -verlies (artikel 6.2, vierde lid, van de wet);

¹ 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.

² OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris.

³ OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, February 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris.

⁴ OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris.

⁵ OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, December 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris.

⁶ OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, Juni 2024, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris.

⁷ De administratieve richtsnoeren tot en met December 2024 zijn inmiddels opgenomen als geconsolideerd commentaar op de OESO-modelregels, zie: OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

3. voortwenteling van verschil tussen gecorrigeerde betrokken belastingen en verwachte betrokken belastingen (artikel 7.2, zesde lid, van de wet);

4. alternatieve verliesverrekeningslatenties (artikel 7.3, tiende lid, van de wet);

5. toerekening van betrokken belasting die is geheven overeenkomstig een geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen (artikel 7.5, tiende lid, van de wet);

6. het bedrag van de gebruiksrechten van de lessee (artikel 8.3, zesde lid, van de wet);

7. de consistentiestandaard en toepassing van de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilige haven (artikel 8.13, zesde en zevende lid, van de wet); en

8. in aanmerking te nemen actieve belastinglatentie bij overdracht van activa (artikel 14.1, zesde lid, van de wet).

Het kabinet streeft ernaar om de administratieve richtsnoeren van het IF zo snel mogelijk om te zetten in (lagere)regelgeving. Het Uitvoeringsbesluit treedt daarom in werking met ingang van 1 januari 2025 maar vindt toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2023. De voorgestelde maatregelen hebben daarmee terugwerkende kracht waardoor wordt voorkomen dat er mismatches kunnen ontstaan in de toepassing van de regels ten aanzien van andere staten, wat tot onzekerheid of mogelijk dubbele belasting of dubbele niet-belasting tot gevolg kan hebben. Het kabinet acht deze terugwerkende kracht gerechtvaardigd, omdat de bepalingen in het Uitvoeringsbesluit niet bezwaarlijk zijn voor belastingplichtigen.

In verband met de wijziging van de staatsrechtelijke positie van Bonaire, Sint Eustatius en Saba (de BES-eilanden) binnen het Koninkrijk tot openbare lichamen van Nederland is vanaf 1 januari 2011 een afzonderlijk fiscaal stelsel op de BES-eilanden ingevoerd. Via een aantal schakelbepalingen in de Belastingwet BES (opgenomen in hoofdstuk 7b van die wet)⁸ is de WMB 2024 vrijwel integraal van toepassing op groepsentiteiten die zijn gevestigd op de BES eilanden met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2023.⁹ Daarmee zijn de bepalingen in het Uitvoeringsbesluit ook van belang voor de BES-eilanden.

2. Budgettaire aspecten

Het Uitvoeringsbesluit geeft invulling aan in de wet opgenomen delegatiebepalingen ter verdere uitwerking van verschillende onderwerpen. Het Uitvoeringsbesluit heeft geen budgettair effect.

3. Uitvoeringskosten en uitvoeringsgevolgen

De wet en de daarin opgenomen delegatiegrondslagen die worden uitgewerkt in dit uitvoeringsbesluit zijn beoordeeld met een uitvoeringstoets. De dienaangaande eerder vastgestelde uitvoeringstoets¹⁰ is onverkort van kracht.

4. Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven

Het Uitvoeringsbesluit geeft invulling aan in de wet opgenomen delegatiebepalingen ter verdere uitwerking van verschillende onderwerpen. Het Uitvoeringsbesluit geeft daarmee een nadere verduidelijking aan verschillende bepalingen die in de wet zijn opgenomen. De maatregelen uit het Uitvoeringsbesluit hebben slechts zeer beperkte structurele

⁸ Kamerstukken II 2024/24, 36 419, nr. 2.

⁹ Zie in dit kader ook: Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 3, blz. 5.

¹⁰ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 3.

gevolgen voor de administratieve lasten voor bedrijven. De invulling van deze delegatiebepalingen bevat net als de wet zelf geen nationale beleidsruimte. Het Uitvoeringsbesluit is desondanks voorgelegd aan het adviescollege toetsing regeldruk (ATR) en zij delen de inschatting dat geen sprake is van nationale beleidsruimte.

5. Doenvermogen

De wet is van toepassing op groepsentiteiten (veelal vennootschappen) van zowel multinationale groepen als binnenlandse groepen, met een jaaromzet van ten minste € 750 miljoen. Met de invoering van de veiligheidsregels hebben groepen minder administratieve lasten. In de kern komen deze veiligheidsregels erop neer dat een multinationale groep of binnenlandse groep ervoor kan kiezen om in plaats van een gedetailleerde Pijler 2-berekening, een vereenvoudigde berekening te hanteren. Daarnaast is het de verwachting dat de maatregelen in het Uitvoeringsbesluit zien op bedrijven die veelal worden bijgestaan door een adviseur of andere fiscale dienstverlener. Gelet op het voorgaande acht het kabinet dat deze doelgroep over afdoende doenvermogen beschikt om het Uitvoeringsbesluit uit voeren.

6. Advies en consultatie

Gelet op de timing van het publiceren van de verschillende administratieve richtsnoeren, de complexiteit die samenhangt met de materie en het streven van het kabinet om de Pijler 2-regels zo snel en volledig mogelijk in regelgeving om te zetten, heeft het kabinet alle beschikbare tijd benut om kwalitatieve (lagere) regelgeving op te stellen. Het is niet mogelijk gebleken om binnen dit krappe tijdspad een internetconsultatie te realiseren. Bovendien is er beperkte beleidsvrijheid om af te wijken van de internationaal afgesproken toepassing van de Pijler 2-regels vanwege een internationaal consistente toepassing van deze regels. Daarbij acht het kabinet ook van belang dat het Uitvoeringsbesluit verduidelijking geven aan de praktijk in de toepassing van de wet en daarmee zeer wenselijk zijn.

ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel 1

Dit artikel maakt duidelijk aan welke artikelen van de wet dit Uitvoeringsbesluit invulling geeft. Daarnaast bevat dit artikel een definitiebepaling.

Artikel 2

De uitsluiting van een vermogenswinst of -verlies van het kwalificerende inkomen of verlies op grond van artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c, onder 1° tot en met 3°, van de wet kan er onder omstandigheden toe leiden dat het effectieve belastingtarief te laag wordt vastgesteld. Dat is het geval indien een vermogensverlies op een belang in mindering komt op het belastbare inkomen van de belanghouder waardoor de belastinglast van de belanghouder wordt verminderd, terwijl dit verlies bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies niet in mindering wordt gebracht. Als gevolg hiervan kan bij de bepaling van het effectieve belastingtarief van de belanghouder een relatief geringe belastinglast worden gedeeld door een relatief hoog kwalificerend inkomen. Dit kan ertoe leiden dat het effectieve belastingtarief op minder dan 15% uitkomt, ondanks dat de belanghouder in een hoogbelastende staat is gevestigd. Om deze uitkomst te ondervangen, kan de informatieaangifte-indienende

groepsentiteit onder bepaalde voorwaarden ervoor kiezen om vermogenswinsten en -verliezen niet uit te sluiten bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van de groepsentiteiten in een staat. Deze voorwaarden zijn in lijn met de administratieve richtsnoeren van februari 2023 (onderdeel 2.9).

Artikel 2, eerste lid, stelt regels ten aanzien van de belangen waarvoor de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kan kiezen om de nettowinst of het nettoverlies niet te corrigeren met de winsten of verliezen, bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c, onder 1° tot en met 3°, van de wet. Indien sprake is van een belastbare vermogenswinst op de vervreemding van een belang, mag tegenover deze vermogenswinst geen aftrekpost of vermindering staan.

Artikel 2, tweede lid, regelt dat indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit deze keuze maakt, de acute belastinglast en de latente belastinglast die samenhangt met de winst of het verlies worden begrepen in de gecorrigeerde betrokken belastingen.

Op grond van artikel 2, derde en vierde lid, is de keuze van toepassing op alle groepsentiteiten van een multinationale groep in een staat en geldt deze voor een periode van vijf verslagjaren. Indien de belanghouder als gevolg van deze keuze een verlies in aanmerking heeft genomen, kan de keuze niet worden herroepen.

Artikel 3

Multinationale groepen kunnen het valutarisico dat zij lopen afdekken met een belang in een buitenlandse entiteit die haar resultaat behaalt in een andere valuta dan de functionele valuta van de (uiteindelijke)moederentiteit. Een multinationale groep dekt dan het valutarisico af met een financieel instrument, zoals een derivaat. Daarmee wordt een vermogenswinst of -verlies op een belang als gevolg van een stijging of een daling van de wisselkoers afgezet tegen een daartegenover staande winst of verlies op het financiële instrument.

Winsten en verliezen op dergelijke financiële instrumenten worden onder geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaarden, zoals IFRS, tot uitdrukking gebracht in de niet-gerealiseerde resultaten («other comprehensive income») in de geconsolideerde jaarrekening. Echter, op het niveau van de moederentiteit die een belang in een (buitenlandse) entiteit houdt die rapporteert in een andere valuta, wordt het valutaresultaat op het afdekkingsinstrument wel verantwoord in de winst- en verliesrekening. In veel staten zijn valutaresultaten die samenhangen met een deelneming vrijgesteld van de winstbelasting. In Nederland is op grond van artikel 13, zevende lid, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 onder voorwaarden de deelnemingsvrijstelling ook van toepassing op valutaresultaten behaald met een instrument tot het afdekken van het valutarisico dat met een deelneming wordt gelopen.

Vermogenswinsten of -verliezen op een belang, niet zijnde een portfoliobelang, worden op grond van artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c, van de wet uitgesloten bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies. Op grond van artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c, onder 4°, van de wet kunnen multinationale groepen ervoor kiezen om ook de vermogenswinsten- of verliezen behaald met een financieel instrument ter afdekking van een valutarisico dat met een dergelijk belang wordt gelopen, buiten beschouwing te laten bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies. De betrokken belastingen over de vermogenswinsten op genoemde instrumenten worden dan evenmin meegenomen bij de bepaling van de gecorrigeerde betrokken belastingen op grond van artikel 7.2, derde lid, onderdeel a, van de wet.

Artikel 3, eerste lid, bevat de voorwaarden waaronder een multinationale groep ervoor kan kiezen om valutaresultaten als bedoeld in artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c, onder 4°, van de wet aan te merken als een

uitgesloten vermogenswinst -of verlies. Deze voorwaarden zijn in lijn met van de administratieve richtsnoeren van februari 2023 (onderdeel 2.2). Op grond van het tweede lid van artikel 3 geldt de keuze voor een periode van vijf verslagjaren.

Artikel 4

Artikel 7.2, vijfde lid, van de wet bevat een bijzondere bepaling die van toepassing is in het geval de groepsentiteiten in een staat in een verslagjaar geen netto kwalificerend inkomen hebben en het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen voor die staat negatief is en minder dan het bedrag dat gelijk is aan het netto kwalificerende verlies vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief (verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen). Om te voorkomen dat de toepassing van de in de wet opgenomen maatregelen kan worden gemitigeerd door een hoger fiscaal verlies in een staat als uitgangspunt te nemen voor het bepalen van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties, wordt op grond van artikel 7.2, vijfde lid, van de wet bijgeheven over het bovenmatige deel waarmee de gecorrigeerde betrokken belastingen uitgaan boven de zogenoemde verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen.¹¹

Aangezien artikel 7.2, vijfde lid, van de wet leidt tot bijheffing in een verslagjaar waarin de multinationale of binnenlandse groep geen kwalificerend inkomen heeft in een staat, voorziet artikel 4 in een keuzeregeling op grond waarvan in dat verslagjaar geen additionele bijheffing in aanmerking hoeft te worden genomen. Deze keuzeregeling is in lijn met de administratieve richtsnoeren van februari 2023 (onderdeel 2.7).

Op grond van artikel 4, eerste en tweede lid, wordt het hierboven genoemde «bovenmatige deel» als een voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave in een verslagjaar doorgeschoven naar het eerstvolgende verslagjaar waarin het netto kwalificerende inkomen en de som van de gecorrigeerde betrokken belastingen positief zijn. De voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave komt dan in dat volgende verslagjaar in mindering op de gezamenlijke gecorrigeerde belastingen van de groepsentiteiten in de desbetreffende staat. Daarbij worden die gezamenlijke gecorrigeerde belastingen verminderd tot ten laagste een bedrag van nihil. Het bedrag aan voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave wordt navenant verminderd.

Voor zover na de vermindering nog een bedrag aan voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave resteert, wordt dit op grond van artikel 4, derde lid, doorgeschoven naar het daaropvolgende verslagjaar waarin het netto kwalificerende inkomen en de som van de gecorrigeerde betrokken belastingen, bedoeld in artikel 4, tweede lid, positief zijn.

Op grond van artikel 4, vierde lid, geldt de keuze voor een periode van één verslagjaar. Deze keuze wordt automatisch verlengd, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuze ten aanzien van een volgend verslagjaar herroept. Indien de keuze is gemaakt, moet de voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave in het volgende verslagjaar of de volgende verslagjaren waarin er kwalificerend inkomen is en de gecorrigeerde betrokken belastingen positief zijn, worden aangewend ter vermindering van de gezamenlijke gecorrigeerde belastingen.

Indien een of meer groepsentiteiten in een staat ten aanzien waarvan deze keuze is gemaakt worden vervreemd door de multinationale groep, blijft op grond van artikel 4, vijfde lid, de voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave «achter» bij deze multinationale groep om in

¹¹ Zie voor een voorbeeld van de werking van artikel 7.2, vijfde lid, van de wet: Kamerstukken II, 2022/23, 36 369, nr. 3, blz. 193.

een volgend verslagjaar te worden aangewend ter vermindering van de gecorrigeerde belastingen van de (andere) groepsentiteiten in die staat.

Artikel 5

Artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel e, van de wet regelt dat onder het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties in beginsel niet wordt begrepen: het bedrag aan belastinglatenties met betrekking tot het verkrijgen van een recht op verrekening van belasting en de verrekening van belasting. Dit is anders ingeval die belastinglatenties kunnen worden aangemerkt als alternatieve verliesverrekeningslatenties. De uitzondering voor alternatieve verliesverrekeningslatenties voorkomt dat onder toepassing van deze wet onder omstandigheden een verschil in behandeling kan ontstaan door toepassing van verschillende verrekeningsstelsels. Deze kunnen betrekking hebben op regelingen aangaande de belastingheffing van buitenlandse gecontroleerde lichamen, vaste inrichtingen en doorkijkentiteiten. Aan de ene kant kunnen er situaties zijn waarbij buitenlandse belasting eerst wordt verrekend met de binnenlandse belasting ter zake van dit buitenlandse inkomen en een actieve belastinglatentie wordt gevormd ter zake van negatief binnenlands inkomen. Aan de andere kant kunnen er situaties zijn waarbij positief buitenlands inkomen eerst wordt verrekend met negatief binnenlands inkomen en een actieve belastinglatentie wordt gevormd ter zake van het recht op verrekening van buitenlandse belasting.

In het algemeen zal voor de toepassing van de wet ten aanzien van negatief binnenlands inkomen een actieve belastinglatentie kunnen worden gevormd. Een verschil in behandeling kan zich evenwel voordoen, indien de belastingwetgeving van een staat buitenlands (positief) inkomen in de heffing betreft en vereist dat positief buitenlands inkomen eerst wordt verrekend met negatief binnenlands inkomen, voordat verrekening wordt verleend voor buitenlandse belasting die is geheven over het betreffende buitenlands inkomen. In dat geval zal veelal geen actieve belastinglatentie kunnen worden gevormd ten aanzien van het betreffende negatief binnenlands inkomen, maar zal een actieve belastinglatentie worden gevormd ten aanzien van het recht op verrekening van buitenlandse belasting. De betreffende actieve belastinglatentie ten aanzien van het recht op verrekening van buitenlandse belasting wordt in beginsel beperkt door de toepassing van artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel e, van de wet. Door toepassing van artikel 5 kan toch een belastinglatentie in aanmerking worden genomen ten aanzien van het recht op verrekening van buitenlandse belasting, indien sprake is van een alternatieve verliesverrekeningslatentie. Hiermee wordt functioneel een gelijke uitkomst bewerkstelligd ten opzichte van de situatie waarin wel een actieve belastinglatentie kan worden gevormd ten aanzien van het betreffende negatief binnenlands inkomen. Deze regeling is in lijn met de administratieve richtsnoeren van februari 2023 (onderdeel 2.8) en juni 2024 (onderdeel 4.1).

Artikel 5, eerste lid, stelt de voorwaarden op grond waarvan een belastinglatentie kan worden aangemerkt als alternatieve verliesverrekeningslatentie. Indien aan deze voorwaarden wordt voldaan, worden de belastinglatenties die kunnen worden aangemerkt als alternatieve verliesverrekeningslatenties – in afwijking van artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel e, van de wet – opgenomen in het bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties van de groepsentiteit. Alternatieve verliesverrekeningslatenties worden in aanmerking genomen in het verslagjaar waarin deze ontstaan en in het verslagjaar (of verslagjaren) waarin deze worden herzien, maar alleen voor zover het recht op verrekening van buitenlandse belasting dat aanleiding geeft tot de alternatieve verliesverrekeningslatenties wordt gebruikt ter verrekening

van binnenlandse belasting ter zake van inkomen dat is opgenomen in de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van de groepsentiteit.

Hierbij wordt opgemerkt dat de belastingwetgeving van sommige staten buitenlands (positief) inkomen in de heffing betreft en vereist dat positief buitenlands inkomen eerst wordt verrekend met negatief binnenlands inkomen, waarbij een inhaalmechanisme voor verliezen van toepassing is. Binnen een dergelijk systeem is buitenlandse belasting niet voorwaarts verrekenbaar, maar wordt verrekening toegestaan van in een volgend jaar verschuldigde buitenlandse belasting met in dat jaar verschuldigde binnenlandse belasting over binnenlands (positief) inkomen, voor zover dat binnenlandse inkomen wordt geherkwalificeerd als buitenlands inkomen vanwege het inhaalmechanisme voor verliezen. Ook wanneer een inhaalmechanisme voor verliezen van toepassing is, kan – los van de vraag of buitenlandse belasting al dan niet voorwaarts verrekenbaar is – een alternatieve verliesverrekeningslatentie in aanmerking worden genomen ter zake van negatief binnenlands inkomen dat onderhevig is aan voornoemd mechanisme, onder voorwaarde dat toepassing van dit inhaalmechanisme leidt tot een functioneel gelijke uitkomst ten opzichte van de situatie waarin wel een actieve belastinglatentie kan worden gevormd ten aanzien van het betreffende negatief binnenlands inkomen of de verschuldigde buitenlandse belasting.

Artikel 5, tweede lid, regelt de hoogte van het bedrag van de alternatieve verliesverrekeningslatentie. Het bedrag betreft in feite een alternatief voor de actieve belastinglatentie ter zake van het negatief binnenlands inkomen die in overige gevallen in aanmerking zou zijn genomen. Toepassing van artikel 5, tweede lid, zorgt ervoor dat het bedrag van de alternatieve verliesverrekeningslatentie niet groter is dan het bedrag van de actieve belastinglatentie die anders zou zijn gevormd ter zake van het negatief binnenlands inkomen. Aanvullend regelt artikel 5, derde lid, dat alternatieve verliesverrekeningslatenties vervolgens in aanmerking worden genomen tegen het minimumbelastingtarief of, indien dit lager is, het van toepassing zijnde belastingtarief waartegen de belastinglatenties in de financiële verslaggeving zijn opgenomen. Artikel 5, vierde lid, bepaalt dat geen alternatieve verliesverrekeningslatentie kan worden gevormd ter zake van bestanddelen die zijn uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies ingevolge hoofdstuk 6 van de wet.

Artikel 6

Artikel 7.5, derde lid, van de wet regelt de toerekening van betrokken belastingen die zijn geheven overeenkomstig een belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen. Betrokken belastingen die door toepassing van een belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen zijn opgenomen in de financiële verslaggeving van een groepsentiteit-belanghouder worden toegerekend aan de groepsentiteit, zijnde het buitenlandse gecontroleerde lichaam, voor zover deze betrokken belastingen verband houden met het kwalificerende inkomen of verlies van die groepsentiteit.

Artikel 7.5, derde lid, van de wet voorziet echter niet in regels die zien op de toerekening van betrokken belastingen die zijn geheven overeenkomstig een belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen op grond waarvan de belasting wordt berekend op basis van het gezamenlijke inkomen of de gezamenlijke verliezen of verrekenbare belastingen van verscheidene buitenlandse gecontroleerde lichamen die worden gehouden door een groepsentiteit. Bij een dergelijke belastingregeling is het niet mogelijk of te gecompliceerd om te bepalen welk deel van de geheven belasting ziet op het inkomen van een specifiek buitenlands gecontroleerd lichaam. Deze belastingregelingen bewerkstelligen

namelijk dat de entiteit die belangen houdt in meerdere buitenlandse gecontroleerde lichamen voldoende wordt belast over het geaggregeerde inkomen van de buitenlandse gecontroleerde lichamen.

Aangezien artikel 7.5, derde lid, van de wet geen regels bevat voor belastingregelingen waarbij de betrokken belasting wordt berekend op basis van het geaggregeerde inkomen van verscheidene buitenlandse gecontroleerde lichamen, voorziet artikel 6 in specifieke regels ten aanzien van dergelijke belastingregelingen. Deze regels zijn in lijn met de administratieve richtsnoeren van februari 2023 (onderdeel 2.10) en december 2023 (onderdeel 4).

De toerekening op grond van artikel 6 is een tijdelijke maatregel en ziet enkel op een verslagjaar dat aanvangt op of voor 31 december 2025 en uiterlijk eindigt op 30 juni 2027.

Artikel 6, eerste en tweede lid, regelt welk bedrag aan betrokken belasting dat is geheven overeenkomstig een geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen wordt toegerekend aan een groepsentiteit ingevolge artikel 7.5, derde lid, van de wet. Deze toerekening vindt plaats aan de hand een allocatiesleutel die wordt bepaald aan hand van een formule.

Artikel 6, derde lid, regelt hoe de allocatiesleutel van een entiteit, niet zijnde een groepsentiteit, joint venture of een met een joint venture verbonden partij, wordt berekend. Artikel 6, derde lid, is bedoeld voor entiteiten ten aanzien waarvan een geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen is toegepast, maar waar de maatregelen uit de wet niet op van toepassing zijn. Omdat dergelijke entiteiten geen onderdeel vormen van de berekening van het effectieve belastingtarief, dient voor het bepalen van de allocatiesleutel ten aanzien van deze entiteiten een effectief belastingtarief gehanteerd te worden.

Allereerst geldt op grond artikel 6, derde lid, eerste zin, dat het voor de berekening van de allocatiesleutel van een entiteit, niet zijnde een groepsentiteit, joint venture of een met een joint venture verbonden partij, het effectieve belastingtarief in aanmerking wordt genomen dat door de multinationale groep is berekend voor de staat waarin die entiteit is gevestigd. Dit ziet bijvoorbeeld op de situatie dat een of meer groepsentiteiten van de multinationale groep zijn gevestigd in die staat en om die reden het effectieve belastingtarief is berekend ten aanzien van die staat.

Artikel 6, derde lid, tweede zin, ziet op de situatie dat de multinationale groep ten aanzien van een staat meer dan een keer het effectieve belastingtarief heeft berekend als gevolg van de toepassing van artikel 6, negende lid. Dit is bijvoorbeeld het geval als naast groepsentiteiten ook een joint venture-groep is gevestigd in die staat. In dat geval wordt voor de berekening van de allocatiesleutel van een entiteit, niet zijnde een groepsentiteit, joint venture of een met een joint venture verbonden partij, het effectieve belastingtarief gehanteerd dat is berekend ten aanzien van de entiteiten die gezamenlijk het hoogste bedrag aan inkomen hebben dat op grond van een geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen wordt toegerekend aan de belanghouder. Als bijvoorbeeld het inkomen van de joint venture-groep hoger is dan het inkomen van de groepsentiteiten, wordt het effectieve belastingtarief dat is berekend voor de joint venture-groep gehanteerd voor de berekening van de allocatiesleutel van de entiteit, niet zijnde een groepsentiteit, joint venture of een met een joint venture verbonden partij,

Artikel 6, derde lid, derde zin, bepaalt dat wanneer de entiteit, niet zijnde een groepsentiteit, joint venture of een met een joint venture verbonden partij, is gevestigd in een staat ten aanzien waarvan de multinationale groep geen effectief belastingtarief heeft berekend, alsnog een effectief belastingtarief wordt berekend voor die staat op basis van het inkomen en belastingen die zijn opgenomen in de financiële verslaggeving van die entiteit. Als er meerdere van dergelijke entiteiten zijn gevestigd in een

staat, wordt het effectieve belastingtarief van die entiteiten gezamenlijk berekend.

Artikel 6, vierde lid, bepaalt dat de allocatiesleutel die is berekend voor een entiteit niet zijnde een groepsentiteit, joint venture of een met een joint venture verbonden partij, voor de toepassing van artikel 6, eerste lid, in aanmerking wordt genomen in de som van alle allocatiesleutels, maar dat de betrokken belasting die toerekenbaar is aan die entiteit niet in aanmerking wordt genomen. Artikel 6, vierde lid, regelt hiermee dat er geen betrokken belasting wordt toegerekend aan een groepsentiteit op grond van artikel 6, eerste lid, voor zover die deze betrokken belasting is geheven overeenkomstig een geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen ten aanzien van een entiteit, niet zijnde een groepsentiteit, joint venture of een met een joint venture verbonden partij.

Artikel 6, vijfde lid, bepaalt dat voor de toepassing van artikel 6, tweede lid, de allocatiesleutel van een groepsentiteit op nihil wordt gesteld als het effectieve belastingtarief ten minste gelijk is aan het tarief dat geldt voor de toepassing van de geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen of het minimumbelastingtarief. Hiermee wordt bewerkstelligd dat een betrokken belasting die toerekenbaar zou zijn aan een groepsentiteit die is gevestigd in een staat met een relatief hoog effectief belastingtarief, wordt toegerekend aan de groepsentiteiten die zijn gevestigd in een staat met een relatief laag effectief belastingtarief.

Artikel 6, zesde lid, bepaalt dat ten aanzien van een staat waarvoor de tijdelijke kwalificerendlandenrapportveiligheidsregeling wordt toegepast, het effectieve belastingtarief voor de toepassing van artikel 6, tweede lid, wordt berekend overeenkomstig de artikelen 8.8, derde lid, en 8.10 van de wet. Dit betekent dat het effectieve belastingtarief wordt berekend volgens de vereenvoudigde berekeningen die gelden op grond de tijdelijke kwalificerendlandenrapportveiligheidsregeling.

Artikel 6, zevende lid, bepaalt dat ten aanzien van een staat waarvoor de kwalificerende binnenlandse bijheffing veiligheidsregeling wordt toegepast, het effectieve belastingtarief voor de toepassing van artikel 6, tweede lid, wordt berekend overeenkomstig de kwalificerende binnenlandse bijheffing van die staat, waarbij de kwalificerende binnenlandse bijheffing als betrokken belasting in aanmerking wordt genomen voor zover deze verrekenbaar is onder de geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen.

Artikel 6, achtste lid, bepaalt dat ten aanzien van een staat waarvoor de de minimis-uitzondering wordt toegepast, het effectieve belastingtarief wordt berekend overeenkomstig artikel 8.8, derde lid, van de wet met dien verstande dat daarbij voor de in een kwalificerend landenrapport gerapporteerde totale inkomsten en winst vóór winstbelasting wordt gelezen: de gegevens in de kwalificerende financiële verslaggeving die de multinationale groep zou moeten rapporteren in een kwalificerend landenrapport als totale inkomsten en winst vóór winstbelasting. Dit betekent dat het effectieve belastingtarief wordt berekend volgens de vereenvoudigde berekeningen die gelden op grond de tijdelijke kwalificerendlandenrapportveiligheidsregeling, waarbij de relevante gegevens uit de kwalificerende financiële verslaggeving worden herleid.

Artikel 6, negende lid, bepaalt dat wanneer het effectieve belastingtarief van een of meer entiteiten ingevolge de artikelen 8.6, 9.4 of 10.4 van de wet wordt berekend alsof sprake is van een afzonderlijke multinationale groep, dat effectieve belastingtarief van toepassing bij de berekening van de allocatiesleutel bedoeld in het tweede lid.

Artikel 6, tiende lid, bevat de definitie van «een geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen». Een geaggregeerde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen is een belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen op grond waarvan de belasting wordt berekend op basis van het

gezamenlijke inkomen of de gezamenlijke verliezen of verrekenbare belastingen van de buitenlandse gecontroleerde lichamen die onmiddellijk of middellijk worden gehouden door een groepsentiteit, waarbij het tarief dat geldt voor de toepassing van deze belastingregeling lager moet zijn dan het minimumbelastingtarief. Een voorbeeld van een dergelijke belastingregel is de Global Intangible Low-Taxed Income-regelgeving van de Verenigde Staten.

Artikel 7

Artikel 8.3, vijfde lid, van de wet bepaalt dat, niettegenstaande het derde lid, onderdeel a, van dat artikel, de lessor bij een operationele lease, het materiële activum dat in dezelfde staat als de lessor is gelegen, in aanmerking mag nemen bij het bepalen van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid. De waarde wordt in dit kader gesteld op het positieve bedrag waarmee de gemiddelde boekwaarde van het materiële activum bij de lessor, zoals dat aan het begin en het einde van het boekjaar is vastgesteld, het gemiddelde bedrag van het gebruiksrecht van de lessee aan het begin en het einde van het boekjaar, overstijgt. In artikel 7 worden nadere regels gesteld over het bepalen van de waarde van de gebruiksrechten van de lessee, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.3, vijfde lid, van de wet. Deze regels zijn in lijn met de administratieve richtsnoeren van juli 2023 (onderdeel 3).

Artikel 7, eerste lid, onderdeel a, bepaalt dat indien de lessee een groepsentiteit is van de multinationale groep of binnenlandse groep waartoe de lessor behoort, de waarde van de gebruiksrechten van de lessee moet worden bepaald nadat rekening is gehouden met consolidatiecorrecties ter eliminatie van de intra-groepsleasetransactie. Hieruit volgt dat bij een operationele lease binnen een groep in dezelfde staat, het bedrag van de gebruiksrechten van de lessee nihil bedraagt. Voor de berekening van de boekwaarde van het in aanmerking komende materiële vaste activum bij de lessor wordt dan uitgegaan van de boekwaarde van het materiële activum die het uitgangspunt vormt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening.

Artikel 7, eerste lid, onderdeel b, bepaalt dat indien de lessee geen groepsentiteit is van de multinationale groep of binnenlandse groep waartoe de lessor behoort, de waarde van de gebruiksrechten van de lessee wordt bepaald op het niet-gedisconteerde bedrag van de nog verschuldigde betalingen op grond van de leaseovereenkomst. Daarbij wordt rekening gehouden met eventuele toevoegingen die in aanmerking zouden zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de gebruiksrechten bij toepassing van de financiële verslaggevingsstandaard van de lessor.

Artikel 7, tweede lid, regelt dat, niettegenstaande het eerste lid, het bedrag van de gebruiksrechten van de lessee nihil is, ingeval een activum voor korte duur ter beschikking wordt gesteld. In dit kader wordt onder een ter beschikking stelling voor korte duur verstaan: een activum die regelmatig en meerdere keren gedurende het verslagjaar ter beschikking is gesteld aan verschillende lessees, waarbij de gemiddelde leaseperiode – met inbegrip van eventuele verlengingen en vernieuwingen van de lease – voor elke lessee 30 dagen of minder bedraagt. In dergelijke situaties is er vaak eerder sprake van het verlenen van een dienst, zoals bij leasing van een hotelkamer of een auto voor korte duur.

Artikel 8

In artikel 8.13 van de wet is de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilighavenregel opgenomen. De kwalificerende binnenlandse bijheffing veilighavenregel bepaalt dat de bijheffing van de in een staat gevestigde groepsentiteiten nihil bedraagt als een kwalificerende binnenlandse

bijheffing in deze staat voldoet aan de kwalificerende verslaggevingsstandaard, de consistentiestandaard en de toepassingsstandaard.

Het doel van de consistentiestandaard is om te waarborgen dat een kwalificerende binnenlandse bijheffing van een staat alleen in aanmerking komt voor de toepassing van de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilighavenregel als deze in beginsel leidt tot dezelfde uitkomst als de uitkomst bij toepassing van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel of een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel. De administratieve richtsnoeren over de kwalificerende binnenlandse bijheffing geven staten verschillende opties voor de vormgeving van bepaalde elementen van een kwalificerende binnenlandse bijheffing. Deze opties kunnen ertoe leiden dat de uitkomst bij toepassing van een kwalificerende binnenlandse bijheffing afwijkt van de uitkomst bij toepassing van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel of kwalificerende onderbelastewinstmaatregel.

In artikel 8 worden nadere regels gesteld over het voldoen aan de consistentiestandaard en de toepassing van de zogenoemde «Switch-off Rule». Deze regels zijn in lijn met de administratieve richtsnoeren van juli 2023 (onderdeel 5).

Artikel 8, eerste lid, onderdeel a, bepaalt dat een kwalificerende binnenlandse bijheffing van een staat voldoet aan de consistentiestandaard, bedoeld in artikel 8.13, eerste lid, onderdeel b, van de wet, als de berekening van deze bijheffing in beginsel leidt tot dezelfde uitkomst als de uitkomst bij toepassing van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel of een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel. Hierbij geldt dat voor deze vergelijking de vereiste afwijkingen die betrekking hebben op een kwalificerende binnenlandse bijheffing in acht worden genomen. Een kwalificerende binnenlandse bijheffing kent immers een aantal vereiste afwijkingen ten opzichte van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel of een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel. Deze afwijkingen volgen uit de administratieve richtsnoeren van februari 2023 (onderdeel 5) en juli 2023 (onderdeel 4). Een voorbeeld hiervan is artikel 7.5, negende lid, van de wet of een daarmee vergelijkbare buitenlandse bepaling op grond waarvan de toerekening van bepaalde betrokken belastingen achterwege blijft bij de berekening van de kwalificerende binnenlandse bijheffing. Om te voldoen aan de consistentiestandaard dienen dergelijke *vereiste* afwijkingen deel uit te maken van een kwalificerende binnenlandse bijheffing.

Artikel 8, eerste lid, onderdeel b, bepaalt dat in drie verschillende gevallen ook wordt voldaan aan de consistentiestandaard ondanks het feit dat sprake is van een afwijkende uitkomst. Het gaat hierbij om drie afwijkingen die zijn goedgekeurd door het IF, omdat deze altijd leiden tot hetzelfde uitkomst als bij de toepassing van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel of een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel hetzij tot een hoger bedrag aan verschuldigde kwalificerende binnenlandse bijheffing.

Artikel 8, tweede lid, bepaalt dat wanneer een van de omstandigheden, bedoeld in artikel 8, tweede lid, onderdeel a tot en met d, zich voordoet, de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilighavenregel niet van toepassing is ten aanzien van bepaalde groepsentiteiten in die staat.

Op grond van artikel 8, tweede lid, onderdeel a is de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilige haven niet van toepassing op de groepsentiteiten van een multinationale groep in een staat als een van die entiteiten een doorkijkentiteit is die een uiteindelijk moederentiteit is en niet is onderworpen aan een kwalificerende binnenlandse bijheffing, een doorkijkentiteit is die onderworpen is aan een inkomen-inclusiebijheffing en niet aan een kwalificerende binnenlandse bijheffing, of een entiteit is waarbij zonder enige beperking een kwalificerende binnenlandse bijheffing wordt verminderd op grond van een met artikel 14.2 van de wet vergelijkbare regeling voor multinationale groepen in de aanvangsfase. In

die gevallen is de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilighavenregel niet van toepassing op alle groepsentiteiten van die multinationale groep in die staat.

Op grond van artikel 8, tweede lid, onderdeel b is de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilige haven niet van toepassing op beleggingsentiteiten in een staat die in vergelijkbare omstandigheden voor de toepassing van de wet onder de reikwijdte vallen van artikel 10.4, 10.5 of 10.6 van de wet en die niet zijn onderworpen aan een kwalificerende binnenlandse bijheffing in die staat. Voor deze beleggingsentiteiten geldt dat het effectieve belastingtarief afzonderlijk wordt berekend van het effectieve belastingtarief van de overige entiteiten in dezelfde staat van dezelfde multinationale groep.

Op grond van artikel 8, tweede lid, onderdeel c is de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilige haven niet van toepassing op een joint venture of een joint venture-groep ten aanzien waarvan de kwalificerende binnenlandse bijheffing niet wordt geheven bij de joint venture of de leden van de joint venture-groep. Voor de joint venture en de leden van de joint venture-groep geldt dat het effectieve belastingtarief afzonderlijk wordt berekend van het effectieve belastingtarief van de overige entiteiten in dezelfde staat die behoren tot dezelfde multinationale groep.

Op grond van artikel 8, tweede lid, onderdeel d is de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilige haven niet van toepassing op een staatloze doorkijkentiteit die niet is onderworpen aan een kwalificerende binnenlandse bijheffing in de staat waarin zij is opgericht.

Als de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilighavenregel niet van toepassing is als gevolg van in een van de in artikel 8, tweede lid, onderdeel a tot en met d bedoelde omstandigheden, dient de bijheffing te worden berekend op grond van artikel 8.2, tweede lid, van de wet waarbij een bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing in die andere staat in mindering komt.

Ten slotte wordt in artikel 8, derde lid geregeld dat in deze omstandigheden wel aan de consistentiestandaard wordt voldaan. Hierdoor is de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilighavenregel niet van toepassing op de in het artikel 8, tweede lid, onderdeel a genoemde groepsentiteiten van een multinationale groep in een staat, maar wel op entiteiten van andere multinationale groepen in dezelfde staat. Ten aanzien van de omstandigheden bedoeld in artikel 8, tweede lid, onderdeel b tot en met d, heeft artikel 8, derde lid, tot gevolg dat de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilige havenregel wel van toepassing kan zijn op de overige entiteiten van dezelfde multinationale groep in dezelfde staat of op entiteiten van andere multinationale groepen in dezelfde staat.

Artikel 9

Artikel 14.1, derde lid, van de wet betreft een transitieregel die voorkomt dat een multinationale groep of binnenlandse groep de boekwaarde van een activum (anders dan voorraad) voor de toepassing van de wet verhoogt door deze na 30 november 2021 en vóór het overgangsjaar over te dragen tussen groepsentiteiten. Artikel 14.1, derde lid, van de wet regelt dat de verkrijgende groepsentiteit het activum voor de toepassing van deze wet te boek stelt op de door de overdragende groepsentiteit gehanteerde boekwaarde op het moment van vervreemding. Daarbij vindt artikel 14.1, derde lid, van de wet alleen toepassing, wanneer de overdragende en verkrijgende groepsentiteiten reeds groepsentiteiten van dezelfde multinationale groep of binnenlandse groep zouden zijn geweest als die multinationale groep of binnenlandse groep op het moment van de overdracht reeds onderworpen was geweest aan deze wet.

In artikel 9 worden voor de toepassing van artikel 14.1, derde lid, van de wet voorwaarden gesteld waaronder de verkrijgende groepsentiteit een

actieve belastinglatentie in aanmerking kan nemen ter zake van de verworven activa, dan wel de boekwaarde van de verworven activa uit de financiële verslaggeving mag overnemen. Deze voorwaarden zijn in lijn met de administratieve richtsnoeren van februari 2023 (onderdeel 4.3).

Artikel 9, eerste lid, bepaalt onder welke voorwaarden de verkrijgende groepsentiteit een actieve belastinglatentie in aanmerking kan nemen ter zake van de verworven activa. Dit is het geval voor zover de multinationale groep of binnenlandse groep aannemelijk maakt dat de overdragende groepsentiteit belasting heeft betaald ter zake van de overdracht en dat een actieve belastinglatentie, die op grond van artikel 14.1, eerste lid, van de wet in aanmerking genomen had kunnen worden ware die latentie gevormd, is herzien of niet is opgenomen door de overdragende groepsentiteit (overige belastingeffecten), omdat het resultaat van de overdracht is opgenomen in de belastbare winst van de overdragende groepsentiteit. Dit is bijvoorbeeld het geval als de winst behaald bij de overdracht wordt gecompenseerd door verliezen uit andere bron. Ingeval een fiscale groepsregeling van toepassing is op de overdragende groepsentiteit, wordt het eerste lid toegepast met betrekking tot de door de groep betaalde belastingen en de overige belastingeffecten voor de groep op basis van de fiscale groepsregeling.

Artikel 9, tweede lid, bepaalt dat, voor de toepassing van artikel 9, eerste lid, een bedrag aan betrokken belastingen wordt aangemerkt als door de overdragende groepsentiteit betaalde belastingen ter zake van de overdracht, indien de multinationale groep of binnenlandse groep aannemelijk maakt dat het bedrag aan betrokken belastingen toerekenbaar is aan de overdracht en dit bedrag op grond van artikel 7.5 van de wet aan de overdragende groepsentiteit zou zijn toegerekend.

Artikel 9, derde lid, regelt dat een op grond van het artikel 9, eerste lid in aanmerking te nemen actieve belastinglatentie ten hoogste het verschil bedraagt tussen de fiscale boekwaarde en de boekwaarde van het activum, bepaald overeenkomstig artikel 14.1, derde lid, van de wet, vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief of, indien dit lager is, het van toepassing zijnde binnenlandse belastingtarief. Op grond van artikel 14.1, derde lid, van de wet wordt de boekwaarde van de verworven activa gesteld op de door de overdragende groepsentiteit gehanteerde boekwaarde op het moment van vervreemding. Hierbij geldt dat de door de overdragende groepsentiteit gehanteerde boekwaarde op het moment van vervreemding, wordt gecorrigeerd voor investeringsuitgaven, amortisatie of afschrijvingen die hebben plaatsgevonden na het moment van vervreemding en voor aanvang van het overgangsjaar en in overeenstemming zijn met de financiële verslaggevingsstandaard die wordt gebruikt voor de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit.

Artikel 9, vierde lid, bepaalt dat ingeval een groepsentiteit een activum verkrijgt waarop artikel 14.1, derde lid, van de wet van toepassing is en dat activum in haar financiële verslaggeving waardeert op reële waarde en op grond van de voorgaande leden een actieve belastinglatentie in aanmerking had kunnen nemen, deze groepsentiteit er, in afwijking van artikel 9, eerste lid, voor kan kiezen om de boekwaarde van dat activum uit de financiële verslaggeving over te nemen in alle daaropvolgende jaren.

Artikel 10

Dit artikel regelt de inwerkingtreding van het Uitvoeringsbesluit. De artikelen van dit besluit werken terug tot en met 31 december 2023.

Artikel 11

Dit artikel bevat de citeertitel van deze algemene maatregel van bestuur.

De Staatssecretaris van Financiën,
T. van Oostenbruggen