
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)

E **NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET TWEDE VERSLAG**

Ontvangen 1 december 2023

1. Inleiding

Het kabinet heeft met interesse kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van de fracties van de BBB, de VVD en het CDA.

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. Democratische controle

De leden van de fractie van de BBB vragen of kan worden ingegaan op de in het concept-artikel van Herreveld en Van den Hurk geconstateerde mogelijke strijdigheid van de Wet minimumbelasting met artikel 104 van de Grondwet. Daarnaast vragen de leden van de fractie van het CDA of een overzicht kan worden gegeven van de onderdelen van de administratieve richtsnoeren van de OESO die al wel of nog niet zijn verwerkt in het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024. Deze leden vragen hoe uitstaande punten en nieuwe richtsnoeren in het Nederlandse rechtssysteem worden ingevoerd en welke rol het parlement hierbij speelt. Allereerst merkt het kabinet op dat de OESO-regels over de minimumbelasting, in de vorm van de OESO-modelregels, commentaar of de nadere regelgeving in de vorm van administratieve richtsnoeren, niet direct doorwerken in de Nederlandse rechtsorde. Het IF noch de OESO kunnen bindende wetgeving vaststellen. Verder geldt dat het parlement 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 is

geïnformeerd en betrokken is geweest. In de nota naar aanleiding van het verslag is hier een uitgebreid overzicht van gegeven.¹

Daarnaast zal het kabinet 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. Verder is het kabinet voornemens een overzicht te publiceren van de onderdelen van de administratieve richtsnoeren van de OESO die al zijn verwerkt in het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024.

Conform de OESO-modelregels en de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing² zijn in het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 concrete regels vastgesteld over de berekening van het effectieve minimumtarief. Hierbij vormt de winst en de betrokken belastingen die volgen uit de commerciële jaarrekening, gebaseerd op een geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard zoals de International Financial Reporting Standards, het uitgangspunt. Deze verslaggevingsstandaarden zorgen er in het algemeen voor dat in een commerciële jaarrekening op een uniforme wijze verantwoording kan worden afgelegd aan belanghebbenden. Een dergelijk internationaal aanknopingspunt is van belang omdat de OESO-modelregels in een zo groot mogelijk internationaal verband uniform moeten worden geïnterpreteerd en moeten worden toegepast. 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. De betreffende winst en de betrokken belastingen worden vervolgens aangepast om de permanente en tijdelijke verschillen tussen de financiële verslaggeving en de winstbelastingssystemen zoveel mogelijk weg te nemen en om een uitkomst te krijgen die in overeenstemming is met de doelstellingen van de Pijler 2-regels om de prikkel voor bedrijven om winst te verschuiven naar laagbelastende staten te verminderen en om een ondergrens te stellen aan belastingconcurrentie tussen staten. Deze aanpassingen zijn in de OESO-modelregels en in de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing vastgelegd en daarmee ook in het voorliggende wetsvoorstel opgenomen. Voorts kunnen eventuele wijzigingen in de financiële verslaggevingsstandaarden mogelijk leiden tot nieuwe administratieve richtsnoeren wanneer deze niet in overeenstemming zijn met de doelstellingen van de Pijler 2-regels. Zoals hiervoor opgemerkt, zal hierbij – van geval tot geval –

¹ Kamerstukken I 2023/24, 36369, nr. C, blz. 3-4.

² 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.

moeten worden bepaald of de wettekst en de toelichting van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 moet worden aangevuld.

De leden van de fractie van de BBB vragen naar het democratische rechtstekort en de invloed van de nationale parlementen ten aanzien van richtlijnen, zeker als het gaat om belastingheffing. Voorts vragen de leden van de fractie van de BBB of in de toekomst nog wel richtlijnen kunnen worden aangenomen zonder dat die ertoe leiden dat zonder de vereiste parlementaire controle er belasting mag worden geheven. De Europese Unie is bevoegd tot het opstellen van richtlijnen op het gebied van de directe belastingen, welke richtlijnen rechtstreeks van invloed zijn op de interne markt. Dat hoeven niet uitsluitend richtlijnen te zijn die voorzien in de beperking van de bevoegdheid van EU-lidstaten om belasting te heffen, maar ook richtlijnen die voorzien in de invoering van een directe belasting zoals de effectieve minimumbelasting. Een uniforme invoering van de Pijler 2-regels zoals voorzien in de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing is noodzakelijk vanuit het oogpunt van de werking van de interne markt, omdat een gedifferentieerde invoering van de Pijler 2-regels in de verschillende EU-lidstaten zou leiden tot een (verdere) fragmentatie van de interne markt. De rechtsbasis van de richtlijn is artikel 115 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) dat de EU toestaat om richtlijnen vast te stellen voor de onderlinge aanpassingen van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de lidstaten die rechtstreeks van invloed zijn op de interne markt, en waarvoor unanimititeit alsmede de raadplegingsprocedure vereist zijn. De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing zorgt ervoor dat alle EU-lidstaten de Pijler 2-regels op eenzelfde manier implementeren en dat er een gelijk speelveld binnen de EU wordt gecreëerd. Richtlijnen op het gebied van directe belastingen kunnen uitsluitend met eenparigheid van stemmen worden aangenomen. Het kabinet informeert het parlement over ieder richtlijnvoorstel door middel van een zogeheten BNC-fiche. Het parlement heeft dus de mogelijkheid zich uit te spreken over een richtlijnvoorstel nog voor de onderhandelingen daarover in de Raad van de Europese Unie beginnen. Het kabinet zal hier vervolgens tijdens de onderhandelingen in de Raad van de Europese Unie rekening mee houden. Verder wordt aan het parlement, tijdens de reguliere commissiedebatten Ecofinraad, goedkeuring gevraagd voor de uitonderhandelde richtlijnvoorstellen die in de Ecofinraad aangenomen kunnen worden.

3. Ontwikkelingslanden

De leden van de fractie van de BBB vragen of informatie kan worden verschaft over de positie van ontwikkelingslanden, in het bijzonder de ontwikkelingslanden die zich kritisch hebben opgesteld ten opzichte van Pijler 2 en het minimumtarief van 15%. Sinds de oprichting van het OESO/IF zijn veel ontwikkelingslanden toegetreden tot dit platform, waaraan ontwikkelingslanden op gelijke voet als OESO-leden 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 ook het politiek akkoord over de wereldwijde effectieve minimumbelasting van 15% ondersteund. Dit politiek akkoord weerspiegelt een consensus van een internationaal aanvaarde standaard voor een minimumbelasting waar tevens rekening is gehouden met de positie van ontwikkelingslanden. Aangezien het om een effectief tarief gaat dat wordt berekend per staat, is de verwachting dat een minimumbelastingtarief van 15% voldoende effectief is om belastingconcurrentie en belastingontwijking in te dammen. Het tweeledig doel van de Pijler 2-regels is om de prikkel voor bedrijven om winst te verschuiven naar laagbelastende staten te verminderen en om een ondergrens te stellen aan belastingconcurrentie tussen staten. Ook ontwikkelingslanden hebben hier baat bij en de OESO verwacht dan ook dat de implementatie van de Pijler 2-regels tot een opbrengst voor ontwikkelingslanden zal leiden.³ Daarnaast is specifiek in het belang van ontwikkelingslanden de zogenoemde "Subject to Tax Rule" (STTR) ontwikkeld als integraal onderdeel van Pijler 2. 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. 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.

4. Multilaterale geschilbeslechting

De leden van de fractie van de BBB vragen of het passend is dat een multilaterale heffing wordt ingevoerd, zonder multilaterale geschilbeslechting. Het kabinet is het met deze leden eens dat multilaterale geschilbeslechting de meest passende manier zou zijn van geschilbeslechting bij deze effectieve minimumbelasting. Daarom is het de inzet van het kabinet om tot een multilaterale oplossing voor geschilbeslechting te komen. Mochten de onderhandelingen over een multilaterale overeenkomst onverhoopt niet tot een bevredigend resultaat leiden, dan zal worden bezien of een aanvulling op de EU Geschilbeslechtigingsrichtlijn⁴ wenselijk en haalbaar is, om in ieder geval geschillen binnen de EU ten aanzien van de minimumbelasting op te kunnen lossen.

Zoals ook uiteengezet in de nota naar aanleiding van het verslag⁵, is er geen aanleiding om voor de minimumbelasting een dergelijke afzonderlijke (en in tweede

³ OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Frequently Asked Questions, <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>.

⁴ Richtlijn (EU) 2017/1852 van de Raad van 10 oktober 2017 betreffende mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen in de Europese Unie, PbEU 2017, L 265/1.

⁵ Kamerstukken I 2023/24, 36369, nr. C.

instantie) bezwaar- en beroepsprocedure te regelen, in het geval er na de reguliere bezwaartermijn dubbele heffing ontstaat. Daarnaast geldt dat na indiening van de bijheffing-informatieaangifte de betrokken belastingen voor een voorgaand verslagjaar worden aanpast in de financiële verslaggeving, een daaruit eventueel voortvloeiende bijheffing, wordt meegenomen als additionele bijheffing in het verslagjaar waarin de aanpassing wordt gedaan. Tegen de daaruit voortvloeiende belastingaangifte staat uiteraard bezwaar en beroep open.

5. Vormgeving Pijler 2-regels

De leden van de fractie van de BBB vragen waarom geen rekening is gehouden met de wensen van een groot deel van de niet-OESO-leden om een eenvoudiger systeem te creëren. Inmiddels hebben meer dan 135 landen van het OESO/IF het politiek akkoord van oktober 2021 over een wereldwijde minimumbelasting onderschreven. Deze landen kunnen deelnemen aan de besprekingen over de vormgeving van de Pijler 2-regels. Veel landen die geen lid zijn van de OESO, hebben ook van deze mogelijkheid gebruik gemaakt en hebben zo hun invloed uitgeoefend bij de totstandkoming van de regels. De totstandkoming op basis van consensus van een internationaal aanvaarde standaard om te bepalen wat een effectieve minimumbelasting is, is geen sine cure. Daarbij is rekening gehouden met de inbreng van zoveel mogelijk deelnemende landen – waaronder dus ook van een aanzienlijk aantal niet-OESO-leden – en de reële zorgen van het internationale bedrijfsleven. Dat heeft geleid tot een systeem dat misschien niet eenvoudig is, maar wel breed wordt gedragen.

6. Stand van zaken EU-landen

De leden van de fractie van de BBB vragen of een overzicht kan worden verstrekt van de stand van zaken in de EU-landen voor wat betreft de invoering van de (nationale) wet minimumbelasting. Lidstaten hebben zich door aanname van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing gecommitteerd aan de implementatiedatum van 31 december 2023. Het kabinet houdt zelf geen overzicht bij van de stand van zaken van de implementatie van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing in de verschillende EU-lidstaten. Het kabinet begrijpt echter dat veel EU-lidstaten bezig zijn met het implementatieproces en de desbetreffende nationale wet om de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing te implementeren inmiddels hebben aangeboden aan hun nationale parlementen.⁶

7. Gevolgen niet aannemen wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024

De leden van de fractie van de BBB vragen wat de gevolgen zijn indien het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 niet wordt aangenomen. Daarnaast vragen deze leden of de Europese Commissie een infractieprocedure tegen

⁶ Voor een overzicht van de implementatiefase in de verschillende landen zie bijvoorbeeld de IBFD Global Minimum Tax Monitor Map, <https://research.ibfd.org/#/tools/pillar2-coverage/map?rule=all-rule&status=all>.

Nederland zal opstarten en wat daarvan de gevolgen zijn. Indien Nederland de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing niet tijdig zou implementeren, volgt een herinneringsbrief van de Commissie. Ingeval Nederland daarna nog in gebreke blijft, zal de Commissie een inbreukprocedure starten die uiteindelijk kan resulteren tot een ingebrekestelling door het Hof van Justitie van de Europese Unie en kan leiden tot oplegging van boetes en dwangsommen. Er is geen reden om te veronderstellen dat de Commissie Nederland – of andere lidstaten – die welbewust met de implementatiedatum van 31 december 2023 hebben ingestemd en die bovendien de implementatiewetgeving ook tijdig hebben opgesteld, uitstel zou willen verlenen. Daarnaast zou het achterwege blijven van (tijdige) implementatie door Nederland ertoe leiden dat Nederland belastinginkomsten misloopt die zullen toekomen aan andere staten.

8. Maritieme sector

De leden van de fractie van de BBB vragen of kan worden toegezegd dat op korte termijn, in ieder geval vóór de inwerkingtreding van het voorliggende wetsvoorstel in overleg kan worden getreden met de maritieme sector om de knelpunten en mogelijke oplossingen te bespreken. Daarnaast vragen deze leden of kan worden toegezegd dat overbruggingsmaatregelen kunnen worden getroffen wanneer de mogelijke oplossingen niet vóór de inwerkingtreding van het voorliggende wetsvoorstel kunnen worden geïmplementeerd om de maritieme sector voldoende zekerheid te geven. Het kabinet onderschrijft het belang van een sterke maritieme sector en zal op korte termijn, in ieder geval vóór de inwerkingtreding van het voorliggende wetsvoorstel, met de maritieme sector in overleg treden om binnen de internationale en Europese kaders aandacht te besteden aan de knelpunten waar de maritieme – in het kader van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 – sector tegen aan zou kunnen lopen. Hierbij wordt opgemerkt dat de OESO-modelregels mondiaal zijn vastgesteld en doeltreffend zijn 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 zijn hoe de Pijler 2-regels zijn geïmplementeerd.

Een van de onderwerpen waarover de OESO/IF mogelijk additionele administratieve richtsnoeren heeft aangekondigd, is de mogelijkheid van een industrie specifieke uitleg voor het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid. Wanneer deze discussies in OESO/IF-verband plaatsvinden, is het kabinet bereid om te kijken in hoeverre Nederland hier kan optrekken met andere OESO/IF-lidstaten die het belang van een sterke maritieme sector onderschrijven, om te komen tot een versimpelde methodiek om mobiele activa en werknemers te alloceren voor de maritieme sector (en andere sectoren die een substantieel deel aan mobiele activa en werknemers hebben).

9. Investeringsbeschermingsovereenkomsten

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet kennis heeft genomen van het rapport '*The global minimum tax and investment treaties: exploring policy options*' van de UNCTAD. Verder vragen deze leden of op OESO en/of op EU-niveau rekening is gehouden met de samenloop van Pijler 2 en investeringsbeschermingsverdragen. Ten slotte vragen zij of het kabinet kan reageren op de risico's die in dit rapport worden gesignaleerd aan de hand van de door Nederland gesloten investeringsbeschermingsverdragen. Tijdens de besprekingen op OESO- en EU-niveau is de vermeende samenloop van de Pijler twee-regels met investeringsbeschermingsovereenkomsten (IBO) niet aan orde geweest, omdat een dergelijke samenloop niet als waarschijnlijk werd geacht. Immers, het aanvechten van de bijheffing onder de effectieve minimumbelasting in een land op grond van een IBO, kan – als dat al succesvol zou zijn – niet leiden tot het ontgaan daarvan, aangezien de Pijler-2-regels zo in elkaar zitten dat andere landen dan zullen bijheffen.

In het rapport '*The global minimum tax and investment treaties: exploring policy options*' van de UNCTAD worden vier bepalingen genoemd die van invloed zouden kunnen zijn op de effectieve minimumbelasting: 1) eerlijke en billijke behandeling, in het bijzonder gerechtvaardigde verwachtingen over regelgeving, 2) paraplubepalingen, 3) non-discriminatiebepalingen en 4) het verbod van onteigening. Geen van deze bepalingen lijkt de heffing van minimumbelasting in Nederland in de weg te staan.

De effectieve minimumbelasting kan voor wat Nederland betreft niet tot een schending van gerechtvaardigde verwachtingen over regelgeving leiden. Van een dergelijke schending zou sprake kunnen zijn indien specifieke toezeggingen aan investeerders over de toekenning van fiscale voordelen (bijvoorbeeld de vestiging in een belastingvrije zone) ongedaan zouden worden gemaakt. Aangezien Nederland dergelijke toezeggingen niet doet, kan geen sprake zijn van een schending van gerechtvaardigde verwachtingen. Datzelfde geldt voor paraplubepalingen die voorzien in zogeheten belastingstabilisatie- of economisch-evenwicht-clausules die worden overeengekomen met investeerders. Dergelijke afspraken worden evenmin door Nederland gemaakt.

De effectieve minimumbelasting maakt geen ongeoorloofd juridisch of feitelijk onderscheid tussen Nederlandse en buitenlandse ondernemingen, te meer nu de belasting ook van toepassing is op grote binnenlandse groepen. Ook wordt in het rapport gesteld dat de drempel van € 750 miljoen een gerechtvaardigd onderscheid maakt tussen grote en kleine ondernemingen.

Ten slotte kan een effectieve minimumbelasting van 15% over de overwinst van een laagbelaste entiteit niet als een ontneming van eigendom worden gezien.

De voorzichtige conclusie van het rapport is dat multinationals er niet snel toe over zullen gaan om procedures te starten tegen de heffing van de effectieve minimumbelasting op grond van IBO's door middel van een privaats

arbitragesysteem⁷ In het algemeen is het inderdaad zo dat als landen worden beperkt in hun mogelijkheden om te concurreren op winstbelastingtarieven, zij naar andere mogelijkheden zullen (moeten) zoeken om investeringen aan te trekken. Wat daar ook van zij, de invloed van IBO's lijkt daarbij voor wat Nederland betreft geen rol te spelen.

De staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst,

Marnix L.A. van Rij

⁷ Beter bekend onder de Engelse benaming ISDS - Investor State Dispute Settlement.