

Vergaderjaar 2022–2023

21 501-07

Raad voor Economische en Financiële Zaken

EZ

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN – FISCALITEIT EN BELASTINGDIENST

Aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 8 november 2022

De leden van de vaste commissie voor Financiën hebben mij verzocht om uw Kamer schriftelijk op te hoogte te blijven houden over OESO-voorstellen die voor Nederland relevant zijn.

Hierbij stuur ik u een kopie van de brief die ik naar de Tweede Kamer heb gestuurd over de uitkomsten van de plenaire vergadering van het Inclusive Framework van de OESO die op 6 en 7 oktober 2022 heeft plaatsgevonden.

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

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN – FISCA- LITEIT EN BELASTINGDIENST

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 8 november 2022

Op 6 en 7 oktober 2022 heeft in Parijs een vergadering plaatsgevonden van het Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (IF)¹ georganiseerd door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO)/G20 (IF-vergadering).

De nadruk van de vergadering lag op het werk ten aanzien van de herziening van het internationale belastingsysteem.² Deze herziening bestaat uit Pijler 1 en Pijler 2. Tijdens de IF-vergadering van 8 oktober 2021 is met 137 landen, waaronder alle OESO-landen, G20-landen en veel ontwikkelingslanden, een akkoord op hoofdlijnen bereikt voor deze herziening.³ Het afgelopen jaar is verder gewerkt aan de uitwerking van dit akkoord. Ik heb toegezegd uw Kamer op de hoogte te houden van de vorderingen die worden gemaakt met betrekking tot de herziening van het internationale belastingsysteem. Dat doe ik in deze brief (paragraaf 1 voor Pijler 1 en paragraaf 2 voor Pijler 2).

Naast het werk aan de herziening van het internationale belastingsysteem is recentelijk het *Inclusive Forum on Carbon Mitigation Approaches* (IFCMA) door de OESO gelanceerd en heeft het IF tijdens de vergadering stil gestaan bij de voortgang op het gebied van fiscale transparantie en het belang van belastingen voor ontwikkeling. In paragraaf 3 van deze brief zal ik ingaan op het IFCMA. In paragraaf 4 zal ik ingaan op enkele overige onderwerpen die tijdens de IF-vergadering zijn besproken.

1. Pijler 1

1.1 Achtergrond

De winst van multinationale ondernemingen wordt tezamen met de daaruit voortvloeiende heffingsrechten op basis van internationale afspraken verdeeld tussen landen. Veel landen hebben de vraag opgeworpen of het bestaande systeem in de huidige geglobaliseerde en gedigitaliseerde economie nog wel passend is. De ontwikkeling van Pijler 1 is het gevolg van deze discussie. Pijler 1 bestaat uit twee onderdelen: «Bedrag A» en «Bedrag B».

Bedrag A zal gelden voor de grootste en meest winstgevende multinationals wereldwijd, zijnde groepen met een omzet van meer dan EUR 20 miljard en een winstmarge (winst ten opzichte van de omzet) van meer dan 10%. Landen waar bedrijven veel afnemers of gebruikers hebben, krijgen op basis van Bedrag A extra heffingsrechten toebedeeld.

¹ Het OESO/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) is in 2016 gevormd met het oog op de implementatie van de maatregelen uit het OESO/G20-project om grondslaguitholling en winstverschuiving tegen te gaan (BEPS-project) en verdere internationale samenwerking op het gebied van belastingheffing. Binnen het IF werken lidstaten en niet-lidstaten van de OESO op gelijke voet samen. Het IF heeft op het moment van schrijven van deze brief 141 leden.

² Eerder heb ik u geïnformeerd over de voortgang van deze herziening. De meest recente Kamerbrieven over dit onderwerp betreffen Kamerstukken II 2020/21 25 087, nr. 285, Kamerstukken II 2020/21, 25 087, nr. 284 en Kamerstukken II 2020/21, 25 087, nr. 281.

³ Zie voor het akkoord van 8 oktober 2021: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>.

Andere landen zullen heffingsrechten moeten inleveren om te voorkomen dat de herverdeelde winsten dubbel worden belast. Beoogd is dat dit de landen zullen zijn waar onder de huidige regels veel winst valt.

Bedrag B bevat een vereenvoudiging van de regels rondom het bepalen van de winstverdeling voor bepaalde marketing- en verkoopactiviteiten.⁴ Bedrag B zal gelden voor alle (multinationale) bedrijven en is dus niet afhankelijk van de hiervoor genoemde omzet- en winstmargegrenzen van Bedrag A.

In bijlage 1 ga ik verder in op de werking van Pijler 1.

1.2 Herzien tijdpad en ontwikkelingen sinds oktober 2021

In oktober 2021 was afgesproken om Pijler 1 in 2023 in werking te laten treden. Deze doelstelling is gezien de complexiteit van Pijler 1 niet haalbaar gebleken. Op 14 september jl. heeft de Minister van Financiën de Tweede Kamer daarom geïnformeerd over het herziene tijdpad dat is afgesproken voor Pijler 1.⁵ Op basis van dit nieuwe tijdpad is de ambitie om Pijler 1 in 2024 in werking te laten treden. Voor de inwerkingtreding van Bedrag A wordt een multilateraal verdrag («*multilateral convention*» of MLC) opgesteld waarvan het de bedoeling is dat deze uiterlijk halverwege 2023 door landen ondertekend kan worden.

Ondanks dat ondertekening van het multilateraal verdrag halverwege 2022 te ambitieus is gebleken, zijn het afgelopen jaar belangrijke stappen gezet. Met alle deelnemende landen is overeenstemming bereikt over een groot deel van de concept-modelwetgeving voor Bedrag A. Afgelopen zomer is deze modelwetgeving openbaar gemaakt in het kader van een publieke consultatie.⁶ De publieke consultatie bood een kans om direct input te krijgen van verschillende belanghebbenden. In paragraaf 1.3 ga ik in op de reacties die zijn ontvangen in het kader van deze consultatie.

Voor twee onderwerpen van Bedrag A die niet zijn meegelopen in de consultatie van afgelopen zomer, is op dit moment een publieke consultatie gaande.⁷ Dat betreft allereerst het onderwerp administratie, waarbij onder andere aan bod komt hoe en waar bedrijven aangifte moeten doen. Het tweede onderwerp betreft de geschilbeslechting die voorziet in zowel een proces voor het verkrijgen van zekerheid vooraf als in een proces om geschillen achteraf op te lossen.

Tijdens de IF-vergadering is het tijdpad en de voortgang besproken. De leden van het IF hebben hun waardering uitgesproken over de geboekte voortgang en nogmaals het doel benadrukt om Pijler 1 in 2024 in werking te laten treden.

Ondanks het uitstel van één jaar, ben ik verheugd dat er een concreet tijdpad is voorzien voor de inwerkingtreding van Bedrag A. Nederland zal doen wat mogelijk is om bij te dragen aan het behalen van dit doel.

⁴ Verkoopactiviteiten omvatten in dit kader ook distributieactiviteiten.

⁵ kamerbrief-verslag-van-de-g20-bijeenkomst-van-fmcbg.pdf (overheid.nl).

⁶ <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-two-pillar-solution-to-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.htm>.

⁷ <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-progress-report-on-the-administration-and-tax-certainty-aspects-of-amount-a-of-pillar-one.htm>.

1.3 Reacties op de publieke consultatie

Op de publieke consultatie van afgelopen zomer zijn veel reacties binnengekomen (72 in totaal).⁸ De reacties zijn afkomstig van onder andere het bedrijfsleven, advieskantoren, belangengroepen en samenwerkingsverbanden. Het merendeel daarvan benadrukt en staat achter de doelstellingen van Pijler 1.

De ontvangen reacties geven echter ook aan dat elementen van het voorgestelde systeem ingewikkeld en moeilijk werkbaar zijn. Sommige reacties merken op dat Bedrag A slechts een geringe toename van de te belasten winsten in marktlanden zou opleveren, terwijl de administratieve lasten wel toenemen.

Bedrag B maakte geen onderdeel uit van de publieke consultatie. Desondanks benadrukten commentatoren tijdens de publieke consultatie ook het belang van Bedrag B.

Uit de publieke consultatie is ook naar voren gekomen dat op enkele belangrijke onderwerpen nog tegengestelde belangen kunnen spelen. Een voorbeeld is de behandeling van bronbelastingen (belastingen op betalingen voor geleverde diensten of op royalty's) binnen het systeem van Bedrag A. Specifiek gaat dit over de vraag of bronbelastingen beperkt kunnen worden door toepassing van Bedrag A. In bijlage 1 licht ik dit dilemma nader toe. Sommige reacties uit de publieke consultatie pleiten expliciet voor het beperken van bronbelastingen, omdat bronbelastingen hetzelfde doel dienen als Bedrag A. Zowel via Bedrag A als via het heffen van bronbelastingen worden namelijk extra heffingsrechten aan landen toebedeeld. Andere reacties, waaronder die van de G24⁹ hebben zich hier tegengesteld over uitgesproken.¹⁰ Ook in de IF-vergadering heeft een aantal landen nadrukkelijk uitgesproken dat naar hun mening bronbelastingen niet beperkt zouden mogen worden onder Bedrag A. Volgens deze landen staan bronbelastingen volledig los van Bedrag A, omdat Bedrag A bovenop al bestaande regelingen komt. Deze discussie zal de komende periode verder worden gevoerd.

1.4 Vooruitblik

Nederland heeft zich steeds voorstander getoond van afspraken in een zo groot mogelijk internationaal verband en heeft zich hier actief voor ingezet. Ik ben dan ook verheugd dat sinds het akkoord op hoofdlijnen zo voortvarend is gewerkt aan de verdere uitwerking van de technische details van Pijler 1.

Zoals aangegeven, is tijdens de IF-vergadering de ambitie uitgesproken om Bedrag A in 2024 inwerking te laten treden. Dit houdt in dat de komende zes maanden zal worden gewerkt aan de invulling van de bepalingen in het multilateraal verdrag en het opstellen van de modelwetgeving. Omdat bedrag A een herverdeling betreft waarbij heffingsrechten van bepaalde landen naar andere landen overgaan, is het gewenst dat landen Bedrag A zoveel mogelijk gelijktijdig en eenduidig invoeren. Daar is voor vereist dat voldoende landen het multilateraal verdrag hebben ondertekend en geratificeerd.

⁸ <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-progress-report-on-amount-a-of-pillar-one.htm>.

⁹ De G-24 vertegenwoordigt verschillende ontwikkelingslanden, waaronder China, India Brazilië, Kenia, Marokko, Nigeria en Zuid-Afrika.

¹⁰ <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-progress-report-on-amount-a-of-pillar-one.htm>.

Er zal verder worden gewerkt aan de invulling van de afspraak dat alle deelnemende landen hun huidige digitale dienstenbelastingen en andere vergelijkbare maatregelen voor alle bedrijven moeten intrekken én dergelijke belastingen in de toekomst niet meer mogen invoeren. Ook over de invulling van Bedrag B wordt nog verder besproken. Het ligt in de lijn der verwachting dat over een aantal onderwerpen nog publieke consultaties zullen plaatsvinden.

Na ondertekening en ratificatie van het multilateraal verdrag kunnen landen de regels nationaal implementeren. De Europese Commissie heeft aangegeven met een richtlijnvoorstel te komen voor de implementatie van Pijler 1 in de nationale wetgeving van de lidstaten van de Europese Unie (EU). Op deze wijze wordt verzekerd dat de implementatie voldoet aan het EU-recht in den brede (waaronder de EU-verdragsvrijheden).

Voor de ondertekening van het multilaterale verdrag zal ik uw Kamer informeren over de inhoud van het uiteindelijke akkoord en de mogelijkheid om het verdrag te ondertekenen.

1.5 Nederlandse inzet

Bij de verdere uitwerking van het multilateraal verdrag zal Nederland zich constructief blijven opstellen. Op een aantal onderdelen lopen de inzet en de belangen van alle deelnemende landen uiteen en zullen compromissen gesloten moeten worden.

De complexiteit en uitvoerbaarheid blijven een aandachtspunt bij Bedrag A. Nederland zal daarom het belang van eenvoud en uitvoerbaarheid van de regels blijven benadrukken. Vanwege deze complexiteit en het grote aantal landen dat erbij betrokken is, hecht Nederland er waarde aan dat bedrijven op voorhand duidelijkheid krijgen over hoeveel belasting ze in ieder land moeten afdragen voor Bedrag A. Ook zet Nederland zich in om de uitzonderingen zo beperkt mogelijk te houden.¹¹ Daarnaast zal Nederland oog blijven houden voor de belangen van ontwikkelingslanden. Ten slotte zal Nederland zich inzetten voor het zo goed mogelijk waarborgen van een gelijk speelveld tussen bedrijven die binnen en buiten de reikwijdte van Bedrag A vallen (bijvoorbeeld door dubbele belasting zo veel mogelijk te beperken via bindende zekerheid vooraf en een effectieve manier van geschilbeslechting).

Met betrekking tot Bedrag B, zal Nederland blijven benadrukken voorstander te zijn van de vereenvoudiging van de huidige regels. Nederland is van mening dat Bedrag B het beste tot zijn recht komt als zo veel mogelijk belastingplichtigen hiervan gebruik kunnen maken. Bedrag B komt vooral landen ten goede die beperktere capaciteit hebben, omdat het voor deze landen lastig kan zijn om voldoende informatie te verkrijgen die nodig is om de winstverdeling vast te stellen. Dit betreft voornamelijk ontwikkelingslanden. Ook de G24 heeft aangegeven voorstander te zijn van Bedrag B.¹²

2. Pijler 2

Pijler 2 bevat afspraken over een wereldwijd effectief minimumniveau van belastingheffing bij multinationals. Pijler 2 is in een verder gevorderd stadium dan Pijler 1. Tijdens de IF-vergadering is de voortgang op de

¹¹ Kamerstuk 32 140, nr. 97.

¹² <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-progress-report-on-amount-a-of-pillar-one.htm>.

verschillende onderdelen van Pijler 2 besproken en is vooruitgeblikt op de toekomstige werkzaamheden.

Tijdens deze IF-vergadering informeerde een aantal landen over de implementatie in hun land. Deze landen verklaarden dat ze op schema zijn voor implementatie per 1 januari 2024. Enkele andere landen uit hun zorgen of alle landen klaar zijn voor implementatie per 1 januari 2024.

2.1 Publicatie OESO-modelteksten inclusief nader toelichtend commentaar en het richtlijnvoorstel Pijler 2

Op 20 december 2021 heeft het IF de modelteksten gepubliceerd waarmee de deelnemende landen Pijler 2 in hun nationale wetgeving kunnen omzetten.¹³ Op 14 maart 2022 heeft het IF het nader toelichtend commentaar bij deze modelteksten gepubliceerd.¹⁴ Om ervoor te zorgen dat de Pijler 2-maatregelen binnen de EU op dezelfde wijze in nationale wetgeving worden omgezet (het creëren van een gelijk speelveld) en om de verenigbaarheid met Europees recht te verzekeren, heeft de Europese Commissie op 22 december 2021 een richtlijnvoorstel gepubliceerd tot waarborging van een (mondiaal) minimumniveau van belastingheffing van multinationale groepen en omvangrijke binnenlandse groepen in de EU.¹⁵ Het richtlijnvoorstel Pijler 2 bevat de modelteksten voor de EU-lidstaten.

In lijn met diverse moties¹⁶ en het BNC-fiche van 28 januari 2022¹⁷ heeft Nederland zich maximaal ingezet om de onderhandelingen op Pijler 2 succesvol te laten verlopen. Op diverse momenten dit jaar, zoals tijdens de Commissiedebatten Eurogroep/Ecofin en in de verslagen verstuurd na de Eurogroep/Ecofin, heb ik u geïnformeerd over de stand van zaken van de richtlijnonderhandeling. Helaas is er op dit moment binnen de EU nog geen akkoord bereikt op het richtlijnvoorstel Pijler 2, omdat één lidstaat niet kon instemmen met het compromisvoorstel.

Nederland vindt het belangrijk om op de korte termijn een akkoord te bereiken in de EU, zodat verdere voortgang kan worden geboekt met de nationale implementatie van het richtlijnvoorstel. Op 24 oktober 2022 is de internetconsultatie van het conceptwetsvoorstel Pijler 2 gestart (de zogenoemde Wet minimumbelasting 2024).¹⁸ Dit conceptwetsvoorstel strekt tot implementatie van het richtlijnvoorstel Pijler 2 op basis van de compromistekst van 16 juni 2022.¹⁹

Op het moment van de start van de internetconsultatie is er op EU-niveau nog geen overeenstemming bereikt over deze compromistekst van het richtlijnvoorstel. Wel heeft Nederland op 9 september 2022 met de EU-lidstaten Frankrijk, Duitsland, Italië en Spanje een gezamenlijke verklaring uitgebracht.²⁰ Deze verklaring benadrukt de wens om een akkoord te bereiken binnen de EU en onderstreept daarmee de inzet van Nederland om de richtlijn tijdig te implementeren. Het conceptwets-

¹³ <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

¹⁴ <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>.

¹⁵ Europese Commissie, 22 december 2021, COM(2021) 823.

¹⁶ Zie o.a. 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.

¹⁷ Kamerstuk 22 112, nr. 3278.

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

¹⁹ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8779-2022-INIT/en/pdf>.

²⁰ <https://open.overheid.nl/repository/ronl-16caa49431a1e83f4dff84dd1be976c361ebbaee/1/pdf/bijlage-bij-brief-gezamenlijke-verklaring-pijler-2.pdf>.

voorstel dat in consultatie is gebracht, kan als basis dienen voor het definitieve wetsvoorstel. Het is de verwachting dat het definitieve wetsvoorstel in het voorjaar van 2023 aan uw Kamer wordt aangeboden. De ontwikkelingen in EU-verband zullen daarbij nauwgezet worden gevolgd en zullen voorwaardelijk zijn voor een voortgang zoals thans voorzien.

2.2 OESO Implementatie Raamwerk

Op dit moment wordt in OESO-verband gewerkt aan het Implementatie Raamwerk. Dit is gericht op het bevorderen van een samenhangende en gecoördineerde implementatie van de Pijler 2-modelregelgeving. Het raamwerk wordt uiteindelijk binnen het IF vastgesteld en buigt zich onder andere over de volgende onderwerpen:

- Geschilbeslechting indien landen de regels verschillend toepassen.
- Administratieve richtsnoeren ter verdere verduidelijking van de regels en het commentaar van maart 2022, mogelijk leidend tot wijziging van het commentaar.
- De veilighavenregel. Deze regel houdt in dat de bijheffing voor een groep in een jurisdictie wordt gesteld op nihil als de groep daarvoor kiest en als relatief eenvoudig kan worden bepaald dat de effectieve belastingdruk voor de groep in die jurisdictie boven de 15% ligt. De veilighavenregel is een belangrijke maatregel voor het bedrijfsleven, omdat die de administratieve lasten aanzienlijk zou kunnen vermindere(n). Nederland heeft het belang van de veilighavenregel in de vergadering benadrukt.
- Een modelinformatie-aangifte en de vraag welke gegevens landen moeten uitwisselen.
- Technische assistentie bij de invoering van Pijler 2. Nederland zal ontwikkelingslanden blijven ondersteunen bij de implementatie van Pijler 2, onder andere via het *Platform for Collaboration on Tax (PCT)* en de OESO.

Diverse landen gaven tijdens de IF-vergadering aan waarde te hechten aan bepaalde elementen van het raamwerk.

Een ander openstaand onderdeel van Pijler 2 betreft de zogenoemde Subject to Tax rule (STTR). Deze maatregel moet ervoor zorgen dat bij de toepassing van belastingverdragen meer heffingsrechten aan ontwikkelingslanden worden toegekend indien het andere verdragsland onvoldoende belasting heft. Tijdens de IF-vergadering werd door ontwikkelingslanden het belang van deze maatregel benadrukt en opgeroepen om hier voortgang op te maken.

3. Klimaat

Tijdens de IF-vergadering is daarnaast gesproken over de rol van belastingbeleid in het adresseren van klimaatverandering en de mondiale energiecrisis.

Tijdens de OESO Ministeriële bijeenkomst van 10 juni jl. heeft de OESO het IFCMA gelanceerd. Nederland is positief over dit initiatief. De opzet van het initiatief is om de verschillende opties voor klimaatbeleid (CO₂-beprijzing, regulering, overige maatregelen) beter in kaart te brengen en om de CO₂-impact van deze verschillende maatregelen beter te kunnen vergelijken.²¹ Het is hierbij de bedoeling om ook niet-OESO landen (met name de grote CO₂-uitstoters) te laten deelnemen. Nederland

²¹ Zie ook het «OECD report to G20 on IFCMA» <https://newsletter.oecd.org/q/119zABZ6sslP/vv>.

hecht belang aan het IFCMA, mede omdat het de volgende drie doelen kan dienen:

- verbeteren van het nationale klimaatbeleid door te leren van buitenlandse ervaringen;
- betere coördinatie van klimaatbeleid van verschillende landen door het faciliteren van een multilaterale dialoog op basis van technische en objectieve analyses van klimaatbeleid; en
- verder ontwikkelen van methoden om de CO₂-impact van beleid te ramen (bijvoorbeeld ten behoeve van de begroting).

Het IFCMA zal nauw samenwerken met andere internationale fora zoals het IMF, de Wereldbank en de «*Coalition of Finance Ministers for Climate Action*» (CFMCA). Het CFMCA is een in 2019 opgericht platform dat zich richt op het delen van informatie en ervaringen over klimaatbeleid door Ministeries van Financiën. En marge van de jaarvergadering van de Wereldbank en het IMF heeft de coalitie bekend gemaakt dat Minister Kaag samen met de Minister van Financiën van Indonesië per 1 april co-voorzitter wordt van deze coalitie.²² Nederland is zeer verheugd met het aanstaande co-voorzitterschap. Nederland zet erop in de aankomende twee jaar de CFMCA nog meer impact te geven en andere landen te betrekken bij het werk van het platform.

4. Overige onderwerpen

4.1 Transparante fiscale gegevensuitwisseling

Tijdens de IF-vergadering is daarnaast gesproken over de voortgang op de zogenaamde *Common Reporting Standards*. Dit betreffen afspraken over de automatische uitwisseling van financiële gegevens van personen en organisaties. De leden van het IF verwelkomden het recent gefinaliseerde raamwerk ten aanzien van transparantie over crypto-valuta zoals op OESO-niveau besproken. Naar verwachting publiceert de Europese Commissie nog dit jaar een richtlijnvoorstel (*Directive on Administrative Cooperation, DAC8*) voor de uitwerking hiervan in EU-verband.

4.2 Belastingen en ontwikkelingssamenwerking

Ruim een derde van de bij het IF aangesloten landen is een ontwikkelingsland. In dit kader werkten de G20 en de OESO aan een «*Roadmap for Developing Countries and International Tax*».²³ Tijdens de IF-vergadering werd een presentatie gegeven over de uitkomsten van het rapport. Vervolgens is het rapport op 12 en 13 oktober aan de G20 Ministers van Financiën en Presidenten van Centrale Banken gepresenteerd. Zoals eerder aangegeven, heeft Nederland zich in de onderhandelingen over de herziening van het internationale belastingsysteem ingezet voor een uitkomst die rekening houdt met de belangen van ontwikkelingslanden.²⁴ In lijn met de *roadmap* zal Nederland dat blijven doen bij de verdere uitwerking en de implementatie. Nederland hecht belang aan eenvoudige en uitvoerbare maatregelen. Zo is Nederland bijvoorbeeld voorstander van een bredere reikwijdte van Bedrag B, die onder andere ten goede komt aan vereenvoudiging van de regelgeving. In de *roadmap* wordt het belang benadrukt van technische assistentie voor ontwikkelingslanden bij het participeren en implementeren van internationale fiscale ontwikkelingen. Nederland onderschrijft dit en blijft via bilaterale (Belastingdienst)

²² Minister van Financiën Kaag co-voorzitter Coalition of Finance Ministers for Climate Action | Nieuwsbericht | Rijksverheid.nl.

²³ <https://www.oecd.org/tax/beps/g20-oecd-roadmap-on-developing-countries-and-international-taxation-cf46900c-en.htm>.

²⁴ Kamerstuk 22 112, nr. 3278.

en multilaterale partners (onder andere de OESO en de Wereldbank) ontwikkelingslanden bij de implementatie van beide pijlers met technische assistentie ondersteunen. Daarnaast steunt Nederland conform de *roadmap* een evenwichtige representatie van ontwikkelingslanden in het IF.

In dit kader is ook stilgestaan bij het werk van het *Global Forum* in het kader van het capaciteitsopbouwprogramma waar mede met steun van Nederland ontwikkelingslanden ondersteund worden op het gebied van gegevensuitwisseling en transparantie. Ten slotte werd aandacht besteed aan de rol van *Tax Inspectors Without Borders (TIWB)* waarbij de expertise van nationale belastingdiensten aan vragen van belastingdiensten van andere landen wordt gekoppeld. Het TIWB is onderdeel van de Nederlandse inzet om belastingdiensten in ontwikkelingslanden te helpen meer belastingen te innen.

5. Afsluiting

Zoals in deze brief aangegeven is er het afgelopen jaar veel progressie geboekt op de nadere uitwerking van het in oktober 2021 gesloten akkoord over de herziening van het internationale belastingstelsel. Tegelijkertijd ligt er ook nog werk in het verschiet. De komende periode is er een aantal belangrijke stappen te nemen en zal moeten blijken of het mogelijk is om op deze onderdelen compromissen te bereiken. Ik zal uw Kamer op de hoogte houden van de vorderingen die worden geboekt op Pijler 1 en Pijler 2, waaronder over de inhoud van het uiteindelijke akkoord van Bedrag A en de mogelijkheid tot ondertekening van het multilaterale verdrag.

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

– Technische beschrijving Pijler 1

In deze bijlage zal ik allereerst de achtergrond en doelen van Pijler 1 schetsen. Vervolgens zal ik op een aantal specifieke onderwerpen van Bedrag A nader ingaan. Ik zal afsluiten met een korte beschrijving van Bedrag B.

1. Achtergrond Pijler 1

De winst van multinationale ondernemingen wordt tezamen met de daaruit voortvloeiende heffingsrechten op basis van internationale afspraken verdeeld tussen landen. Op basis van de huidige regels wordt winst daarbij veelal toegerekend aan de locatie waar «waarde» gecreëerd wordt, bijvoorbeeld aan een fysieke locatie met veel werknemers of belangrijke bedrijfsmiddelen. Veel landen hebben de vraag opgeworpen of het bestaande systeem in de huidige geglobaliseerde en gedigitaliseerde economie nog wel passend is. Daarbij is de vraag opgekomen of het feit dat een multinational in een land een grote afzetmarkt heeft er niet (ook) toe zou moeten leiden dat een deel van de winst aan dit land wordt toebedeeld. De ontwikkeling van Pijler 1 is het gevolg van deze discussie. Een van de doelen van Pijler 1 is dat landen waar de afzetmarkt van multinationals zich bevindt door toepassing van Bedrag A meer belasting mogen heffen over de winsten van die multinationals, ook als multinationals niet fysiek aanwezig zijn in dat land.

Diverse landen zijn de afgelopen jaren overgegaan tot het invoeren van belastingen gericht op de digitale economie (waaronder unilaterale digitale dienstenbelastingen). Deze maatregelen hebben vaak verschillende kenmerken en voorwaarden. Het gevolg daarvan is dat het internationale belastinglandschap uit elkaar gaat lopen en het risico op dubbele belasting ontstaat. Pijler 1 beoogt dit tegen te gaan, zodat het internationale belastinglandschap stabiliseert. In oktober 2021 is daarom het volgende overeengekomen. Alle deelnemende landen moeten hun huidige digitale dienstenbelastingen én andere vergelijkbare maatregelen voor alle bedrijven intrekken. Daarnaast mogen landen dergelijke belastingen in de toekomst niet meer invoeren.

Verder beoogt Pijler 1 met Bedrag B de bestaande regels rondom de winstverdeling voor bepaalde marketing- en verkoopactiviteiten te vereenvoudigen.²⁵ De huidige regels zijn praktisch lastig toepasbaar en de uitvoering neemt veel capaciteit in beslag. Hierdoor ontstaan veel geschillen tussen landen. Het doel van de voorgestelde vereenvoudiging van de huidige regels is dat deze geschillen over de winstverdeling aan marketing- en verkoopactiviteiten worden voorkomen en dat landen hun capaciteit op andere onderwerpen kunnen inzetten. Hierbij wordt specifiek gekeken naar de behoeften van ontwikkelingslanden, omdat het voor deze landen lastiger kan zijn om voldoende informatie te verkrijgen die nodig is voor de analyse die gemaakt moet worden om de winstverdeling voor de marketing- en verkoopactiviteiten vast te stellen.

²⁵ De winstverdeling aan marketing- en verkoopactiviteiten gaat onder de huidige internationale afspraken op grond van het arm's-lengthbeginsel. Dit beginsel is in Nederland gecodificeerd in artikel 8b Wet Vpb 1969. Op grond van het arm's-lengthbeginsel dienen gelieerde lichamen met elkaar te handelen zoals ongelieerde lichamen onder vergelijkbare omstandigheden zouden handelen.

2. Bedrag A

Bedrag A zal gelden voor de grootste en meest winstgevende multinationals wereldwijd, waaronder grote digitale bedrijven. Pijler 1 is een aanvulling op de bestaande regels die zien op de winstverdeling van multinationale groepen. Landen waar bedrijven veel gebruikers hebben, krijgen op basis van Bedrag A extra heffingsrechten toebedeeld. Andere landen zullen heffingsrechten moeten inleveren. Beoogd is dat dit de landen zullen zijn waar onder de huidige regels veel winst valt.

In dit onderdeel zal ik kort ingaan op de volgende onderwerpen van Bedrag A:

- a) Reikwijdte en uitzonderingen
- b) In welk land wordt omzet gerealiseerd («*revenue sourcing*»)?
- c) Hoe worden heffingsrechten toegerekend?
- d) Voorkoming van dubbele belasting
- e) Zekerheid vooraf («*tax certainty*») en geschilbeslechting
- f) Administratie
- g) Bronheffingen

a) Reikwijdte en uitzonderingen

De maatregelen van Bedrag A gaan gelden voor bedrijven met een wereldwijde geconsolideerde omzet van meer dan EUR 20 miljard en een winstmarge (winst gedeeld door omzet) van meer dan 10%.²⁶

Er zijn twee uitzonderingen op de reikwijdte:

- Allereerst zijn activiteiten met natuurlijke hulpbronnen uitgezonderd, zoals het uit de grond halen en de exploratie van ruwe olie, erts en kolen. De gedachte achter deze uitzondering is dat natuurlijke hulpbronnen dusdanig zijn verbonden aan het land waar zij in de grond zitten, dat een extra verschuiving van heffingsrechten naar marktlanden niet op zijn plaats zou zijn. Onder andere ontwikkelingslanden zijn voorstander van deze uitzondering.
- Ten tweede zijn gereguleerde financiële diensten uitgezonderd. Daaronder vallen onder andere banken, verzekeraars, herverzekeraars en asset managers. De gedachte achter deze uitzondering is dat door de hoge mate van regulering in deze sector, de locatie van de activiteiten in de meeste gevallen in lijn is met de locatie van afnemers.

Voor beide uitzonderingen geldt dat het deel van de multinationale groep dat zich niet bezighoudt met de uitgezonderde activiteiten, maar zelfstandig wel aan de winst en omzetgrens voldoet, zelfstandig onder Bedrag A valt.

Om te beoordelen of een groep binnen de reikwijdte van Bedrag A valt, wordt naar de commerciële geconsolideerde cijfers van de groep gekeken. Op de commerciële cijfers wordt een beperkt aantal aanpassingen gemaakt, bijvoorbeeld voor belastingen, dividenden en niet aftrekbare kosten (zoals boetes). Ook wordt er rekening gehouden met verliesverrekening.

Ten slotte is er een regel opgenomen die waarborgt dat groepen die zowel bedrijfsonderdelen (segmenten) met een hoge als met een lage winstmarge hebben, binnen de reikwijdte van Pijler 1 kunnen vallen. Dit is het

²⁶ Bij succesvolle implementatie zal de omzeldrempel worden verlaagd naar EUR 10 miljard. Hierdoor zullen meer bedrijven onder de reikwijdte komen te vallen. Hiertoe vindt na zeven jaar een evaluatie plaats voor Bedrag A die maximaal één jaar zal duren.

geval als het onderdeel met de hoge winstmarge zelfstandig boven de winst- en omzetrempel uitkomt, terwijl de groep als geheel niet boven de winstrempel uit zou komen. Het onderdeel met de hoge winstmarge valt dan binnen de reikwijdte van Pijler 1.

b) In welk land wordt omzet gerealiseerd («revenue sourcing»)?

Het doel van Bedrag A is dat bedrijven meer belasting gaan betalen in landen waar zij veel omzet realiseren doordat daar afnemers en gebruikers zitten («marktlanden»). Om de vraag in welk land omzet wordt gerealiseerd te beantwoorden, zijn zogenoemde «revenue sourcing» regels opgesteld. Door deze regels kan de situatie ontstaan dat er omzet worden toegerekend aan landen terwijl een bedrijf daar geen fysieke aanwezigheid heeft.

De vraag in welk land omzet wordt gerealiseerd kan ingewikkeld zijn. Een voorbeeld is de situatie waarin een social media platform inkomsten geniet door de verkoop van advertenties waar de gebruikers van het platform naar kijken. Het kan voorkomen dat de gebruikers van het platform in land X zitten, terwijl de koper van advertentieruimte op het platform is gevestigd in land Y. Op grond van de *revenue sourcing* regels wordt in deze situatie de omzet toegerekend aan het land waar de gebruiker de advertentie bekijkt. Om de locatie van de gebruiker te bepalen wordt onder andere gekeken naar het gebruikersprofiel van de kijker of het IP-adres.

Landen krijgen overigens pas daadwerkelijk heffingsrechten toegerekend, als er voldoende «*nexus*» in dat land aanwezig is. Er is sprake van voldoende *nexus* als een bedrijf tenminste EUR 1 miljoen omzet realiseert in een land. Voor omzet gegenereerd in de kleinste economieën is al sprake van voldoende *nexus* bij een omzet van EUR 250.000.²⁷

c) Hoe worden heffingsrechten toegerekend?

Nadat is vastgesteld of een groep binnen de reikwijdte van Bedrag A valt en aan welke marktlanden op grond van de *revenue sourcing* regels omzet wordt toegerekend, kan worden berekend hoeveel extra heffingsrechten ieder marktland daadwerkelijk krijgt. Hiertoe is een rekenkundige formule opgesteld. Deze formule verdeelt 25% van de overwinst van de groep naar rato van omzet over marktlanden. De overwinst wordt wiskundig gedefinieerd als de winst die hoger is dan 10% van de omzet.

In een formule ziet dit er als volgt uit:

$$\text{Toegedeelde winst aan een land (Bedrag A)} = (\text{groepsinst} - 10\% * \text{groepsomzet}) * 25\% * \frac{\text{toegedeelde omzet aan het land}}{\text{totale omzet van de groep}}$$

d) Voorkoming van dubbele belasting

Op grond van Bedrag A krijgen marktlanden extra heffingsrechten. Als in een ander land de heffingsrechten niet zouden worden ingeperkt, zou er door toepassing van Bedrag A dubbele belasting ontstaan. In oktober 2021 is afgesproken deze dubbele belasting tegen te gaan. Andere landen mogen daarom niet ook belasting heffen over de winst die onder Bedrag A aan de marktlanden wordt toegedeeld.

²⁷ Dit geldt voor landen met een GDP onder de EUR 40 miljard.

Aangezien Bedrag A een herverdeling van restwinst betreft, is besloten dat de landen waar op basis van de bestaande regels veel restwinst aanwezig is, de zogenaamde voorkoming van dubbele belasting dienen te geven.

Om te bepalen in welke landen deze restwinst zit, is vanwege praktische redenen voor een kwantitatieve benadering gekozen. Daarvoor wordt aangesloten bij het rendement op afschrijvings- en loonkosten (*«return on depreciation and payroll»* of *«RoDP»*) dat een bedrijf per land haalt. Als een bedrijf in een land hoge winsten maakt, maar in dat land weinig werknemers en bedrijfsmiddelen en dus lage afschrijvings- en loonkosten heeft, is in dit land een hoog rendement op afschrijvings- en loonkosten. Hoe hoger dit rendement, hoe meer heffingsrechten een land moet inleveren.

In Bedrag A is een safe harbour opgenomen (*«marketing and distribution safe harbour»*).²⁸ Deze safe harbour zorgt ervoor dat er op voorhand geen of een lager Bedrag A wordt toegerekend aan landen waar al relatief veel winst wordt gemaakt. De gedachte hierachter is dat er in die situaties geen extra heffingsrechten hoeven worden toebedeeld onder Bedrag A.

e) Zekerheid vooraf en geschilbeslechting (*«tax certainty»*)

De afspraken over Bedrag A zijn complex. Daarnaast zijn de afspraken, in tegenstelling tot de meeste huidige bilaterale belastingafspraken, multilateraal van aard. Dat maakt een nieuw mechanisme om geschillen over mogelijke dubbele belasting te voorkomen en ontstane geschillen (bindend) te beslechten noodzakelijk. Nederland heeft zich actief uitgesproken om tot een verplicht en bindend mechanisme te komen. Ik ben dan ook verheugd dat dit is gelukt.

Er worden voor Bedrag A afspraken gemaakt over (i) het verkrijgen van zekerheid vooraf en (ii) verplichte en bindende geschilbeslechting achteraf over elementen die effect kunnen hebben op de vaststelling van Bedrag A (waaronder winstcorrecties). Dit is voor een aantal IF-landen een grote stap.

De afspraken over het eerste onderdeel (zekerheid vooraf voor Bedrag A) bestaan grofweg uit de volgende drie onderdelen:

- Zekerheid over de vraag of een multinational binnen de reikwijdte van Bedrag A valt (*«scope certainty»*);
- Zekerheid in een vroeg stadium over een aantal onderdelen van Bedrag A, zoals de toepassing van de *revenue sourcing* regels (*«advanced certainty»*); en
- Volledige zekerheid over alle onderdelen van Bedrag A (*«comprehensive certainty»*).

Deze procedures beginnen met onderling overleg. Gezien het potentieel grote aantal landen dat betrokken is, is het niet werkbaar om het onderlinge overleg plaats te laten vinden tussen alle landen waar een multinationale groep actief is. Er zal daarom worden gewerkt met panels waarin een select aantal landen deelneemt. Het panel moet representatief zijn voor verschillende categorieën landen (ontwikkelde en ontwikkelingslanden, kleine en grote economieën, marktlanden die Bedrag A zullen ontvangen en landen die voorkoming van dubbele belasting zullen geven). Het land waar het hoofdkantoor van de multinationale groep is

²⁸ Voorheen zag de safe harbour slechts op winsten behaald met marketing- en distributieactiviteiten. In het huidige voorstel wordt aangesloten bij alle winst die in een land behaald is ongeacht met welke activiteiten die winst is behaald.

gevestigd neemt altijd deel in het panel (als «*lead tax administration*»). Als in dit onderling overleg geen overeenstemming wordt bereikt, wordt het meningsverschil beslecht door een bindende uitspraak van een arbitragepanel. De landen die niet in het panel zitten, kunnen bezwaar maken tegen de uitkomsten daarvan. Ook daarover kan door een arbitragepanel uitspraak worden gedaan.

Het tweede onderdeel betreft de zekerheid over geschillen die effect kunnen hebben op de vaststelling van Bedrag A. Dit bestaat uit een procedure voor onderling overleg.²⁹ Indien geen tijdige uitkomst wordt bereikt, wordt de zaak verplicht behandeld door een arbitragepanel dat een bindende uitspraak zal doen. Over de reikwijdte van dit regime en de definitie van geschillen die effect kunnen hebben op de vaststelling van Bedrag A wordt nog nader gesproken.

Het mechanisme voor bindende en verplichte geschilbeslechting achteraf is voor bepaalde ontwikkelingslanden optioneel.³⁰ Dit is een handreiking geweest aan ontwikkelingslanden. Daardoor zijn ook deze landen aan boord gekregen bij het in oktober 2021 gemaakte akkoord. De reden dat deze landen de geschilbeslechting achteraf optioneel wilden houden, is dat zij vanwege capaciteitsoverwegingen nog niet kunnen voorzien of zij geschilbeslechtingsmechanisme direct kunnen gaan uitvoeren.

f) Administratie

Bedrijven die onder de reikwijdte van Bedrag A vallen, zullen bepaalde informatie aan de betrokken belastingautoriteiten moeten verstrekken. Uit deze informatie moeten belastingdiensten kunnen opmaken of bedrijven binnen de reikwijdte van Bedrag A vallen en hoe de herverdeling van Bedrag A eruit zal komen te zien. Om de administratieve lasten zo veel mogelijk te beperken, wordt voorgesteld om te werken met één centrale en gestandaardiseerde aangifte. Daarnaast moet een documentatiepakket worden opgesteld waarin onder andere de Bedrag A berekeningen zijn opgenomen.

Het geven van voorkoming en het opleggen van de Bedrag A belastingaanslagen wordt berekend per land. De uiteindelijke aanslagen en voorkomingen dienen echter te worden verwerkt door entiteiten binnen de groep in plaats van de landen waarop de berekening is gemaakt. Er moet daarom worden afgesproken welke entiteit(en) in de groep als belastingplichtige worden aangemerkt.

g) Bronheffingen

Bronheffingen kunnen een rol spelen bij bedrijven die in meerdere landen actief zijn en waar tussen verschillende landen betalingen plaatsvinden. Dit speelt als een bedrijf uit land X een betaling (bijvoorbeeld voor geleverde diensten of royalty's) doet aan een bedrijf in land Y en land X bronbelasting inhoudt op die betaling. Op grond van belastingverdragen of unilaterale regelingen zorgt land Y er in de meeste gevallen voor dat

²⁹ Dit proces van onderlinge overlegprocedures wordt op dit moment gereguleerd door de minimumstandaard van BEPS Actie 14 van de OESO.

³⁰ De landen waarvoor dit optioneel is, moeten voldoen aan internationaal afgesproken criteria voor uitstel van de peer review onder voor geschilbeslechting in Actieplan 14 van het BEPS-project van de OESO. Kort gezegd houden deze criteria in dat het land (i) een ontwikkelingsland betreft dat geen OESO- of G20-land is, (ii) waar geen of slechts enkele onderlinge overlegprocedures mee worden gevoerd en (iii) waar verdragspartners geen problemen ervaren bij de behandeling en oplossing van onderlinge overlegprocedures. Er zal regelmatig worden gemonitord of het ontwikkelingsland nog voldoet aan de voorwaarden om hiervoor in aanmerking te komen.

dubbele belasting wordt voorkomen door verrekening van die bronbelasting toe te staan. Een deel van de winst van het bedrijf uit land Y is daarmee al belast in land X. De vraag komt op of deze landen daarmee al heffingsrechten naar zich toetrekken over de winsten die via Bedrag A worden herverdeeld.

Een aantal landen vindt dat bronbelastingen op uitgaande geldstromen niet beperkt zouden mogen worden onder Bedrag A. Volgens deze landen moet Bedrag A een extra opbrengst zijn bovenop het bestaande systeem.

Een aantal andere landen vindt dat er bij Bedrag A wel rekening gehouden moet worden met geheven bronbelastingen, omdat bronbelastingen hetzelfde doel dienen als Bedrag A. Zij vrezen voor meer dubbele belasting voor bedrijven, omdat verrekening onder toepassing van Bedrag A in meer gevallen niet mogelijk kan zijn. Daarnaast zou het niet rekening houden met geheven bronbelastingen kunnen leiden tot een onevenredige benadeling van landen waar onder de huidige regels veel winsten vallen. Zij moeten mogelijk voorkoming geven voor bronbelastingen terwijl zij over de met die bronbelasting samenhangende winst al niet kunnen heffen door de herverdeling onder Bedrag A.

3. Bedrag B

Bedrag B is het tweede onderdeel van Pijler 1. In tegenstelling tot Bedrag A is Bedrag B niet beperkt tot alleen de grootste en meest winstgevendende groepen. Dit onderdeel van Pijler 1 is in principe namelijk van toepassing op alle bedrijven.

Bedrag B bevat het voorstel om het vaststellen van de beloning (winst) voor marketing- en verkoopactiviteiten te vereenvoudigen. Onder de huidige internationale regels wordt deze beloning vastgesteld op basis van het arm's-lengthbeginsel. De winst van multinationale groepen wordt op basis van dat beginsel verdeeld tussen landen op basis van de locatie waar «waarde» gecreëerd wordt, bijvoorbeeld aan een fysieke locatie met veel werknemers of belangrijke bedrijfsmiddelen. De analyse om dit te bepalen, vergt een arbeidsintensieve vergelijkbaarheidsstudie waarin transacties tussen ongelieerde partijen worden vergeleken met de transactie waarvoor de winstverdeling wordt bepaald. Er gaat veel capaciteit van landen naar het analyseren van deze vergelijkbaarheidsstudie. Er gaan veel geschillen tussen landen over de vaststelling van de beloning voor marketing- en verkoopactiviteiten, ook omdat de vergelijking met ongelieerde transacties subjectieve elementen bevat.

Bedrag B komt vooral landen ten goede die moeite hebben met het uitvoeren van de vergelijkbaarheidsstudie doordat het lastig of zelfs niet mogelijk is om vergelijkbare lokale transacties in openbare bronnen te vinden. Dit betreft voornamelijk ontwikkelingslanden. Ook landen die wel voldoende lokale transacties kunnen vinden voor de vergelijkbaarheidsstudie kunnen baat hebben bij de vereenvoudiging, omdat ook die landen hun capaciteit dan op andere onderwerpen kunnen inzetten.