

Vergaderjaar 2023–2024

31 066

Belastingdienst

Nr. 1351

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 26 maart 2024

De vaste commissie voor Financiën van uw Kamer heeft mij verzocht om een kabinetsreactie op het artikel «ExxonMobil maakt van Guyana het perfecte oliewingewest, maar heeft wel haast» (NRC, 2 februari 2024).¹ Met deze brief voldoe ik aan dat verzoek.

Vanwege de geheimhoudingsplicht van artikel 67 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) kan ik niet ingaan op de fiscale positie van een individuele belastingplichtige. Ik heb echter toegezegd dat er bij de beantwoording van Kamervragen over individuele belastingplichtigen scherpe aandacht zal zijn om uitgebreide algemene informatie en voorlichting te geven over het fiscale onderwerp van de vraag.² Daarom ga ik in deze kabinetsreactie in op de fiscale onderwerpen die te maken hebben met het artikel in NRC. Ik behandel achtereenvolgens:

- 1) de fiscale behandeling in de Verenigde Staten;
- 2) de fiscale behandeling in Nederland van investeringen in het buitenland; en
- 3) de minimumbelasting.

1. Fiscale behandeling in de Verenigde Staten

In het artikel wordt in de eerste plaats geschreven over de Amerikaanse fiscale behandeling. Het zou gaan om kosten van Nederlandse bv's die in de Verenigde Staten als aftrekpost kunnen worden opgevoerd. Hierop ga ik hieronder nader in.

In het artikel wordt regelmatig gerefereerd aan het Amerikaanse belastingstelsel. De toepassing van Amerikaanse belastingregels is afhankelijk van de concrete feiten en omstandigheden van het geval. In algemene zin kan ik over het Amerikaanse belastingstelsel opmerken dat de fiscale

¹ <https://www.nrc.nl/nieuws/2024/02/02/exxonmobil-maakt-van-guyana-perfect-oliewingewest-maar-heeft-wel-haast-a4188919>.

² Kamerstukken II 2023/24, 31 066, nr. 1324.

kwalificatie van bepaalde rechtsvormen als transparant of non-transparant, onder voorwaarden, een keuze is («check-the-box systeem»). Deze keuze kan voor de Amerikaanse belastingheffing ook gemaakt worden voor Nederlandse besloten vennootschappen (bv's). Indien een bv ervoor kiest om voor Amerikaanse doeleinden als transparant te worden beschouwd, worden in principe alle inkomsten en kosten van deze bv in de Verenigde Staten in de belastingheffing betrokken, waarna eventueel Amerikaanse regels worden toegepast om dubbele belasting te beperken. In de vormgeving van de methode ter voorkoming van dubbele belasting kunnen landen kiezen tussen een vrijstellingsmethode (zoals de deelnemingsvrijstelling) of een verrekeningsmethode. Vennootschappen die als inwoner van de Verenigde Staten aldaar worden belast naar hun gehele wereldinkomen, kunnen onder voorwaarden in aanmerking komen voor een tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting.³

2. Fiscale behandeling in Nederland van investeringen in het buitenland

Verder wordt in het artikel geschreven over Nederlandse bv's die olieboringen zouden doen voor de kust van Guyana. Hieronder beschrijf ik de Nederlandse fiscale aspecten in de winstsfeer die een rol kunnen spelen bij investeringen door een Nederlandse bv in het buitenland.

Nederland kent in de vennootschapsbelasting de deelnemingsvrijstelling. Aan de Nederlandse deelnemingsvrijstelling ligt ten grondslag dat winsten in deelnemingsrelaties slechts eenmaal in de belastingheffing worden betrokken, het zogenoemde ne-bis-in-idem beginsel, en voorkomt economisch dubbele belasting (eerst belasting op het niveau van de dochtervennootschap en vervolgens bij de moedervennootschap/aandeelhouder). De deelnemingsvrijstelling is een internationaal gebruikelijke methode en de Europese moederdochterrichtlijn is ook op een dergelijk uitgangspunt gebaseerd. De deelnemingsvrijstelling zorgt ervoor dat in Nederland gevestigde bedrijven die in het buitenland opereren aldaar onder dezelfde (fiscale) voorwaarden kunnen opereren als lokale bedrijven (dit wordt ook wel «kapitaalimportneutraliteit» genoemd). De andere kant van de medaille bij toepassing van de deelnemingsvrijstelling is dat een verlies bij vervreemding van een deelneming niet aftrekbaar is bij de moedermaatschappij, hierdoor wordt dubbele verliesverrekening voorkomen. In lijn met de deelnemingsvrijstelling bestaat ook de objectvrijstelling. De objectvrijstelling regelt dat ondernemingswinsten uit vaste inrichtingen in het buitenland zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting.

Een uitzondering op de deelnemingsvrijstelling vormt onder andere de liquidatieverliesregeling. Een zogenoemd liquidatieverlies op een deelneming (het verschil tussen het door de belastingplichtige voor de deelneming opgeofferde bedrag en de liquidatie-uitkering) is wel aftrekbaar.⁴ Dat verlies kan namelijk vanwege de liquidatie van de dochtervennootschap doorgaans niet meer in aanmerking worden genomen op het niveau van de dochtervennootschap. Met de deelnemingsvrijstelling en de liquidatie- en stakingsverliesregeling wordt ondernemerschap over de grens gefaciliteerd en kunnen belastingplichtigen op de buitenlandse markten onder fiscaal gelijke omstandigheden met lokale bedrijven concurreren.

³ Tot 2018 was dit een tegemoetkoming in de vorm van een verrekening (foreign tax credit), vanaf 2018 geldt onder voorwaarden voor bepaalde dividenden een 100% aftrek.

⁴ Voor een vaste inrichting geldt een vergelijkbare uitzondering voor stakingsverliezen op de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten, de stakingsverliesregeling.

Vanaf 1 januari 2021 is de reikwijdte van de liquidatie- en stakingsverliesregeling versoberd om de ruime mogelijkheid om verliezen die in het buitenland opkomen ten laste te brengen van de Nederlandse belastinggrondslag, te beperken, en uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag tegen te gaan. Voor toepassing van de liquidatieverliesregeling zijn een temporele, territoriale en materiële voorwaarde aangebracht, waarbij voor de laatste twee voorwaarden een franchise geldt. Door de temporele voorwaarde kunnen liquidatieverliezen enkel in aanmerking worden genomen indien de liquidatie plaatsvindt binnen een termijn van drie kalenderjaren na het kalenderjaar waarin de onderneming geheel of nagenoeg geheel is gestaakt, dan wel het besluit daartoe is genomen. Door de ingevoerde franchise kan een liquidatieverlies van meer dan € 5 miljoen alleen in aanmerking worden genomen wanneer aan zowel de territoriale als de materiële voorwaarde wordt voldaan. De territoriale voorwaarde is dat het verlies opkomt binnen de Europese Unie, de Europese Economische Ruimte of een staat waarmee de EU een specifieke associatieovereenkomst heeft gesloten. In geval van Guyana wordt niet voldaan aan deze territoriale voorwaarde. Dit heeft tot gevolg dat een liquidatieverlies in relatie tot Guyana wordt beperkt tot maximaal € 5 miljoen. Door de materiële voorwaarde is het vereiste belang voor toepassing van de liquidatieverliesregeling verhoogd naar een zogenoemd kwalificerend belang (namelijk dat een zodanige invloed op de besluiten van dat lichaam kan worden uitgeoefend dat de activiteiten van dat lichaam kunnen worden bepaald). Voor toepassing van de stakingsverliesregeling geldt een territoriale en temporele voorwaarde die op vergelijkbare wijze uitwerken als de territoriale en temporele voorwaarde in de liquidatieverliesregeling.

Tot slot merk ik op dat Nederland geen belastingverdrag heeft met Guyana. Er kan daarom geen sprake zijn van eventueel misbruik van een belastingverdrag met Nederland.

3. Minimumbelasting

In het artikel wordt ook de minimumbelasting van 15% genoemd, die volgens het artikel pas in 2026 van toepassing zou zijn op Amerikaanse bedrijven.

In de Wet minimumbelasting 2024 zijn de Nederlandse regels voor het bepalen van de minimumbelasting vastgelegd. De Wet minimumbelasting 2024 implementeert de maatregelen die volgen uit 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.⁵ Deze richtlijn is gebaseerd op de OESO-modelregels over de minimumbelasting en komt daarmee (in hoofdzaak) overeen. Het doel van deze zogenoemde Pijler 2-regels is tweeledig. Ten eerste beogen de Pijler 2-regels de prikkel voor bedrijven om winst te verschuiven naar laagbelastende staten te verminderen. Ten tweede beogen de Pijler 2-regels een ondergrens te stellen aan belastingconcurrentie tussen staten. De EU-lidstaten zijn verplicht deze regels per 31 december 2023 te hebben geïmplementeerd. Nederland heeft aan deze verplichting voldaan met de Wet minimumbelasting 2024 die per 31 december 2023 in werking is getreden.⁶

⁵ 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).

⁶ *Stb.* 2023, nr. 510.

De Wet minimumbelasting 2024 kent drie mechanismes op basis waarvan kan worden bijgeheven: de binnenlandse bijheffing, de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel. Zowel de binnenlandse bijheffing als de inkomen-inclusiemaatregel zijn van toepassing op verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2023. De onderbelastewinstmaatregel is van toepassing op verslagjaren vanaf 31 december 2024.

Op grond van de inkomen-inclusiemaatregel wordt het deel van de overwinst van een laagbelaste groepsentiteit die zich ergens in de groepsstructuur bevindt over het algemeen belast op het niveau van de uiteindelijkkemoederentiteit. Voor zover geen inkomen-inclusiemaatregel wordt toegepast door de staat waarin de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd, wordt de (resterende) bijheffing verzekerd door toepassing van de onderbelastewinstmaatregel. De onderbelastewinstmaatregel werkt daarmee als een vangnetbepaling voor de inkomen-inclusiemaatregel. De binnenlandse bijheffing gaat echter voor op de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel. Door het invoeren van een kwalificerende binnenlandse bijheffing heeft Nederland de mogelijkheid om – kort gezegd – over de winst van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten van een multinationale groep of een binnenlandse groep bij te heffen. Dit is, in tegenstelling tot de inkomen-inclusiemaatregel, ook het geval indien er geen moederentiteit in Nederland is gevestigd. Zonder de binnenlandse bijheffing zou de bijheffing over de winst van de in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten toekomen aan andere staten, bijvoorbeeld de staat waar de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd. De introductie van een kwalificerende binnenlandse bijheffing beschermt de Nederlandse belastingopbrengst.

De waarborg voor snelle implementatie van de Pijler 2-regels over de minimumbelasting zit derhalve in het systeem zelf. Staten die de regels niet of niet tijdig implementeren, geven hiermee mogelijk heffingsrechten op aan andere staten die mogen bijheffen op laagbelaste winsten in de staat die de regels niet implementeert. De systematiek van de Pijler 2-regels leidt er namelijk toe dat in het geval een staat – naar Pijler 2-maatstaven – onvoldoende belasting heft over winst, er over die winst kan worden bijgeheven door een andere staat die de Pijler 2-regels heeft geïmplementeerd. Als gevolg van de Pijler 2-regels zullen staten naar verwachting de Pijler 2-regels invoeren of hun winstbelasting zodanig aanpassen dat het effectieve tarief in de praktijk uitkomt op ten minste 15%. Immers, als de desbetreffende staten dit niet doen, zullen andere staten bijheffen over hun laagbelaste groepsentiteiten op grond van de Pijler 2-maatregelen.

In het NRC-artikel wordt verwezen naar de zogenoemde tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veiligehavenregel. De tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veiligehavenregel die voortvloeit uit de administratieve richtsnoeren waarover het Inclusive Framework (IF), georganiseerd door de OESO, overeenstemming heeft bereikt in juli 2023⁷, is bedoeld om meer tijd te geven aan staten om een kwalificerende binnenlandse bijheffing te implementeren. Op grond van de tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veiligehavenregel is geen onderbelastewinstbijheffing verschuldigd ten aanzien van groepsentiteiten die zijn gevestigd in de staat waar de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd, voor een verslagjaar dat niet langer is dan een periode van twaalf maanden en

⁷ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, (July 2023).

aanvangt op of vóór 31 december 2025 en eindigt vóór 31 december 2026. Daarnaast dient het statutaire tarief in die staat ten minste 20% te bedragen.

Omdat deze tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veilighavenregel alleen betrekking heeft op de staat waarin een uiteindelijke moederentiteit is gevestigd en niet op laagbelaste groepsentiteiten in andere staten, kan Nederland wanneer aan de voorwaarden wordt voldaan, de onderbelaste-winstmaatregel (tijdelijk) niet toepassen ten aanzien van laagbelaste groepsentiteiten die in de staat van uiteindelijke moederentiteit zijn gevestigd. Voor de toepassing van de onderbelastewinstmaatregel, die met ingang van 31 december 2024 van kracht is, geldt dat de tijdelijke veilighavenregel geen gevolgen heeft voor laagbelaste entiteiten die niet zijn gevestigd in de staat van de uiteindelijke moederentiteit.

De tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veilighavenregel betreft een compromis dat op basis van consensus door het OESO/IF is vastgesteld. Deze veilighavenregel is in overeenstemming met Richtlijn (EU) 2022/2523⁸. Het doel van deze tijdelijke maatregel is, zoals hiervoor opgemerkt, om staten meer tijd te geven om een kwalificerende binnenlandse bijheffing te implementeren. In dit compromis ligt besloten dat eind 2026 voldoende tijd is voor staten om de relevante regelgeving te realiseren.

De administratieve richtsnoeren van juli 2023 benadrukken daarom expliciet dat de beperkte periode van twaalf maanden die aanvangt op of vóór 31 december 2025 en eindigt vóór 31 december 2026 niet kan worden verlengd.

De Staatssecretaris van Financiën,
M.L.A. van Rij

⁸ Dit blijkt uit de verklaringen van de Ecofin Raad en de Europese Commissie, die zijn besproken tijdens de Ecofinraad van 9 november 2023. Zie <https://www.consilium.europa.eu/media/67850/st14732-re01-en23.pdf>.