

NTFR 2023/1060 - Wetsvoorstel minimumbelasting 2024 (Pijler 2) ingediend

NTFR 2023/1060

Gegevens

Publicatie

NTFR 2023/1060

Auteur

prof. dr. M.F. de Wilde

Jaargang

2023

Relevante informatie

[Staatssecretaris Financiën, wetsvoorstel van 31 mei 2023, nr. 2023-0000121498, Bijlage 1 – Advies Raad van State over het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 \(Pijler 2\), Bijlage 2 – Uitvoeringstoets wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 \(Pijler 2\), Bijlage 3 - Ramingstoelichting Wet minimumbelasting 2024 \(Pijler 2\) met certificering Centraal Planbureau, Bijlage 4 - Wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 \(Pijler 2\), Bijlage 5 - Memorie van toelichting wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 \(Pijler 2\), Bijlage 6 - Beslisnota's bij wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 \(Pijler 2\) deel 1, Bijlage 7 - Beslisnota's bij wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 \(Pijler 2\) deel 2](#)

Samenvatting

Op 31 mei 2023 is het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2) aan de Tweede Kamer aangeboden. Het wetsvoorstel strekt tot nauwgezette implementatie per jaareinde 2023 van de EU-richtlijn Pijler 2 van 14 december 2022 (Richtlijn (EU) 2022/2523, [NTFR 2022/3907](#)), die moet waarborgen dat grote multinationals (jaaromzet meer dan € 750 miljoen) altijd ten minste een 15%-minimumniveau aan winstbelasting betalen. De beleidsruimte voor Nederland bij het invoeren van de minimumbelasting is beperkt.

Het implementatiewetsvoorstel voorziet in een separate materiële belasting in de vorm van een aangiftebelasting naast de Wet Vpb 1969 en buitenlandse evenknieën. De EU-richtlijn strekt tot implementatie van de voorziene wereldwijde invoering van een 15%-minimumwinstbelastingniveau voor grote multinationals. Daarover bereikten (inmiddels) 138 landen politieke overeenstemming binnen het Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (IF), georganiseerd door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO). Pijler 2 maakt deel uit van de voorziene mondiale

herziening van het internationale belastingsysteem langs twee pijlers (Pijler 1, Pijler 2). Dit, ter adressering van de uitdagingen die de digitaliserende economie met zich meebrengt voor de belastingheffing van multinationals. Het wetsvoorstel sluit nauw aan bij de EU-richtlijn die weer nauw aansluit bij de modelregels die de OESO publiceerde op 20 december 2021 ([NTFR 2022/83](#)).

In het najaar van 2022 consulteerde het kabinet het publiek over het conceptwetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2) ([NTFR 2022/3686](#)). Op 15 juni 2023 heeft een openbare technische briefing van de Tweede Kamer plaatsgevonden. NTFR berichtte eerder over de ontwikkelingen in [NTFR 2020/548](#), [NTFR 2020/615](#), [NTFR 2021/397](#), [NTFR 2021/1425](#), [NTFR 2021/1457](#), [NTFR 2021/1483](#), [NTFR 2021/1484](#), [NTFR 2021/1692](#), [NTFR 2021/1744](#), [NTFR 2021/2195](#), [NTFR 2021/3793](#), [NTFR 2022/83](#), [NTFR 2022/244](#), [NTFR 2022/677](#), [NTFR 2022/884](#), [NTFR 2022/1326](#), [NTFR 2022/1446](#), [NTFR 2022/1928](#), [NTFR 2022/3375](#), [NTFR 2022/3686](#), [NTFR 2022/3687](#), [NTFR 2022/3688](#), [NTFR 2022/3907](#) en [NTFR 2023/321](#).

Noot

Nederland loopt voorop

Met de publicatie van het wetsvoorstel loopt Nederland mondiaal voorop bij de invoering van het politiek overeengekomen mondiale minimumwinstbelastingstelsel per jaareinde 2023. Binnen de EU is Nederland de eerste EU-lidstaat die zijn implementatiewetgeving presenteert. De andere lidstaten zullen snel moeten volgen, aangezien de implementatiewetgeving er uiterlijk jaareinde moet liggen. De afgelopen tijd zien we diverse landen in beweging komen en het publiek over Pijler-2-implementatie consulteren of raamwetgeving presenteren, maar wat daarvan ook zij, doorwrochte wetsvoorstellen zijn nog niet wijdverbreid beschikbaar.

In de wandelgangen vernam ik dat diverse landen van binnen en buiten de EU inmiddels bij de Nederlandse overheid aankloppen om hun licht op te steken en hun voordeel te doen bij de inmiddels binnen het ministerie en de Belastingdienst opgedane ervaringen, best practices, en gezette stappen richting implementatie en uitvoering. Dit, als het gaat om het ontwerpen van de Pijler-2-wetgeving, maar ook als het gaat om de uitrol van het nieuwe belastingstelsel binnen de uitvoeringsautoriteiten en de conversatie in dat verband met het bedrijfsleven en het advieswezen. Ook vernam ik dat de rol van koploper bewust wordt ingenomen om Nederland richting bedrijfsleven als een aantrekkelijke partner te positioneren voor bijvoorbeeld het opzetten van het hoofdkwartier in Nederland. De gedachte zou zijn Nederland als een soort de facto *one stop shop* voor Pijler-2-doeleinden te positioneren waar een betrokken multinationale onderneming haar Pijler-2-formaliteiten organiseert en ook de eventuele bijheffingspositie manageert. Onderdeel daarvan zou dan ook zijn het bieden van zekerheid vooraf in constructief overleg met de belastingautoriteiten. Binnen de Belastingdienst wordt thans een centraal Pijler-2-expertiseteam gevormd.

Voortbouwend op consultatiewetsvoorstel

Het wetsvoorstel is een gewijzigde en geactualiseerde versie van het conceptwetsvoorstel waarover het kabinet het publiek in het najaar consulteerde ([NTFR 2022/3686](#)). Het wetsvoorstel borduurt nauwgezet voort op het consultatiewetsvoorstel. Het wetsvoorstel doet inhoudelijk natuurlijk ook niet veel anders dan de OESO-modelregels en de EU-richtlijn ook doen. Voor technische uiteenzettingen verwijst ik dan ook naar mijn eerdere commentaren.

In de vergelijking met het consultatiewetsvoorstel zien we dat het nu ingediende wetsvoorstel de tijdelijke veiligheidsmaatregel incorporeert als onderdeel van het implementatieraamwerk dat de OESO op dit moment in tranches (werkstromen) aan het uitrollen is ([NTFR 2023/321](#)). Het wetsvoorstel bevat een kadermaatregel voor een permanente veilige haven en voorziet in delegatiebepalingen en verdere openingen voor introductie van lagere regelgeving om toekomstige ontwikkelingen vanuit de OESO in de nationale wet- en regelgeving te kunnen incorporeren. Ook zien we een en ander uit de binnen IF-verband politiek omarmde administratieve richtsnoeren in het wetsvoorstel terug. Al moet

tegelijkertijd worden gezegd dat niet alles daaruit zijn weg naar het wetsvoorstel gevonden heeft, wat een iets gefragmenteerd beeld oplevert. Wellicht gaan we de komende periode een en ander terugzien via amendementen, lagere regelgeving en/of beleidsbesluiten. Een voorbeeld van een maatregel uit de richtsnoeren die we (nog) niet in het wetsvoorstel terugzien, is de transitieregel voor overgedragen activa. Met Ying Than schrijf ik daar binnenkort wat over in Weekblad Fiscaal Recht.

In NTFR schreef ik over de ongewisse rechtsgrondslag en de daaruit voortkomende rechtsonzekerheid van (belastingplichtigen tegemoetkomende) verschillen tussen de Pijler-2-regels die vanuit de OESO op ons af komen en de Pijler-2-regels zoals deze in de EU-richtlijn zijn opgenomen ([NTFR 2023/321](#)). Dat staat nog altijd overeind. In de wandelgangen vernam ik dat de Europese Commissie niet te moeilijk zal gaan doen over OESO-conforme discrepanties die hier aan het ontstaan zijn tussen de EU-richtlijn en nationale implementatiewetgeving. De soep zal niet zo heet gegeten worden, hoorde ik. Wel vraag ik me af wat daarvan de rechtsgrondslag zal zijn. Ik herinner me geen stukken vanuit de EU-instituties die dit bevestigen en waar we op kunnen vertrouwen. Daarmee resteert, in ieder geval bij mij, toch enig gevoel van onbehagen dat – where the rubber hits the road – de soep straks misschien toch wat heter zal blijken dan initieel verwacht.

Verder verdient opmerking dat we in de thans voorliggende wetgevingsstukken, anders dan bij de consultatie, niet meer teruglezen dat Pijler-2-bijheffing niet kwalificeert als compenserende heffing voor toepassing van art. 10a Wet Vpb 1969. Dat roept wat vragen op naar de betekenis daarvan. Indien het effectieve 15%-minimumniveau van Pijler 2 voor art. 10a een naar Nederlandse maatstaven reële heffing oplevert, dan zal er straks van de compenserende-heffingstoets in art. 10a weinig gaan resteren. Van Hulst pikte dit ook al op in haar commentaar bij het wetsvoorstel (NLF 2023/1367). Hier zien we de eerste concrete bewegingen richting marginalisering van de vennootschapsbelasting die ik al signaleerde in [NTFR 2022/1326](#) ('Feitelijk betekent dit natuurlijk afschaffing (geheel of gedeeltelijk) van deze regelingen in onze vennootschapsbelasting voor bedrijven die binnen de reikwijdte van de maatregelen vallen').

Rechtsvinding

Het wetsvoorstel is een knap staaltje wetstechnisch handwerk en toont de uitstekende vaardigheden en competenties van de mensen binnen het ministerie die aan de stukken gewerkt hebben. Dit neemt niet weg dat de veelheid aan vraagstukken en kwesties rondom de plannen die afgelopen periode – ook in NTFR – aan de orde zijn gekomen, nog altijd onverkort op tafel liggen. Dat deze in het wetsvoorstel niet worden geadresseerd, is het gevolg van de ontstane beperkte beleidsruimte. De vraagstukken rondom de belastinghervormingsplannen over bijvoorbeeld de (on)verenigbaarheid met de verdragen, de mogelijkheden tot strategievorming, administratieve samenwerking en geschilbeslechting, zal ik hier niet gaan herhalen; ik verwijs naar mijn eerdere commentaren in dit blad. De technische briefing van de Tweede Kamer, aanvankelijk besloten en uiteindelijk openbaar, heeft inmiddels ook plaats gehad, op 15 juni 2023. Eerder schreef ik over een trein naar Groningen ([NTFR 2022/1446](#)). Daar zijn we inmiddels bijna aangekomen.

Waar ik me in toenemende mate zorgen over maak, is de vraag wie straks de sleutels bewaart naar onze rechtsvinding, en op welke rechtsstatelijke basis dit dan zal zijn. Tijdens een inleiding die ik onlangs mocht verzorgen op het seminar ter gelegenheid van het afscheid van professor Stef van Weeghel als Global Tax Policy Leader bij PwC heb ik daar wat over gezegd (NLF Opinie 2023/11). Het gaat om onze winstbelastingheffing, maar wie gaat straks ons recht vinden? De OESO? Onze nationale instituties? Die van de Europese Unie? Een voorbeeld. De Pijler-2-deelnemingsvrijstelling stelt reguliere voordelen uit aandelenbelangen onder de 10% vrij als de aandelen ten minste een jaar gehouden worden, en belast deze voordelen als het om vervreemdingsvoordelen gaat. Dat roept de vraag op of voordelen uit ingekochte aandelen als reguliere voordelen kwalificeren of als vervreemdingsvoordelen kwalificeren. De relevantie hiervan zit erin dat het antwoord op deze rechtsvraag zal gaan doorwerken in het effectieve tarief voor Pijler-2-doeleinden en daar mogelijk uit voortvloeiende Pijler-2-bijheffing, in Nederland en/of in het buitenland. Vooralnog weet niemand wat op deze rechtsvraag het antwoord is en ook weet niemand wie dat straks voor ons zal gaan beslissen. Als de Belastingdienst hier straks op zou

gaan rulen, dan is niet gezegd dat andere landen onze interpretatie zullen gaan volgen, en al helemaal niet als er ook een heffingsbelang zou spelen. Ongeadresseerde dispariteiten/mismatches in de Pijler-2-rechtstoepassing zullen tot dubbele (non-)belastingheffing aanleiding kunnen gaan geven.

Afsluitende opmerkingen

Pijler 2 komt eraan. Het wetsvoorstel zal komende periode door het wetgevingsproces worden geloodst. Het worden interessante tijden. Mijn laatste commentaren rondde ik steeds af met de vraag of we hier aan de vooravond staan van een opgelost winstbelastingvraagstuk of dat het straks een rommeltje wordt. Dat doe ik ook deze keer. Om eerlijk te zijn begin ik wat argwanend te worden. Gaan onze instituties de rechtstoepassing straks bevorderen? Of zal het rechtstoepassingsproces gaan verstropen of misschien zelfs verlamd raken, uit angst bijvoorbeeld voor hoe collega-instituties aan de andere zijde van de landsgrens op onze rekkelijke of juist precieze rechtstoepassing – een schappelijke Pijler-2-ruling om een voorbeeld te noemen – zullen gaan reageren? Want weet: Pijler 2 brengt bijheffing in landen waar andere landen zich niet aan de nieuwe norm conformeren. We worden in de gaten gehouden. We houden elkaar in de gaten en we zetten elkaar daarmee ook wat klem, zo lijkt het.

Tot slot, op Reuters las ik dat Vietnam recent door de OESO is teruggefloten ('No handouts to big firms to offset global tax, OECD tells Vietnam', Francesco Guarascio, June 7, 2023, reuters.com). Vietnam overweegt bedrijven te gaan compenseren voor de in te voeren Pijler-2-bijheffing om de concurrentiepositie niet te verzwakken ('Exclusive: Vietnam eyes multi-million-dollar handouts to Samsung, others to offset global tax', Francesco Guarascio, Khanh Vu, May 30, 2023). Andere landen schijnen vergelijkbare ambities te hebben. En dat mag niet van de OESO, en wel op basis van een wat vage toepassingsvoorwaarde in de modelregels en administratieve richtsnoeren, de zogenoemde 'no benefits requirement' ('... mits die staat geen voordelen toekent die gerelateerd zijn aan die belasting' / '... provided that such jurisdiction does not provide any benefits that are related to such rules'). Daar is inmiddels een hoop om te doen, begreep ik, nu Pijler 2 mogelijk zelfs lijkt te gaan doorresoneren naar de uitgavenkant. Dat gaat dan toch wel weer best wat (te) ver.