

Reactie wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024

Amsterdam, 11 november 2023

Geacht Kamerlid,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) heeft met belangstelling kennisgenomen van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 zoals dat aanhangig is bij de Eerste Kamer en geeft hierbij graag een reactie.

Met deze reactie beogen we een bijdrage te leveren aan de totstandkoming van goede wet- en regelgeving. Dat doen we vanuit onze expertise en ervaring. Wij hebben daarbij aandacht voor de fundamentele rechts- en wetgevingsbeginselen zoals rechtsgelijkheid, rechtszekerheid, handhaafbaarheid en uitvoerbaarheid.

Met vriendelijke groet,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



drs. R.A. van der Jagt
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen



Inhoud

1. Omzetting voordeel stimuleringsregelingen in 'refundable tax credit / Marketable Transferable Tax Credits'	3
2. Inkomen-inclusiebijheffing (hoofdstuk 4) - Fluctuaties belangen gedurende het verslagjaar	3
3. Bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies (hoofdstuk 6) - interactie met de objectvrijstelling	5
4. Berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing (hoofdstuk 8)	7
5. Verplaatsing gedurende het verslagjaar en bepaling uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid	10
6. Bijzondere bepalingen omtrent bedrijfsreorganisaties en houdsterstructuren (hoofdstuk 9)	11
7. Regelingen inzake fiscale neutraliteit en uitdelingsstelsels (hoofdstuk 10)	13
8. QDMTT en QDMTT Safe Harbour	14
9. Implementatie administratieve richtsnoeren februari en juli 2023	16
10. Pijler 2 naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing	16
11. Tot slot	17





1. Omzetting voordeel stimuleringsregelingen in ‘refundable tax credit / Marketable Transferable Tax Credits’

Pijler Twee doet mogelijk afbreuk aan industrie stimulerende maatregelen zoals de innovatieboxregeling, het tonnageregime en de liquidatieverliesregeling door, indien als gevolg van toepassing van deze maatregelen het effectieve belastingtarief minder dan 15% is, er bijheffing verschuldigd zal zijn waardoor het belastingvoordeel deels terug wordt genomen. Het gegeven dat de innovatieboxregeling, het tonnageregime en de liquidatieverliesregeling zorgen voor een lager effectief belastingtarief dan 15% maakt dat landen in bepaalde gevallen zullen bijheffen. Deze ongewenste samenloop van de voorgestelde Pijler Twee wetgeving met bestaande stimuleringsregelingen doet afbreuk aan het doel van deze stimuleringsregelingen.

De NOB vraagt of de wetgever heeft overwogen om een aanpassing te maken in de Nederlandse stimuleringsregelingen (lees: tonnageregime, innovatieboxregeling en liquidatieverliesregeling) door deze regelingen zodanig te wijzigen dat zij in de vorm van een refundable tax credit / Marketable Transferable Tax Credit worden verstrekt aan belastingplichtigen. Deze tax credits kwalificeren onder Pijler Twee als inkomen (noemer van de breuk), maar verlagen het bedrag aan belastingen (teller van de breuk) niet.

Het gevolg is dat toekenning van een refundable tax credit een geringer neerwaarts effect heeft op de effectieve belastingdruk van de betreffende groepsentiteit dan wanneer het voordeel direct in de belasting wordt verwerkt. Het toekennen van het voordeel middels deze tax credits zorgt ervoor dat minder snel of in geringere mate sprake is van bijheffing. Het toekennen van Marketable Transferable Tax Credits is een maatregel die ook door de Verenigde Staten wordt toegepast ter stimulering van bepaalde sectoren. De invoering van een dergelijk – internationaal geaccepteerd – creditsysteem is een geschikt middel ter behoud van de bestaande stimuleringsmaatregelen, en het neutraliseert de initieel niet beoogde verslechtering van het Nederlandse vestigingsklimaat.

2. Inkomen-inclusiebijheffing (hoofdstuk 4) - Fluctuaties belangen gedurende het verslagjaar

Op de eerdere vraag van de NOB hoe het effectieve belastingtarief en de mogelijke verschuldigde bijheffing wordt berekend als er gedurende het verslagjaar fluctuaties zijn in het belang van in minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten is in de Nota naar aanleiding van Verslag (pagina 83) opgenomen dat voor zover gedurende het verslagjaar wijzigingen in het belang van een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit optreden, dit in beginsel geen gevolgen heeft voor de berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing van een in minderheidsbelang gehouden subgroep.





Naar de mening van de NOB zou een dergelijke toepassing tot vreemde of onduidelijke uitkomsten kunnen leiden. Het effect van fluctuaties gedurende het verslagjaar met betrekking tot een belang in een andere entiteit is zowel relevant voor de vraag op welk niveau de heffing plaatsvindt, de bepaling wat de reikwijdte is van de berekeningen van het effectieve belastingtarief en voor het bepalen van het kwalificerend inkomen of verlies. De NOB verzoekt om de gevolgen van dergelijke fluctuaties gedurende het verslagjaar verder toe te lichten. De NOB verzoekt verder om naast de uitwerking van fluctuaties gedurende het verslagjaar ten aanzien van minderheidsbelangen gehouden groepsentiteiten bijvoorbeeld ook in te gaan op de uitwerking van fluctuaties gedurende het verslagjaar rondom de grens van de partieel gehouden moederentiteit, rondom de grens van de tussenliggende moederentiteit en rondom de grens van een portfolio belang. Ter verduidelijking van de vraag zijn hier onder ook een aantal voorbeelden opgenomen.

Indien een multinationale groep aan het begin van een verslagjaar een (in)direct belang houdt van 75% in een groepsentiteit waarbij het overige belang wordt gehouden door een derde, zal deze groepsentiteit als partieel gehouden moederentiteit in beginsel de verplichting hebben op basis van artikel 4.1, lid 1 van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 een inkomen-inclusiebijheffing toe te passen indien en voor zover zij zelf een laagbelaste groepsentiteit is of een (on)middellijk belang houdt in een andere laagbelaste groepsentiteit.

Stel dat de multinationale groep in de loop van hetzelfde verslagjaar een additioneel belang in deze groepsentiteit verkrijgt waardoor deze groepsentiteit niet langer kwalificeert als partieel gehouden groepsentiteit vraagt de NOB zich af of het inderdaad correct is dat deze groepsentiteit, als voormalig partieel gehouden moederentiteit, inderdaad de inkomen-inclusiebijheffing toe dient te passen in relatie tot laagbelaste groepsentiteit voor het gehele verslagjaar.

Voorts vraagt de NOB zich af hoe om dient te worden gegaan met een situatie waarin de uiteindelijke moederentiteit (Entiteit A) geen inkomen-inclusiebijheffing toepast en de verplichting neerslaat bij een tussenliggende moederentiteit (Entiteit B). Indien deze tussenliggende moederentiteit het (on)middellijke belang in een laagbelaste groepsentiteit in de loop van het verslagjaar vervreemd aan de uiteindelijke moederentiteit, zijnde Entiteit A, of een andere tussenliggende moederentiteit (Entiteit C) die een inkomen-inclusiebijheffing kan toepassen en onderdeel uitmaakt van dezelfde multinationale groep (Entiteit C), vraagt de NOB zich af of de uitkomst inderdaad correct is dat Entiteit B belastingplichtig is voor de inkomen-inclusiebijheffing voor het gehele jaar en niet slechts voor de periode waarin zij een (on)middellijk belang hield in de laagbelaste groepsentiteit.



3. Bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies (hoofdstuk 6) - interactie met de objectvrijstelling

De NOB verzoekt om verduidelijking inzake de manier van rapporteren voor de Wet minimumbelasting 2024 bij een interne dealing die binnen de reikwijdte valt van de objectvrijstelling. Hieronder is een versimpeld voorbeeld opgenomen en de twee verschillende manieren van rapporteren die mogelijk zijn. De NOB hoort graag welke manier correct is.

Voorbeeld

In dit voorbeeld heeft een BV een vaste inrichting (VI) in Duitsland. De Duitse VI houdt een activum dat voor commerciële, Duitse Vpb, Nederlandse Vpb, Duitse GloBE en Nederlandse Wet minimumbelasting 2024 een boekwaarde heeft van nul. De Duitse VI draagt het activum over aan de hoofdentiteit van de BV in Nederland in jaar 1 voor de waarde economisch verkeer van 80. De boekwaarde van het activum verandert niet in de commerciële jaarrekening op basis van de toegepaste financiële verslaggevingsstandaard (in andere woorden, BV realiseert commercieel geen step-up). In jaar 2 verkoopt BV het activum voor 80 aan een derde partij. De hoofdentiteit van BV realiseert ieder jaar 100 aan rente-inkomsten in Nederland.

Juridische entiteit (BV)		
	Jaar 1	Jaar 2
Bruto wereldwinst BV	100	180
Commerciële winst VI	80	-
Fiscale winst VI	80	-
Fiscaal resultaat BV	100	180
Objectvrijstelling BV	- 80	-
Belastbare winst BV	20	180
Acute Duitse belasting VI	20	-
Acute Nederlandse belasting BV	5	45
Latente Nederlandse belasting BV (25% Vpb)	-	-



Minimumbelasting manier A: step-up in basis voor de Wet Minimumbelasting 2024

Minimumbelasting hoofdentiteit		
	Jaar 1	Jaar 2
Kwalificerende inkomen hoofdentiteit	100	$180 - 80^* = 100$
Acute Nederlandse belasting BV	5	$180 * 25\% = 45$
Passieve belastinglatentie hoofdentiteit (ten gevolge van step-up)**	$80 * 25\% = 20^*$	-20
Gecorrigeerde betrokken belastingen hoofdentiteit	25	25
Effectief tarief hoofdentiteit	25%	25%

* Door de 'overdracht' van het activum van de VI naar de hoofdentiteit in jaar 1 heeft er een step-up plaatsgevonden ten aanzien van de boekwaarde voor doeleinden van de Wet minimumbelasting 2024. Deze step-up volgt (i) de correctie van artikel 6.1, lid 1 om de nettowinst te bepalen vóór de consolidatiecorrecties (ii) het arm's lengthbeginsel zoals is neergelegd in artikel 6.4 of (iii) de algemene regel voor overdracht van activa en passiva van artikel 9.3, lid 1. Ten gevolge van de step-up zal BV een passieve belastinglatentie van 20 opnemen die de toekomstige (Nederlandse) belastinggevolgen adresseert van het verschil tussen de basis van het activum voor de Wet minimumbelasting 2024 en de basis voor de Nederlandse Vpb. In jaar 2, bij overdracht van het activum naar een derde partij, zal BV geen winst realiseren voor de Wet minimumbelasting 2024 aangezien de overdracht plaatsvindt voor dezelfde waarde als de boekwaarde van het activum voor de Wet minimumbelasting 2024.

** Voor de eenvoud hebben we in het rekenkundige voorbeeld de passieve belastinglatentie niet herrekend tegen 15%.

Minimumbelasting manier B: toepassing artikel 6.13, lid 5

Minimumbelasting hoofdentiteit		
	Jaar 1	Jaar 2
Kwalificerende inkomen hoofdentiteit	$100 - 80^{***} = 20$	180
Acute Nederlandse belasting BV	5	45
Passieve belastinglatentie hoofdentiteit (ten gevolge van step-up)**	-	-
Gecorrigeerde betrokken belastingen hoofdentiteit	5	45
Effectief tarief hoofdentiteit	25%	25%

*** De tekst van artikel 6.13, lid 5 noemt dat de nettowinst of het nettoverlies van een VI niet in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van de hoofdentiteit. In de memorie van toelichting (pagina 182) wordt hierover gezegd dat op deze manier wordt voorkomen dat nettowinst of nettoverlies niet of tweemaal in aanmerking wordt genomen. Zonder het niet in aanmerking nemen van de 80 winst van de VI bij de hoofdentiteit zou deze 80 tweemaal worden meegenomen. Mede omdat de 80 winst een jaar later wordt meegenomen bij de hoofdentiteit kan het redelijk zijn om op basis van artikel 6.13, lid 5 de 80 winst van de VI te corrigeren bij de hoofdentiteit, ondanks dat de 80 winst van de VI niet in hetzelfde jaar wordt opgenomen in de financiële verslaggeving van de hoofdentiteit.





4. Berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing (hoofdstuk 8)

Voorbeeld verrekening bronbelasting

Ten aanzien van de voorbeelden op pagina 24 – 26 terzake van de verrekening van bronbelasting op renten en royalty's merkt de NOB het volgende op. In de toelichting op de voorbeelden is als uitgangspunt opgenomen dat de bronbelasting kwalificeert als een relevante betrokken belasting. Bij het voorbeeld op pagina 25 (zonder verrekening bronbelasting bij de ontvanger) wordt de ingehouden bronbelasting van 25 meegenomen als onderdeel van de gecorrigeerde betrokken belastingen. Bij het voorbeeld op pagina 32 (met verrekening van bronbelasting) wordt de ingehouden bronbelasting van 25 niet meegenomen als onderdeel van de gecorrigeerde betrokken belastingen. De NOB constateert hier een inconstitentie nu de vennootschapsbelasting na verrekening van de bronbelasting in aanmerking wordt genomen (tegen een bedrag van 6,25), maar de ingehouden bronbelasting (van 25) zelf niet als betrokken belasting in aanmerking wordt genomen.

De NOB zou verwachten dat ook in het voorbeeld met verrekening rekening gehouden moet worden met de bronbelasting, als het uitgangspunt is dat deze kwalificeert als een betrokken belasting. In dit kader wordt ook verwezen naar het OESO Commentaar op artikel 4.1.2 en artikel 4.2.1 van de OESO GloBE Rules:

OESO Commentaar artikel 4.1.2, pagina 86

5. Article 4.1.2 requires certain additions to the Adjusted Covered Taxes to be taken into account for GloBE purposes in order to ensure that all Covered Taxes are properly captured and attributed to the Constituent Entity. An adjustment may be required under Article 4.1.2 because the range of items identified as income taxes in the financial statements may be narrower than the items that fall within the definition of Covered Taxes for the purposes of the GloBE Rules

The definition of Covered Taxes is generally broader than the scope of Taxes that qualify as income taxes under financial accounting principles. Thus, some Covered Taxes may not be recorded as an income tax expense in the financial statements of a Constituent Entity. Instead, they may be expensed in the computation of profit and loss before tax. Accordingly, paragraph (a) adds back to the measure of Adjusted Covered Taxes, any accrued liability for Covered Taxes that was reported as an ordinary expense, rather than income tax expense, in the financial statements.





OESO Commentaar artikel 4.2.1, pagina 93

31.Paragraph (c) provides that Taxes imposed in lieu of a generally applicable CIT are Covered Taxes. A generally applicable CIT could be one that applies to all resident corporations or one that typically applies to those resident corporations that are members of a large multinational group. A generally applicable CIT would also include an income tax imposed on a corporation but which also applies to other taxable persons such as individuals. The “in lieu of” test includes Taxes that are not described in the generally applicable income tax definition but which operate as substitutes for such taxes. This test, which is used in some jurisdictions in the context of their foreign tax credit rules, would generally include withholding taxes on interest, rents and royalties, and other taxes on other categories of gross payments such as insurance premiums, provided such taxes are imposed in substitution for a generally applicable income tax. Taxes imposed in lieu of a generally applicable CIT would also include taxes arising from the Subject to Tax Rule.

De NOB zou daarnaast verwachten dat het kwalificerende inkomen in beide voorbeelden 625 zou bedragen, in plaats van 600, omdat de bronbelasting op grond van artikel 6.2.1, onder a Wet minimumbelasting 2024 bijgeteld dient te worden om het kwalificerende inkomen te bepalen (in lijn met artikel 3.2.1, onder a van de OESO GloBE Rules) en het uitgangspunt in het voorbeeld is dat de bronbelasting kwalificeert als betrokken belasting.

Daarnaast vraagt de NOB aandacht voor de volgende situatie. Op het moment dat geen rekening gehouden wordt met een uitgestelde belastingvordering voor **volledig te verrekenen** bronbelasting op (bijvoorbeeld) renten en royalty's onder toepassing van artikel 7.3, lid 5, onder e Wet minimumbelasting 2024, kan dit resulteren in een GloBE ETR welke lager is dan 15% op het moment dat verrekening van de bronbelasting (resulterende in een lagere acute belastinglast) in een later jaar plaatsvindt dan het jaar waarin de bronbelasting is ingehouden. Op deze wijze kan de situatie ontstaan dat in het jaar dat de bronbelasting verrekend wordt een GloBE ETR resulteert die lager is dan 15%, terwijl in het jaar dat de ingehouden bronbelasting wordt toegerekend aan de betrokken belastingen een GloBE ETR resulteert die (veel) hoger is dan 15%.

Hierbij kan het volgende voorbeeld worden gegeven, waarbij de NOB ervan uit gaat dat de bronbelasting in het jaar van inhouding kwalificeert als een betrokken belasting, en de Wet minimumbelasting 2024 reeds van toepassing is.



	2024	2025
Commerciële winst	200	1.000
Belastinglast:		
– Acute belastinglast vóór verrekening (25%)	50 -/-	250 -/-
– Verrekening bronbelasting	50	150
– Acute belastinglast na verrekening	0	100 -/-
– Latente belastingvordering nog te verrekenen bronbelasting	150	150 -/-
– Bronbelasting	200 -/-	0
	50 -/-	250 -/-
ETR	25% (50 / 200)	25% (250 / 1.000)
Kwalificerend inkomen	200	1.000
Gecorrigeerde betrokken belastingen:		
– Belastinglast jaarrekening	50 -/-	250 -/-
– Correctie latente belastingvordering (artikel 7.3, lid 5, onder e)	150 -/-	150
	200 -/-	100 -/-
GloBE ETR	100% (200 / 200)	10% (100 / 1.000)

In de visie van de NOB resulteert dit in een mogelijk ongewenste situatie, uitgaande van volledige verrekening van de ingehouden bronbelasting. Uitgaande van het OESO Commentaar bij artikel 4.4.1, onderdeel e van de OESO GloBE Rules, zou de verrekening van bronbelasting en het vormen van een latente belastingvordering in de visie van de NOB neutraal moeten verlopen. Commercieel wordt de verrekening van bronbelasting (uitgaande van de situatie dat de bronbelasting volledig kan worden verrekend) “rechtgetrokken” door de opname van een uitgestelde belastingvordering in het jaar van inhouding, die vervolgens wordt afgeboekt in het jaar van verrekening. Op het moment dat voor de berekening van de GloBE ETR mutaties in de uitgestelde belastingvordering voor verrekenbare bronbelasting niet meegenomen mogen worden, werkt dit ogenschijnlijk onevenwichtig uit.





In het OESO Commentaar bij artikel 4.4.1.(e) van de OESO GloBE Rules, meer specifiek uitgewerkt in paragrafen 80 tot en met 82, is het volgende opgemerkt:

80. Finally, paragraph (e) excludes the deferred tax benefit with respect to the generation of tax credits as well as the deferred tax expense with respect to the use of tax credits. A tax credit is an amount that taxpayers can subtract directly from taxes owed to a government. They differ from deductions, which reduce the amount of taxable income. Instead, they directly reduce the amount of tax owed. One example of a tax credit is an investment tax credit whereby the government provides the taxpayer that incurs certain qualifying expenditure with a reduction in a future tax payable that is calculated as a percentage of the expenditure incurred. A tax credit under paragraph (e) includes tax credits granted in a jurisdiction due to a tax liability imposed in another jurisdiction or imposed on profits distributed by another entity such as foreign tax credits. Tax credits are excluded from the Article 4.4.1 Total Deferred Tax Adjustment amount because the inclusion of such amounts could lead to distortions in GloBE results. Note that Qualified Refundable Tax Credits are addressed separately in Article 4.1.2.

81. Because the generation and use of tax credits is excluded from the Total Deferred Tax Adjustment Amount, any movement in deferred tax expense arising from the generation and use of such tax credits is excluded from the computation of Adjusted Covered Taxes. For example, when an excess foreign tax credit carry-forward is generated, the deferred tax asset associated with such carry-forward will not reduce Adjusted Covered Taxes since it is excluded from the Total Deferred Tax Adjustment Amount under Article 4.4.1(e). Conversely, when such foreign tax credit carry-forward is used in a subsequent Fiscal Year, the use of such deferred tax asset will not result in an increase to Adjusted Covered Taxes for the same reason. This results in the same outcome as if no deferred tax asset for the carry-forward of a foreign tax credit was recorded at all.

82. Because deferred tax assets arising from the generation of tax credits are excluded from the Total Deferred Tax Adjustment Amount and will not reduce Adjusted Covered Taxes, the generation of tax credits should not give rise to Top-up Tax under Article 4.1.5.4

De NOB vraagt verduidelijking of dit effect van verrekenbare bronbelasting zo bedoeld is.

5. Verplaatsing gedurende het verslagjaar en bepaling uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid

De NOB verzoekt om nadere uitleg over de samenloop tussen de bepaling inzake de vestiging van groepsentiteiten in geval van een verplaatsing gedurende het verslagjaar en het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid zoals opgenomen in artikel 8.3 Wet minimumbelasting 2024.





Op basis van artikel 1.3, lid 12 Wet minimumbelasting 2024 zal een groepsentiteit, in het geval van een verplaatsing gedurende het verslagjaar, daar gevestigd zijn waar zij aan het begin van het verslagjaar gevestigd was. Voor de toepassing van de uitsluiting van inkomen op basis van reële aanwezigheid zoals geregeld is in artikel 8.3 Wet minimumbelasting 2024 is het van belang dat de relevante materiële vaste activa gelegen zijn in de staat waar de groepsentiteit is gevestigd.

Indien een groepsentiteit aan het begin van het verslagjaar is gevestigd in land A en in de loop van hetzelfde jaar de plaats van feitelijke leiding van deze groepsentiteit wijzigt waardoor zij per, bijvoorbeeld, 5 april van hetzelfde verslagjaar gevestigd is in land B, is het de NOB onduidelijk hoe bepaald moet worden wat de hoogte van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid is. Immers deze groepsentiteit wordt gedurende het gehele verslagjaar geacht gevestigd te zijn in land A, terwijl per 5 april van dat verslagjaar onder andere haar materiële vaste activa gelegen zijn in land B. Ditzelfde geldt voor de bepaling inzake het uitgesloten inkomen voor reële aanwezigheid betrekking hebbende op de uitzondering voor werknemerslasten.

6. Bijzondere bepalingen omtrent bedrijfsreorganisaties en houdsterstructuren (hoofdstuk 9)

In haar schrijven van 26 juni 2023 heeft de NOB verschillende vragen gesteld in het kader van ondermeer de toepassing van de omzeldrempel bij fusies en splitsingen van een groep.^[1] De desbetreffende paragraaf, paragraaf 3.7, lijkt ogenschijnlijk in de nota naar aanleiding van het verslag te zijn verwisseld met een toelichting op het beslag wat de noodzakelijke systeemaanpassingen vragen van de Belastingdienst op ICT vlak. De NOB zou het op prijs stellen als de vragen welke gesteld zijn naar aanleiding van hoofdstuk 9 van de Wet minimumbelasting 2024 kunnen worden beantwoord.

Artikel 9.1 Toepassing van de omzeldrempel bij fusies en splitsingen van een groep

Artikel 9.1 lid 1 Wet minimumbelasting 2024 geeft afwijkende regels ten opzichte van artikel 2.1 Wet minimumbelasting 2024 om te bepalen of de omzeldrempel wordt bereikt in het geval van een fusie. Op basis van de tekst van artikel 9.1 lid 2 Wet minimumbelasting 2024 geldt deze afwijkende regel indien in een verslagjaar een niet tot een groep behorende entiteit fuseert met een andere niet tot een groep behorende entiteit of met een groep tot een multinationale groep of binnenlandse groep, en een van deze of beide fuserende partijen geen geconsolideerde jaarrekening opstelt, onderscheidenlijk opstellen.





In artikel 9.1, lid 4 Wet minimumbelasting 2024 wordt voorts toegelicht wat onder fusie wordt verstaan voor toepassing van dit artikel:

a. fusie: een rechtshandeling waarbij:

1°. alle of nagenoeg alle groepsentiteiten van twee of meer afzonderlijke groepen onder gemeenschappelijke zeggenschap worden gebracht, waardoor deze entiteiten tot een groep worden samengevoegd; of

2°. een entiteit die geen deel uitmaakt van een groep met een andere entiteit of groep onder gemeenschappelijke zeggenschap wordt gebracht, waardoor zij tot een groep worden samengevoegd.

In de memorie van toelichting (p. 256 / 257) wordt in dit kader het volgende opgemerkt:

Er is geen sprake van een fusie indien twee groepen door een beleggingsentiteit worden overgenomen en de beleggingsentiteit op grond van regelgeving niet verplicht is om de groepen integraal te consolideren. Er is dan geen sprake van een groep bestaande uit de beleggingsentiteit en die twee groepen, omdat de activa en passiva, het inkomen, de uitgaven en de kasstromen van die entiteiten in verschillende geconsolideerde jaarrekeningen worden verantwoord. Er is ook geen sprake van een fusie indien een groep een divisie die bestaat uit entiteiten overdraagt aan een andere groep. Ook in het geval er geen sprake is van een fusie kunnen in voorkomende gevallen de bepalingen van het voorgestelde artikel 9.2 en het voorgestelde artikel 9.3 van toepassing zijn. Van een fusie is echter wel sprake als de divisie nagenoeg alle activiteiten van de overdragende groep omvat.

Op basis van artikel 9.1, lid 2 en lid 4 Wet minimumbelasting 2024, in combinatie met de toelichting in de memorie van toelichting kunnen de volgende situaties worden onderscheiden:

- De fusie van twee entiteiten die beide niet tot een groep behoren valt binnen de reikwijdte van artikel 9.1;
- De fusie van een enkele entiteit die niet tot een groep behoort en fuseert met een groep valt binnen de reikwijdte van artikel 9.1 (en vice versa);
- De fusie van een entiteit welke tot een groep behoort en fuseert met een andere groep valt niet binnen de reikwijdte van artikel 9.1;
- De overdracht van een divisie die bestaat uit entiteiten aan een andere groep valt niet binnen de reikwijdte van artikel 9.1;
- De overdracht van een business divisie aan een groep, waarbij de divisie nagenoeg alle activiteiten van de overgedragen groep omvat, valt binnen de reikwijdte van artikel 9.1.



De NOB geeft in overweging een nadere verduidelijking op te nemen wat de achtergrond is van het onderscheid tussen bovengenoemde voorbeelden en de situatie dat de fusie of overdracht van een of meer entiteiten welke tot een groep behoren niet binnen de reikwijdte van artikel 9.1 Wet minimumbelasting 2024 valt. De NOB verzoekt ook een nadere toelichting op het voorbeeld dat de overdracht van een business divisie aan een groep, waarbij de divisie nagenoeg alle activiteiten van de overgedragen groep omvat, ook binnen de reikwijdte van artikel 9.1 Wet minimumbelasting 2024 valt, nu deze situatie naar de letter van artikel 9.1, lid 2 en lid 4 Wet minimumbelasting 2024 niet wordt gedekt. De NOB verzoekt tot slot om de betekenis van het begrip ‘nagenoeg alle activiteiten’ nader toe te lichten.

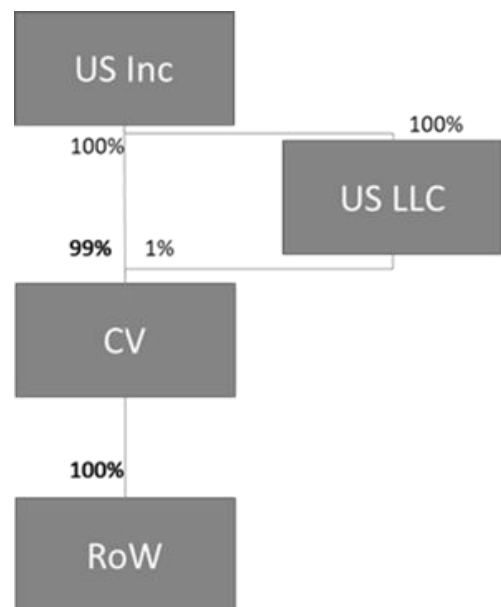
7. Regelingen inzake fiscale neutraliteit en uitdelingsstelsels (hoofdstuk 10)

De NOB verzoekt nader uiteen te zetten in welke situaties een doorkijkentiteit die geen uiteindelijkkemoederentiteit is, desalniettemin belastingplichtig zal zijn voor de binnenlandse bijheffing en/of inkomen-inclusiebijheffing. Concreet verzoekt zij hierbij onderstaande twee voorbeelden nader te behandelen.

Voorbeeld 1

Een Nederlandse transparante CV heeft twee partners, US LLC en US Inc. US LLC en US Inc zijn beide opgericht onder het recht van de Verenigde Staten. Zowel US LLC als US Inc beschouwen CV als transparant. US Inc houdt een direct belang van 99% in CV en US LLC houdt het overige belang in CV.

US Inc is eveneens de uiteindelijkkemoederentiteit van de multinationale onderneming waartoe onder andere CV en US LLC behoren. Deze multinationale onderneming heeft een geconsolideerde omzet van ten minste EUR 750 miljoen gedurende ten minste twee van de vier referentie jaren. Via CV houden US LLC en US Inc een belang in verschillende deelnemingen, waaronder ook laagbelaste groepsentiteiten waar geen kwalificerende binnenlandse bijheffing wordt toegepast.



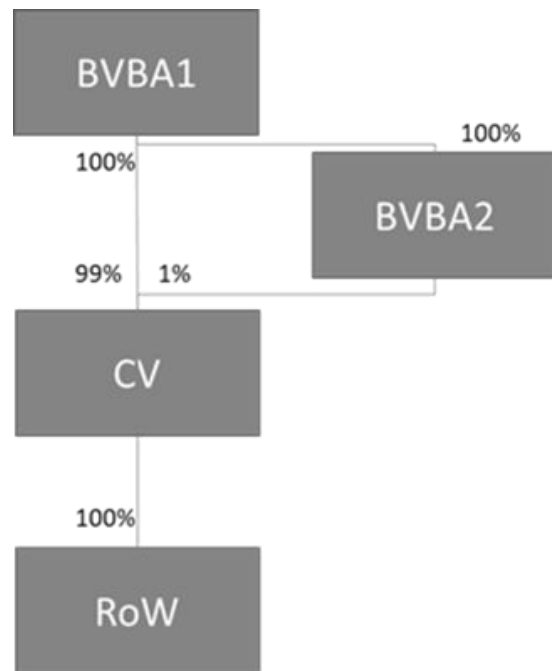
Zal CV in casu een binnenlandse bijheffing en/of inkomen-inclusiebijheffing moeten toepassen?



Voorbeeld 2

Dit voorbeeld is gelijk aan voorbeeld 1 met als verschil dat de partners van de CV nu twee Belgische vennootschappen, zijnde BVBA1 en BVBA2, zijn. BVBA1 is de uiteindelijk moederentiteit van de multinationale groep waartoe onder andere BVBA2 en CV behoren. CV is vanuit het perspectief van BVBA1 en BVBA2 eveneens transparant. BVBA1 houdt een 99% belang in CV en BVBA2 houdt het overige belang in CV.

Zal CV in casu een binnenlandse bijheffing en/of inkomen-inclusiebijheffing moeten toepassen?



8. QDMTT en QDMTT Safe Harbour

De NOB waardeert dat het kabinet belangrijke onderdelen welke zijn opgenomen in de administratieve richtsnoeren van de OESO gepubliceerd op 17 juli 2023 heeft verwerkt in de op 13 oktober jl. gepubliceerde nota van wijziging. Op basis van de toelichting bij de nota van wijziging begrijpt de NOB dat de wijzigingen onder andere de implementatie tracht te omvatten van:

- de tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veiligehavenregel en de kwalificerende binnenlandse bijheffing veiligehavenregel in lijn met respectievelijk de 'UTPR Safe Harbour' en de 'QDMTT Safe Harbour' zoals opgenomen in de administratieve richtsnoeren van juli 2023;
- aanpassingen aan de binnenlandse bijheffing om deze te laten voldoen aan de voorwaarden van de kwalificerende bijheffing veiligehavenregel (zoals opgenomen in de administratieve richtsnoeren van juli 2023), waarbij de belangrijkste wijzigingen zien op de eis van een kwalificerende verslaggevingsstandaard ('QDMTT Accounting Standard') en gekozen is voor de implementatie van de 'Local Financial Accounting Rule'.

Op basis van de administratieve richtsnoeren van de OESO van juli 2023 (pagina 77 en verder) zou een kwalificerende binnenlandse bijheffing aan drie eisen moeten voldoen om onder de 'QDMTT Safe Harbour' te vallen:

- QDMTT Accounting Standard
- Consistency Standard
- Administration Standard



Bij de implementatie van de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilighavenregel zijn er twee dingen waar de wetgever rekening mee moet houden: (i) Nederland moet de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilighavenregel toepassen op andere landen indien die aan bovengenoemde eisen voldoen en (ii) Nederland moet zorgen dat de Nederlandse binnenlandse bijheffing onder de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilighavenregel valt doordat onze binnenlandse bijheffing wetgeving aan bovengenoemde eisen voldoet.

De NOB constateert dat op basis van een standalone lezing van de (gewijzigde) regels opgenomen in de nota van wijziging, zonder acht te slaan op de onderdeelsgewijze toelichting, de bedoelde implementatie van bovenstaande niet duidelijk kan worden opgemaakt.

Het voorgestelde artikel 8.13 Wet minimumbelasting 2024 lijkt te kunnen leiden tot een situatie dat vanuit een Nederlands perspectief de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilighavenregel niet toegepast kan worden met betrekking tot een niet-Nederlandse entiteit, terwijl het land waar deze entiteit is gevestigd wel aan de eisen van de 'QDMTT Safe Harbour' uit de administratieve richtsnoeren van juli 2023 voldoet. Daarnaast ziet de NOB een risico dat de Nederlandse binnenlandse bijheffing ook niet in aanmerking zal komen voor de 'QDMTT Safe Harbour' vanuit het perspectief van andere jurisdicties.

De NOB constateert dat bovenstaande knelpunten ontstaan doordat de invulling van het concept van de kwalificerende verslaggevingsstandaard ('QDMTT Accounting Standard') in artikel 8.13 en de in artikel 3.2 Wet minimumbelasting 2024 opgenomen verwijzing hiernaar in de nota van wijziging niet geheel overeenkomt met de invulling van dit begrip in de administratieve richtsnoeren van juli 2023.

De NOB begrijpt dat op basis van de administratieve richtsnoeren van juli 2023 een kwalificerende binnenlandse bijheffing van een jurisdictie aan de 'QDMTT Accounting Standard' voldoet, indien de desbetreffende jurisdictie één van de volgende twee regels in haar kwalificerende binnenlandse bijheffing heeft opgenomen:

- (i) de kwalificerende binnenlandse bijheffing moet worden berekend op basis van dezelfde]accountingstandaard als in de OESO-regels wordt voorgeschreven voor de inkomeninclusiemaatregel en onderbelastewinstbijheffing; of
- (ii) de kwalificerende binnenlandse bijheffing moet worden berekend op basis van de 'Local Financial Accounting Rule'.

In de huidige tekst van het voorgestelde artikel 8.13 lid 2 Wet minimumbelasting 2024 wordt bij de invulling van het begrip kwalificerende verslaggevingsstandaard niet aangesloten bij de bovenstaande regel maar wordt slechts een opsomming van verschillende verslaggevingsstandaarden gegeven. Ook wordt uit de huidige wettekst niet voldoende duidelijk wat de verhouding is tussen het voorgestelde artikel 8.13 lid 2 Wet minimumbelasting 2024 en de voorgestelde artikelen 8.13 lid 3 en 8.13 lid 4 Wet minimumbelasting 2024.





Artikelen 8.13 lid 3 en 8.13 lid 4 Wet minimumbelasting 2024 lijken verder slechts voor een keuze voor de 'Local Financial Accounting Rule' te zijn opgesteld. Dit is naar de mening van de NOB echter niet in lijn met de scope van de 'QDMTT Safe Harbour' zoals opgenomen in de administratieve richtsnoeren van juli 2023.

Op grond van de administratieve richtsnoeren van juli 2023 kan een jurisdictie ook aan de 'QDMTT Accounting Standard' voldoen als een jurisdictie ervoor kiest om een kwalificerende binnenlandse bijheffing te introduceren die moet worden berekend op basis van dezelfde accountingstandaard als in de OESO-regels wordt voorgeschreven voor de inkomen-inclusiemaatregel en onderbelastewinstbijheffing.

Daarnaast blijkt uit het aangepaste artikel 3.2 lid 2 Wet minimumbelasting 2024 niet voldoende dat Nederland de keuze maakt voor de 'Local Financial Accounting Rule' aangezien wordt verwezen naar het voorgestelde artikel 8.13 lid 2 Wet minimumbelasting 2024, waar drie verschillende verslaggevingsstandaarden worden genoemd.

De NOB raadt het kabinet aan om de voorgestelde wijzigingen te herzien en voor zover nodig aan te passen in lijn met de juli 2023 administratieve richtsnoeren van de OESO. De NOB geeft hierbij in overweging om de keuze voor de 'Local Financial Accounting Rule' en rangorderegels zoals nu weergegeven in artikel 8.13 lid 3 en lid 4 Wet minimumbelasting 2024 separaat op te nemen in artikel 3.2 Wet minimumbelasting 2024.

9. Implementatie administratieve richtsnoeren februari en juli 2023

Verder vraagt de NOB zich af of er een overzicht gegeven kan worden van de punten uit de administratieve richtsnoeren gepubliceerd door de OESO in februari 2023 en juli 2023 jongstleden die nog niet in het Nederlandse wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 zijn verwerkt. Eveneens vraagt de NOB zich af op welke termijn wordt verwacht dat deze uitstaande punten, voor zover nodig, in het Nederlandse wetsvoorstel worden verwerkt.

10. Pijler 2 naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing

Op 13 oktober 2023 is tevens een tweede nota van wijziging inzake het Belastingplan 2024 toegestuurd aan de Tweede Kamer. De tweede nota van wijziging bevat, specifiek in relatie tot de Wet minimumbelasting 2024 een aanpassing van artikel 10 lid 1 onderdeel e Wet op de vennootschapsbelasting 1969 om ervoor zorg te dragen dat de minimumbelasting bij het bepalen van de winst voor de vennootschapsbelasting niet kan worden afgetrokken, alsmede een aanpassing van de aanvullende CFC-maatregel van artikel 13ab en 23e Wet op de vennootschapsbelasting 1969 waardoor het mogelijk is om de door een andere staat geheven kwalificerende binnenlandse bijheffing te verrekenen met de op basis van de aanvullende CFCmaatregel geheven vennootschapsbelasting.





De NOB waardeert dat het kabinet het passend vindt om in dergelijke gevallen economische dubbele belasting zoveel mogelijk te voorkomen. De minimumbelasting beoogt een wereldwijd effectief tarief van minimaal 15%. De rationale voor de Nederlandse regelingen die een redelijke of reële heffing naar Nederlandse maatstaven vereisen, lijkt hiermee overeen te stemmen. De NOB verneemt graag of met de kwalificerende binnenlandse bijheffing ook rekening kan worden gehouden bij andere wetsartikelen waar een onderworpenheidstoets relevant is, zoals bijvoorbeeld artikel 8bb e.v., artikel 10a, artikel 12aa e.v., artikel 13 Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

11. Tot slot

De NOB is uiteraard graag bereid deze reactie op het wetsvoorstel nader toe te lichten en daartoe in overleg te treden. Een afschrift van deze reactie wordt op onze website gepubliceerd.¹

Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een excellente beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.

¹ Meer informatie over de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB leest u hier: <https://www.nob.net/nob/commissies/commissie-wetsvoorstellen>.

