

Fiche 5: Richtlijn minimumniveau aan belastingheffing

1. Algemene gegevens

a) Titel voorstel

Richtlijnvoorstel om een wereldwijd minimumniveau aan belastingheffing voor multinationals in de Europese Unie (EU) te waarborgen

b) Datum ontvangst Commissiedocument

22 december 2021

c) Nr. Commissiedocument

COM(2021) 823

d) EUR-Lex

[EUR-Lex - 52021PC0823 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2021/1231/oj)

e) Nr. impact assessment Europese Commissie en Opinie Raad voor Regelgevingstoetsing

Niet opgesteld

f) Behandelingstraject Raad

Economische en Financiële Raad

g) Eerstverantwoordelijk ministerie

Ministerie van Financiën

h) Rechtsbasis

Artikel 115 van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (VWEU)

i) Besluitvormingsprocedure Raad

Eenparigheid

j) Rol Europees Parlement

Raadpleging

2. Essentie voorstel

a) Inhoud voorstel

In het Inclusive Framework (IF) georganiseerd door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) is de afgelopen jaren gesproken over een herziening van het internationale belastingsysteem. De aanleiding hiervoor is gelegen in de uitdagingen die de globaliserende en digitaliserende economie met zich brengt voor de belastingheffing van multinationals. Tijdens de IF-vergadering op 1 juli 2021 is met 130 landen een akkoord op

hoofdpijnen bereikt om deze herziening te bewerkstelligen.¹ In de periode daarna is het IF-akkoord verder uitgewerkt. Vervolgens zijn tijdens de IF-vergadering van 8 oktober 2021 de openstaande hoofdpijnen ingevuld² en zijn afspraken gemaakt over de manier waarop landen de voorstellen gaan invoeren.³ Inmiddels steunen 137 landen het IF-akkoord. Ook de G20 heeft het IF-akkoord onderschreven.

Het IF-akkoord steunt op twee pijlers. Pijler 1 van het akkoord regelt een andere verdeling van belastbare winsten en heffingsrechten tussen landen voor de grootste en meest winstgevende multinationals, waaronder grote digitale bedrijven. Hierdoor kunnen landen waar een multinational klanten of gebruikers heeft (zogenoeten "marktlanden") meer winstbelasting heffen, ook indien de multinational in dat land fysiek niet aanwezig is. Pijler 2 van het akkoord bevat afspraken over een wereldwijd minimumniveau van belastingheffing. Pijler 2 bewerkstelligt dat grote multinationals altijd ten minste effectief 15% aan belasting over hun winst betalen. De belastinggrondslag wijkt hierbij af van de huidige regels van de vennootschapsbelasting. Pijler 2 voorziet namelijk in een bijheffing als in een land effectief te weinig winstbelasting is betaald door de betreffende multinational.

Het IF kan geen bindende wetgeving vaststellen. Op 20 december 2021 heeft het IF de modelteksten gepubliceerd waarmee de deelnemende landen het Pijler 2-akkoord in hun nationale wetgeving kunnen omzetten. Om ervoor te zorgen dat de regels van Pijler 2 binnen de EU op dezelfde wijze in nationale wetgeving worden omgezet (creëren van een gelijk speelveld) en om strijdigheid met het Europese recht te voorkomen, bevat dit richtlijnvoorstel de modelteksten voor de EU-lidstaten.

De maatregelen gelden voor multinationals met een omzet van ten minste € 750 miljoen. Hierbij is aangesloten bij de omzeldrempel die geldt voor de Country by Country Reporting (CbCR)-regels. De minimumbelasting wordt vormgegeven via twee hoofdregels, de zogeheten Income Inclusion Rule (IIR) en de zogenaamde Undertaxed Payments Rule (UTPR). Gezamenlijk ook wel de Global anti-Base Erosion-regels (GloBE-regels) genoemd.⁴ Onder de IIR moet het land waar de uiteindelijke moedervenootschap van een multinational is gevestigd belasting bijheffen als de winsten van het concern in het buitenland lager worden belast dan het effectieve minimumtarief.⁵ Als het land van de moedervenootschap onvoldoende of geen belasting (bij)heft, of als de winsten van die moedervenootschap in dat land lager worden belast dan het effectief

¹ Kamerstukken 2021/22, 25087, nr. 281.

² In het IF en in de technische werkgroepen van de OESO wordt gewerkt aan de verdere uitwerking van het akkoord.

³ Kamerstukken 2021/22, 25087, nr. 284.

⁴ Op verzoek van ontwikkelingslanden is ook nog de zogenoemde Subject to tax rule (STTR) in het Pijler 2 IF-akkoord opgenomen. Deze maatregel moet er voor zorgen dat belastingverdragen de heffingsrechten van ontwikkelingslanden minder beperken wanneer inkomen in het land van de ontvanger te laag wordt belast. Voor de STTR kan een aanpassing van de toepasselijke belastingverdragen nodig zijn, daarom is de SSTR niet opgenomen in dit richtlijnvoorstel over Pijler 2.

⁵ In beginsel heft de uiteindelijke moedervenootschap bij, maar in bepaalde gevallen kan het ook een andere (moeder)venootschap zijn.

minimumtarief, moeten andere landen op grond van de UTPR bijheffen. Dit zorgt er onder meer voor dat multinationals de regels niet kunnen ontgaan door de uiteindelijke moedervenootschap te vestigen in een land dat de IIR niet toepast. De UTPR werkt dus als 'backstop' van de IIR.

Het overeengekomen effectief minimumtarief bedraagt 15%. Conform de IF-modelteksten zijn in het richtlijnvoorstel concrete regels voorgesteld over de berekening van het effectieve minimumtarief. Hierbij vormt de winst die volgt uit de commerciële jaarrekening (International Financial Reporting Standards of een andere algemeen aanvaarde accounting standaard) het uitgangspunt. Voor de berekening van het effectieve tarief wordt aangesloten bij een benadering waarbij de belastingdruk voor de verschillende vennootschappen van een multinational per jurisdictie wordt berekend.

In het voorstel van de Europese Commissie is conform de IF-modelteksten een aantal uitzonderingen opgenomen. Zo vallen overheidslichamen, internationale organisaties, non-profit organisaties, pensioenfondsen en in bepaalde gevallen investeringsfondsen niet onder de regels van het richtlijnvoorstel. Dit is in lijn met de gebruikelijke behandeling van deze entiteiten in de winstbelasting, bijvoorbeeld omdat ze (quasi-)overheidsfuncties uitoefenen of om het risico op dubbele belastingheffing te voorkomen. In het verlengde hiervan vallen ook de volgende entiteiten niet onder de regels van het richtlijnvoorstel, tenzij de desbetreffende multinational daar niet voor kiest. Ten eerste betreft het entiteiten die voor ten minste 95% in het bezit zijn van uitgezonderde entiteiten en waarvan de werkzaamheden uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaan uit vermogensbeheer of ondersteunende werkzaamheden. Ten tweede betreft het entiteiten die voor ten minste 85% in het bezit zijn van uitgezonderde entiteiten en waarvan het inkomen vooral bestaat uit onder de pijler 2-regels vrijgestelde dividenden en vermogenswinsten of - verliezen. Daarnaast is een uitzondering opgenomen om de invloed van de maatregelen van Pijler 2 in te perken voor reële economische activiteiten (de zogeheten "substance-based income exclusion"). De gedachte achter deze bepaling is dat deze activiteiten meer gebonden zijn aan het betreffende land en dus minder kwetsbaar zijn voor kunstmatige winstverschuiving en daaruit voortvloeiende belastingontwijking. Ook is er een overgangperiode van vijf jaar opgenomen voor multinationals "in de initiële fase van hun internationale activiteit" en is een drempel geïntroduceerd die bepaalt dat als de winst in een land niet uitstijgt boven 1 miljoen euro en de omzet niet boven 10 miljoen euro geen bijheffing in het betreffende land plaatsvindt (de zogenoemde "de minimis income exclusion"). Verder is er voor (inkomen uit) internationale scheepvaart een uitzondering opgenomen, aangezien voor deze sector veelal bijzondere winstbepalingsregels van toepassing zijn.

Het richtlijnvoorstel is vrijwel gelijk aan de IF-modelteksten. Om de richtlijn in lijn te brengen met het Europese recht is op enkele punten afgeweken van de IF-modelteksten. Zo is het voorstel ook van toepassing op grote concerns die enkel vestigingen in één EU-lidstaat hebben (oftewel het voorstel geldt ook in zuiver binnenlandse situaties), terwijl in de IF-modelteksten enkel grensoverschrijdende gevallen onder de reikwijdte vallen. Ook geldt de verplichting dat de bijheffing altijd plaatsvindt als in één lidstaat zowel een moeder- als een laagbelaste

dochtervennootschap is gevestigd. Hierdoor wordt, in lijn met het primaire EU-recht, verzekerd dat grensoverschrijdende gevallen niet slechter worden behandeld dan soortgelijke binnenlandse gevallen.

De Europese Commissie stelt als implementatiedatum 1 januari 2023 voor, waarbij de UTPR per 1 januari 2024 in werking treedt.

b) Impact assessment Europese Commissie

De Europese Commissie heeft geen impact assessment opgesteld voor dit richtlijnvoorstel.

3. Nederlandse positie ten aanzien van het voorstel

a) Essentie Nederlands beleid op dit terrein

Nederland zet zich zowel nationaal als internationaal in om belastingontwijking aan te pakken. In dit kader zijn de afgelopen jaren diverse maatregelen genomen. Als voorbeeld kan worden genoemd de invoering van een bronbelasting op renten en royalty's naar laagbelastende jurisdicties per 2021 en de uitbreiding van deze bronbelasting naar dividenden per 2024. Daarnaast is Nederland steeds voorstander geweest van afspraken in een zo breed mogelijk Europees of internationaal verband. De uitdagingen waar het internationale belastingsysteem voor staat kunnen zo namelijk het meest effectief worden aangepakt. Tevens wordt daarmee een gelijk spelveld gewaarborgd. Dit kabinet wil op het thema van belastingontwijking in de EU een leidende rol blijven innemen.⁶

b) Beoordeling + inzet ten aanzien van dit voorstel

Het kabinet oordeelt positief over het richtlijnvoorstel. Het kabinet zal zich daarom - in lijn met diverse moties⁷ - met een positieve en constructieve houding maximaal inzetten om de richtlijnonderhandelingen succesvol te laten verlopen.

Nederland heeft zich steeds een voorstander getoond van de afspraken in IF-verband. De uitdagingen waar het internationale belastingsysteem voor staat kunnen namelijk het effectiefst in een zo breed mogelijk internationaal verband worden aangepakt. Door dit richtlijnvoorstel wordt een gelijk spelveld gecreëerd binnen de EU over de precieze toepassing van de Pijler 2-regels. Verder wordt door het voorstel van de Europese Commissie verzekerd dat de implementatie van Pijler 2 voldoet aan het primaire EU-recht (zoals de EU-verdragsvrijheden).

Het richtlijnvoorstel is vrijwel geheel gelijk aan de IF-modelteksten. Nederland heeft het IF-akkoord onderschreven en het kabinet kan zich vinden in de teksten van de richtlijn die gebaseerd zijn op dit IF-akkoord. Om de teksten in lijn te brengen met het Europese recht is op enkele punten afgeweken van de IF-modelteksten. Zo is het voorstel ook van toepassing op grote concerns die geen vestigingen in een ander land hebben, terwijl in de IF-modelteksten alleen

⁶ Coalitieakkoord 'Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst', 15 december 2021, p. 37.

⁷ Kamerstukken 2018/19, 25087, nr. 234, Kamerstukken II 2020/21, 35663, nr. 14 en Kamerstukken II 2020/21, 25087, nr. 277.

multinationals met grensoverschrijdende vestigingen onder de reikwijdte vielen. Ook geldt onder het richtlijnvoorstel de verplichting dat de bijheffing altijd wordt geheven als in één lidstaat zowel een moeder- als een laagbelaste dochtervennootschap is gevestigd. Het kabinet beoordeelt deze afwijkingen als positief, omdat hiermee wordt verzekerd dat het voorstel voldoet aan het EU-recht.

Het kabinet zal – net als in het IF – tijdens de richtlijnonderhandelingen oog hebben voor de uitvoerbaarheid. De Belastingdienst beoordeelt de uitvoerbaarheid van dit richtlijnvoorstel als zeer uitdagend. In paragraaf 7 wordt nader ingegaan op de implicaties voor de uitvoering en/of handhaving.

De herziening van het internationale belastingsysteem steunt op twee pijlers. Tegelijkertijd betreffen Pijler 1 en Pijler 2 losstaande maatregelen, waarbij er uiteraard een samenhang tussen de maatregelen is waardoor deze elkaar onderling kunnen versterken. Aangezien is overeengekomen om het grootste gedeelte van het IF-akkoord per 1 januari 2023 in werking te laten treden, is het kabinet van mening dat een verschillend tijdpad voor de beide pijlers kan worden gehanteerd. Omwille van de implementatie en voorbereiding is het immers wenselijk om zo snel mogelijk consensus te bereiken over de uitwerking van Pijler 2. Derhalve is het kabinet bereid om – onder voorbehoud van de uitkomst van de richtlijnonderhandelingen – met dit richtlijnvoorstel akkoord te gaan los van de voortgang van Pijler 1. Voor Pijler 1 wordt naar verwachting in de zomer van 2022 een richtlijnvoorstel van de Europese Commissie verwacht.

c) Eerste inschatting van krachtenveld

26 van de 27 EU-lidstaten maken onderdeel uit van het IF. Deze landen hebben het IF-akkoord dan ook onderschreven. EU-lidstaat Cyprus maakt geen deel uit van het IF. Echter, Cyprus heeft aangegeven zich niet te verzetten tegen de inhoud van het IF-akkoord.⁸ Tegelijkertijd hebben enkele lidstaten aangegeven de besluitvorming over Pijler 2 te koppelen aan Pijler 1. De meeste lidstaten steunen de inzet van de Europese Commissie en het voorzitterschap van de Raad in de ambitie dit voorstel zo spoedig mogelijk af te ronden.

4. Beoordeling bevoegdheid, subsidiariteit en proportionaliteit

a) Bevoegdheid

Het oordeel van het kabinet ten aanzien van de bevoegdheid van de EU is positief. De Europese Commissie baseert de bevoegdheid voor de voorgestelde richtlijn op artikel 115 van het VWEU. Op grond van dit artikel is de EU bevoegd om richtlijnen vast te stellen voor de onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen der lidstaten welke rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de interne markt. Het kabinet acht dit de juiste rechtsbasis en oordeelt positief over de bevoegdheid. Het richtlijnvoorstel creëert een ondergrens voor belastingconcurrentie tussen landen door middel van belastingtarieven. De EU heeft een gedeelde bevoegdheid op het gebied van belastingen die rechtstreeks invloed hebben op de interne markt (artikel 4, lid 2, sub a, VWEU).

⁸ Zie voetnoot 5 van het richtlijnvoorstel.

b) Subsidiariteit

Het kabinet beoordeelt de subsidiariteit van het voorstel positief. Het voorstel heeft tot doel om een ondergrens te creëren voor belastingconcurrentie tussen landen door de invoering van een minimum belastingtarief. Ter realisatie van deze doelstelling is optreden op EU-niveau gerechtvaardigd. Gezien het grensoverschrijdende karakter van belastingontwijking kan de doelstelling van het optreden beter op het niveau van de EU worden bereikt en zijn lidstaten hier onvoldoende zelf toe in staat. Op deze manier wordt er daarnaast een gelijk speelveld gecreëerd binnen de EU over de precieze toepassing van de Pijler 2-regels.

c) Proportionaliteit

Het oordeel van het kabinet over de proportionaliteit is positief. Het richtlijnvoorstel heeft tot doel om een ondergrens te creëren voor belastingconcurrentie tussen landen door middel van belastingtarieven. Om dit te bereiken bevat het richtlijnvoorstel afspraken om ervoor te zorgen dat grote multinationals altijd ten minste effectief 15% aan belasting over hun winst betalen. Het kabinet is van mening dat dit richtlijnvoorstel geschikt is voor het doel, omdat een minimum effectief tarief van ten minste 15% ervoor zal zorgen dat er een ondergrens wordt gecreëerd voor belastingconcurrentie tussen landen door middel van belastingtarieven. Het voorgestelde optreden gaat niet verder dan noodzakelijk, omdat er nog voldoende ruimte overblijft voor lidstaten om keuzes te maken ten aanzien van belastingen. Daarbij wordt slechts op enkele punten afgeweken van de IF-modelteksten om het richtlijnvoorstel in lijn te brengen met het Europese recht.

5. Financiële consequenties, gevolgen voor regeldruk, concurrentiekracht en geopolitieke aspecten

a) Consequenties EU-begroting

Er zijn geen gevolgen voor de EU-begroting. Indien er toch gevolgen zijn voor de EU-begroting, is het kabinet van mening dat eventueel benodigde EU-middelen gevonden dienen te worden binnen de in de Raad afgesproken financiële kaders van het Meerjarig Financieel Kader (MFK) 2014-2020 en het MFK 2021-2027, en dat deze moeten passen bij een prudente ontwikkeling van de jaarbegroting.

b) Financiële consequenties (incl. personele) voor Rijksoverheid en/of medeoverheden

Indien geen rekening zou worden gehouden met gedragseffecten zou Nederland naar huidig inzicht ongeveer € 100 miljoen bijheffen bij multinationals met een Nederlandse moedervenootschap over winsten van dochtervenootschappen in niet-EU-landen. Doordat in het richtlijnvoorstel ook vereist wordt dat alle EU-lidstaten ten minste bijheffen tot het effectieve minimumtarief van 15% over de laagbelaste winsten van dochtervenootschappen met een moedervenootschap in hetzelfde land, zal Nederland niet hoeven bij te heffen over de winsten van die dochtervenootschappen in andere EU-lidstaten. Deze bijheffing zou anders ongeveer € 40 miljoen bedragen. Van Nederlandse (dochter)venootschappen zal naar verwachting niet worden

bijgeheven. Het hoge Nederlandse statutaire vennootschapsbelastingtarief is 25,8%⁹, zodat naar verwachting over het algemeen Nederlandse vennootschappen tegen meer dan 15% belast zijn.

Gedragseffecten zullen zich naar verwachting echter wel voordoen. Een belangrijk gedragseffect is dat landen hun effectieve belastingtarief naar 15% zullen verhogen voor multinationals met een omzet van ten minste € 750 miljoen. Immers, als de desbetreffende laagbelaste landen dit niet doen zullen andere landen over de winst behaald in die laagbelaste landen bijheffen op grond van dit richtlijnvoorstel. Per saldo is de verwachting dat Nederland hierdoor op termijn geen belasting zal bijheffen onder het richtlijnvoorstel. Het gevolg is echter ook dat multinationals naar verwachting minder zodanig zullen structureren dat winst in landen met een laag effectief belastingtarief valt. Het belastingvoordeel door winstverplaatsing wordt door het richtlijnvoorstel immers kleiner. De afname in winstverplaatsing zal met name het geval zijn bij activiteiten die om fiscale redenen in de landen met een laag effectief tarief plaatsvinden. Per saldo zal naar verwachting een deel van de winst door multinationals verplaatst worden vanuit deze landen naar landen met een hoger effectief belastingtarief, zoals Nederland. Dit laatste gedragseffect geldt overigens niet alleen voor multinationals waarvan de moedervernootschap in Nederland is gevestigd, maar ook voor multinationals met een moedervernootschap in het buitenland (en een dochtervernootschap in Nederland). Ook daar zal dit effect zich voordoen. De huidige aanname in de analyse is dat multinationals ongeveer 80% van hun winsten in een land met een laag effectief belastingtarief meer in lijn met de omzet zullen alloceren. Indien met beide gedragseffecten rekening wordt gehouden, zal er naar huidige inzicht geen bijheffing voor Nederland plaatsvinden, maar wordt wel € 0,5 miljard extra belasting geheven vanwege de winst die naar Nederland verplaatst wordt.

Er zijn belangrijke kanttekeningen te plaatsen bij deze inschattingen, waardoor ze zeer onzeker zijn. De cijfers hangen sterk af van diverse aannamen. Het betreft daarom een grove inschatting van de budgettaire gevolgen van dit richtlijnvoorstel. Bij de indiening van het wetsvoorstel met betrekking tot Pijler 2 zal een definitieve inschatting van het budgettaire effect van Pijler 2 worden gegeven. De budgettaire gevolgen worden ingepast op de begroting van het beleidsverantwoordelijke departement, conform de regels van de budgetdiscipline.

c) Financiële consequenties en gevolgen voor regeldruk voor bedrijfsleven en burger

Het richtlijnvoorstel zal tot extra regeldruk voor het bedrijfsleven leiden. Het richtlijnvoorstel raakt, kort gezegd, dezelfde multinationals, die onder de meldingsplicht van de CbCR vallen. Voor Nederland betekent dat er zo'n 3000 multinationals onder de reikwijdte gaan vallen. Het richtlijnvoorstel zal tot extra regeldruk leiden bij een grotere groep bedrijven. Bedrijven dienen immers elk jaar te controleren of zij onder de reikwijdte van Pijler 2 vallen, waarbij rekening moet worden gehouden met regels. Dit kan complex zijn omdat de berekening van de belastinggrondslag afwijkt van de huidige regels onder de vennootschapsbelasting. De regels houden namelijk een bijheffing in als in een land effectief te weinig winstbelasting is betaald door

⁹ Voor winsten tot €395.000 bedraagt het statutaire vennootschapsbelastingtarief 15%.

de betreffende multinational. Verder zullen de administratieve lasten voor bedrijven die binnen de reikwijdte vallen toenemen, omdat zij moeten voldoen aan diverse verplichtingen zoals indiening van een aangifte met voor de bijheffing relevante informatie. Om tegemoet te komen aan de administratieve lasten is wel de zogenoemde 'de minimis income exclusion' geïntroduceerd. Als de winst in een land niet uitstijgt boven € 1 miljoen en de omzet niet boven € 10 miljoen, vindt er geen bijheffing plaats in het betreffende land. Naast die hiervoor genoemde jaarlijks terugkerende regeldrukkosten zijn er ook mogelijk eenmalige regeldrukkosten voor herstructurering. Fiscaal gedreven gemotiveerde structuren worden mogelijk meer in lijn gebracht met de economische realiteit, waardoor er meer winst in hoogbelaste landen kan vallen.

d) Gevolgen voor concurrentiekracht en geopolitieke aspecten

Doordat met dit richtlijnvoorstel een minimumniveau aan belastingheffing wordt vereist in de EU, wordt een gelijk speelveld binnen de EU gecreëerd.¹⁰ Dit zal bijdragen aan eerlijkere concurrentieverhoudingen binnen de EU. Het voorstel van de Europese Commissie zal naar verwachting niet tot een verslechtering van het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat leiden. Het hoge Nederlandse statutaire vennootschapsbelastingtarief is 25,8%¹¹, zodat naar verwachting over het algemeen Nederlandse vennootschappen tegen meer dan 15% belast zijn. Het voorstel kan zelfs bijdragen aan de aantrekkelijkheid van het Nederlandse vestigingsklimaat voor het reële bedrijfsleven. De richtlijn verkleint namelijk het verschil tussen de belasting die bedrijven in Nederland betalen en de lagere belastingdruk die deze bedrijven mogelijk in andere landen zouden ervaren. Bedrijven zullen hierdoor mogelijk fiscaal gemotiveerde structuren weer meer in lijn gaan brengen met economische realiteit, waardoor er meer winst in hoogbelaste landen zoals Nederland valt.

Het IF-akkoord is ondertekend door 137 landen. Het IF kan geen bindende wetgeving vaststellen. Op 20 december 2021 heeft het IF de modelteksten gepubliceerd waarmee de deelnemende landen Pijler 2 in hun nationale wetgeving kunnen omzetten. De voortgang van de implementatie van Pijler 2 in een van de andere (niet EU) leden van het IF kan invloed hebben op de bereidwilligheid van EU-lidstaten om het richtlijnvoorstel (snel) aan te nemen.

6. Implicaties juridisch

a) Consequenties voor nationale en decentrale regelgeving en/of sanctionering beleid (inclusief toepassing van de lex silencio positivo)

Het richtlijnvoorstel biedt de lidstaten ruimte om zelf te bepalen in welke nationale (belasting)wet de richtlijnbepalingen worden omgezet. Daarmee bestaat de mogelijkheid om Pijler 2 vorm te geven als onderdeel van de Wet op de vennootschapsbelasting (Wet Vpb 1969), maar ook als een separate heffingswet. Het inbedden van Pijler 2 in de Wet Vpb 1969 is gezien vanuit wetgevingstechnisch oogpunt aanzienlijk ingewikkelder. Pijler 2 past namelijk conceptueel niet goed in de Wet Vpb 1969. Zo neemt Pijler 2 als uitgangspunt de winst volgens accountancy cijfers

¹⁰ De verhoudingen tussen landen met een tarief van 15% of hoger en landen die daar (ruim) onder zitten worden eerlijker.

¹¹ Voor winsten tot €395.000 bedraagt het statutaire vennootschapsbelastingtarief 15%.

en niet de fiscale winst. Ook zou inbedding in de Wet Vpb 1969 een toename van de complexiteit van de Wet Vpb 1969 en daarmee zeer waarschijnlijk ook in de uitvoering voor de Belastingdienst betekenen. Daarom is ervoor gekozen om Pijler 2 te implementeren in een separate heffingswet.

Verder heeft de Europese Commissie sanctiebepalingen in het richtlijnvoorstel opgenomen. Deze sanctiebepalingen gelden als een multinational niet voldoet aan de verplichtingen zoals opgelegd in de richtlijn. Sanctiebepalingen zijn geen onderdeel van het IF-akkoord.

b) Gedelegeerde en/of uitvoeringshandelingen, incl. NL-beoordeling daarvan

De Europese Commissie stelt voor om een element via gedelegeerde regelgeving vast te stellen. De Europese Commissie zal onderzoek doen naar de gelijkwaardigheid van de nationale variant van de IIR van derde landen met de 'Europese IIR'. Het doel van de gedelegeerde handeling is om, na een beoordeling door de Europese Commissie, wijzigingen mogelijk te maken in de bijlage waarin de landen worden opgesomd met een binnenlands wettelijk kader dat kan worden beschouwd als gelijkwaardig aan de IIR. De toekenning van deze gedelegeerde handeling aan de Europese Commissie is mogelijk. Het betreft geen essentieel element van het richtlijnvoorstel. De gedelegeerde bevoegdheid is voldoende afgebakend, omdat duidelijk is beschreven wat de bevoegdheid inhoudt. Wijziging van de bijlage bij de richtlijn kan alleen plaatsvinden via een gedelegeerde handeling. Het kabinet onderschrijft het belang van afstemming van de beoordeling van de nationale variant van de IIR van derde landen. Wel vindt het kabinet het van belang dat die beoordeling aansluit bij de beoordeling van het IF. Het IF zal namelijk ook een dergelijk onderzoek uitvoeren. Het kabinet zal er dan ook op inzetten dat wordt aangesloten bij het werk binnen het IF in dit kader. Het kabinet kan daarom nog niet zonder meer beoordelen of het wenselijk is om de bevoegdheid tot het wijzigen van de bijlage per gedelegeerde handeling aan de Europese Commissie toe te kennen. Daarnaast zou dit element volgens het kabinet ook door middel van een wijziging van de richtlijn zelf geregeld kunnen worden waarmee de betrokkenheid van de Raad beter gewaarborgd zou zijn.

c) Voorgestelde implementatietermijn

De Europese Commissie stelt als implementatiedatum 1 januari 2023 voor, waarbij de UTPR per 1 januari 2024 in werking treedt. Het kabinet zal de Europese Commissie in dit voorstel steunen.

d) Wenselijkheid evaluatie-/horizonbepaling

Er is geen evaluatiebepaling voorgesteld. De opname van een evaluatie zou wenselijk zijn, omdat op deze manier bezien wordt hoe dit richtlijnvoorstel in de praktijk uitwerkt.

e) Constitutionele toets

De Europese toezichthouder voor gegevensbescherming is geconsulteerd. Het recht op bescherming van persoonsgegevens neergelegd in artikel 8 van het Handvest van de grondrechten van de EU is van toepassing. Dit recht wordt gewaarborgd.

7. Implicaties voor uitvoering en/of handhaving

De Belastingdienst beoordeelt dit richtlijnvoorstel als zeer uitdagend. Voor de haalbaarheid per 1 januari 2023 is het belangrijk dat bij de keuzes voor de vormgeving de ICT-impact zo veel als mogelijk beperkt blijft. De werkzaamheden hebben prioriteit in het ICT-portfolio van de Belastingdienst en er wordt in kaart gebracht welke impact dat heeft op reeds geplande werkzaamheden daaronder begrepen andere wetgevingstrajecten. Er volgt nog een uitvoeringstoets die inzicht geeft in de exacte uitvoeringsconsequenties van dit voorstel, hoe het implementatievoorstel ingepast kan worden en hoe de herprioritering daadwerkelijk wordt vormgegeven.

De richtlijn raakt, kort gezegd, dezelfde multinationals, die onder CbCR vallen. Voor Nederland betekent dat er zo'n 3000 multinationals onder de reikwijdte gaan vallen. Pijler 2 betekent met name extra werk voor de multinationals die geraakt worden. Zij moeten de Pijler 2 berekeningen maken en deze – op een vergelijkbare wijze als bij CbCR - verstrekken aan de belastingdiensten, die deze onderling gaan uitwisselen. Deze berekeningen zijn gebaseerd op internationaal aanvaarde accounting standaarden (IFRS of vergelijkbare GAAP). De verwachting is dat deze berekeningen onder het toezicht van de externe accountants gaan vallen. De Belastingdienst zal in dat geval bij het toezicht voortbouwen op het werk van de externe accountant. Dit past in het uitvoerings- en handhavingsstrategie van de Belastingdienst. Er moeten voldoende gekwalificeerde medewerkers worden geworven of opgeleid, waaronder gezien de aard van de werkzaamheden accountants. Tijdige beschikbaarheid van gekwalificeerde medewerkers bepaalt mede de effectiviteit van de uitvoering.

In zijn algemeenheid geldt dat uitzonderingen in wetgeving de complexiteit vergroten en daarmee de uitvoering bemoeilijken en de haalbaarheid van het implementatietijdpad onder druk zetten.

De impact op de ICT is afhankelijk van de vormgeving. Het is de verwachting dat de impact groot zal zijn en gevolgen zal hebben voor de planning van overige werkzaamheden. De ICT voor de vennootschapsbelasting is deels verouderd. Het kabinet heeft de afgelopen kabinetsperiode onder andere werk gemaakt van het tegengaan van belastingontwijking. Dit heeft voor een ambitieuze – internationale/Europese – wetgevingskalender gezorgd en een groot beslag op de beschikbare automatiseringscapaciteit gelegd. Het ambitieuze tijdpad betekent waarschijnlijk dat voorbereidende werkzaamheden moeten worden verricht door de Belastingdienst voordat de nationale wetgeving door de Tweede en Eerste Kamer is aangenomen.

8. Implicaties voor ontwikkelingslanden

Sinds de oprichting van het IF in juli 2016 zijn vele ontwikkelingslanden toegetreden en is het een platform waarin ontwikkelingslanden op gelijke voet deelnemen. Ook het merendeel van de ontwikkelingslanden in het IF steunt het akkoord. Van de ontwikkelingslanden die lid zijn van het IF, is het akkoord op dit moment (nog) niet onderschreven door Kenia, Nigeria, Pakistan en Sri Lanka.

In het IF-akkoord is op meerdere onderdelen expliciet rekening gehouden met de positie van ontwikkelingslanden. Nederland heeft zich in de onderhandelingen actief ingezet voor een uitkomst die oog houdt voor de belangen van ontwikkelingslanden. Nederland zal dat blijven doen bij de verdere uitwerking van het akkoord en de implementatie. Zo is voor Pijler 2 de STTR op verzoek van ontwikkelingslanden opgenomen in het akkoord. Deze maatregel moet er voor zorgen dat belastingverdragen de heffingsrechten van ontwikkelingslanden minder beperken wanneer inkomen in het land van de ontvanger te laag belast wordt. Zoals reeds opgemerkt kan voor de STTR een aanpassing van de toepasselijke belastingverdragen nodig zijn, daarom is de STTR niet opgenomen in dit richtlijnvoorstel. Nederland zal zich uiteraard volledig coöperatief opstellen bij de eventueel benodigde aanpassing van bestaande belastingverdragen aan de IF-afspraken over de STTR. Zoals in het IF-akkoord van 8 oktober 2021 is opgenomen, zal dat gebeuren via een nog te ontwikkelen nieuw multilateraal verdrag. In het algemeen kan worden opgemerkt dat door Pijler 2 de prikkel zal afnemen om winsten uit ontwikkelingslanden te verschuiven naar landen met een laag effectief tarief, doordat door Pijler 2 een minimumniveau aan belastingheffing wordt gewaarborgd. De OESO verwacht dat Pijler 2 tot een opbrengst voor ontwikkelingslanden leidt.¹² De implementatie van Pijler 2 in de nationale wetgeving zal een uitdaging zijn voor ontwikkelingslanden. Nederland zal ontwikkelingslanden ondersteunen bij de implementatie van Pijler 2, onder andere via het Platform for Collaboration on Tax (PCT) en de OESO.

¹² <https://www.oecd.org/tax/beps/fags-statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>