

Vergaderjaar 2020–2021

32 140

Herziening Belastingstelsel

35 241

Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de dividendbelasting 1965 in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen (PbEU 2017, L 144/1) (Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking)

35 305

Invoering van een bronbelasting op renten en royalty's (Wet bronbelasting 2021)

E¹

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN – FISCALITEIT EN BELASTINGDIENST

Aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 29 september 2020

Mijn ambtsvoorganger heeft aan uw Kamer toegezegd om correspondentie met de Tweede Kamer over het werk in OESO-verband aan een mogelijke herziening van het internationale winstbelastingstelsel ook aan uw Kamer te sturen.

Hierbij stuur ik u een kopie van de brief over de blauwdrukken voor een herziening van het internationale winstbelastingstelsel die ik naar de Tweede Kamer heb gestuurd in aanloop naar de plenaire vergadering van het Inclusive Framework van de OESO op 8 en 9 oktober 2020.

De Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst,
J.A. Vijlbrief

¹ Letter E heeft alleen betrekking op 32 140.

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

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 29 september 2020

In het Inclusive Framework (IF)² georganiseerd door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) wordt gesproken over een herziening van het internationale belastingstelsel. De aanleiding voor dit project zijn de uitdagingen die de digitaliserende economie met zich meebrengt voor de belastingheffing van multinationals.

Op basis van twee pijlers wordt in het IF gewerkt aan een wereldwijde oplossing voor deze uitdagingen. De eerste pijler van het project betreft het aanpassen van de regels over belastbare aanwezigheid en winsttoerekening. Daardoor kan onder voorwaarden ook belasting worden geheven in landen waar een multinational klanten heeft zonder dat het bedrijf daar fysieke aanwezig is. De tweede pijler van het project gaat over maatregelen om te waarborgen dat multinationals altijd ten minste een minimumniveau aan winstbelasting betalen.

In de brieven van 10 oktober 2019³ en 14 november 2019⁴ heeft mijn ambtsvoorganger uw Kamer geïnformeerd over het werkplan voor het project en over de eerste schetsen van de oplossingen. In het schriftelijk overleg over deze brieven heb ik met uw Kamer verder van gedachten gewisseld over het project.⁵ Daarbij heb ik toegezegd uw Kamer voor de volgende plenaire vergadering van het IF te informeren over de status van het project en de punten waarover naar verwachting zal worden gesproken.

Op 8 en 9 oktober 2020 is de volgende plenaire vergadering van het IF. Door middel van deze brief informeer ik uw Kamer graag over de ontwikkelingen sinds ons schriftelijk overleg, over wat tijdens de plenaire vergadering van het IF zal worden besproken en over wat de Nederlandse inzet hierbij zal zijn. Daarnaast deel ik in deze brief eerste ruwe schattingen van de budgettaire gevolgen van de mogelijke maatregelen.

Samenvatting

Het oorspronkelijke doel van het IF was om tijdens de plenaire vergadering op 8 en 9 oktober overeenstemming te bereiken over de maatregelen. Mede als gevolg van de covid-pandemie is het echter niet gelukt om de discussies over de oplossingen volledig af te ronden. Tijdens de aankomende vergadering van het IF zal daarom naar verwachting nog geen definitieve overeenstemming over een herziening kunnen worden bereikt.

Het doel is om het tijdens de vergadering eens te worden over «blauwdrukken» voor ieder van de pijlers. In de blauwdrukken zal worden beschreven op welke punten het technische werk is afgerond en welke

² Het OESO/G20 Inclusive Framework on BEPS is in 2016 gevormd met het oog op implementatie van de maatregelen uit het OESO/G20-project om grondslaguitholling en winstverschuiving tegen te gaan (het BEPS-project) en verdere internationale samenwerking op het gebied van belastingheffing. Binnen het Inclusive Framework werken lidstaten en niet-lidstaten van de OESO op gelijke voet samen. Het Inclusive Framework heeft op het moment van schrijven van deze brief 137 leden.

³ *Kamerstukken II 2019/20, 32 140, nr. 60.*

⁴ *Kamerstukken II 2019/20, 32 140, nr. 63.*

⁵ *Kamerstukken II 2019/20, 32 140, nr. 65 en 66.*

vragen nog openstaan. Daarnaast zal worden besproken hoe het verdere proces eruit kan zien om alsnog tot overeenstemming te komen en wat daarbij een realistisch (nieuw) tijdpad is. De aankomende vergadering van het IF vormt hiermee alsnog een belangrijke mijlpaal voor het project.

Nederland heeft zich steeds een voorstander getoond van afspraken in internationaal verband. De uitdagingen waar het internationale belastingstelsel voor staat kunnen namelijk het effectiefst in een zo breed mogelijk internationaal verband worden aangepakt. Daarnaast wordt daarmee een zo groot mogelijk gelijk speelveld gewaarborgd. Daardoor kunnen dit soort internationale afspraken ook bijdragen aan de aantrekkelijkheid van het Nederlandse vestigingsklimaat voor het reële bedrijfsleven. Dit is een andere beleidsprioriteit van dit kabinet. Tijdens de vergadering zal Nederland daarom aangeven graag in IF-verband verder te werken aan oplossingen. Daarbij zal Nederland aangeven dat het werk erop moet zijn gericht om uiterlijk in 2021 overeenstemming te bereiken.

Het publiceren van blauwdrukken is een goede volgende stap naar overeenstemming. De blauwdrukken bieden een goede basis om de verdere onderhandelingen gericht te voeren. In deze brief wordt de verwachte inhoud van de blauwdrukken op hoofdlijnen beschreven. Na de vergadering van het IF zal ik uw Kamer in meer detail informeren over de inhoud van de blauwdrukken en over de afspraken over het verdere verloop van dit project. Ook bied ik uw Kamer graag een technische briefing aan over de mogelijke maatregelen.

Inmiddels is op basis van een tool van de OESO ook een eerste ruwe schatting van de budgettaire gevolgen van de mogelijke maatregelen gemaakt. Op grond van deze schatting zou het budgettaire effect van de mogelijke maatregelen € 620 miljoen negatief tot € 766 miljoen positief bedragen. Het uiteindelijke budgettaire effect van de maatregelen hangt voor een belangrijk deel af van de verdere invulling van de maatregelen. Het kabinet houdt de mogelijke budgettaire effecten van beide pijlers uiteraard goed in het oog.

1 Ontwikkelingen sinds de plenaire vergadering in januari

Op 29 en 30 januari 2020 vond de laatste fysieke plenaire vergadering van het IF plaats in Parijs. Tijdens deze vergadering werden door het IF belangrijke stappen gezet. Voor pijler 1 werden afspraken gemaakt over de architectuur van een gemeenschappelijke aanpak (de *unified approach*) en een vernieuwd werkplan. Voor pijler 2 werd een voortgangsrapportage gepubliceerd.

Bovendien werd door het IF zijn doelstelling om voor het einde van dit jaar overeenstemming over definitieve oplossingen op basis van beide pijlers te bereiken bekrachtigd. Om dat doel te bereiken werd afgesproken dat de hoofdlijnen van de oplossingen begin juli zouden worden overeengekomen tijdens een plenaire vergadering van het IF in Berlijn.⁶ Daarbij zou ook een vergadering van de Ministers van de landen in het IF worden georganiseerd, zodat waar nodig ook op politiek niveau knopen zouden kunnen worden doorgemaakt om voor het einde van het jaar tot consensus te kunnen komen. In de beantwoording van de vragen uit het

⁶ Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, te raadplegen via: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>.

schriftelijk overleg heb ik uw Kamer geïnformeerd over de uitkomsten van de IF-vergadering van januari.⁷

Sindsdien is er veel gebeurd. Door de coronacrisis is het sinds maart van dit jaar niet meer mogelijk geweest om fysiek te vergaderen. Het werd al snel duidelijk dat de geplande plenaire vergadering in Berlijn begin juli geen doorgang kon vinden. Afgesproken werd om deze vergadering te verschuiven naar oktober.

De coronacrisis heeft daarnaast een groot beslag gelegd op de beschikbare capaciteit van landen. Veel landen hebben hun beschikbare capaciteit de afgelopen maanden immers noodgedwongen gericht op het inperken van de economische gevolgen van de coronacrisis. Hoewel de geplande vergaderingen van de verschillende (technische) werkgroepen wel zoveel mogelijk op digitale wijze hebben plaatsgevonden, heeft de coronacrisis daarmee toch invloed gehad op het tempo waarin is gewerkt. Enige vertraging in het project is daarmee onvermijdelijk gebleken.

Daarnaast is in juni van dit jaar aandacht geweest voor de positie van de Verenigde Staten in het project. De maatregelen die worden onderzocht zijn complex. In een poging de discussies te vereenvoudigen om alsnog in oktober overeenstemming op hoofdlijnen te kunnen bereiken, heeft een aantal landen voorgesteld om Pijler 1 initieel te beperken tot alleen digitale bedrijven. De Verenigde Staten hebben aangegeven daar niet mee in te kunnen stemmen. Dit heeft geleid tot een impasse in de onderhandelingen. Deze impasse in combinatie met de aandacht die de coronacrisis momenteel vraagt, hebben ertoe geleid dat de Verenigde Staten in juni van dit jaar hebben aangekondigd dat zij een oplossing voor Pijler 1 in oktober 2020 niet meer haalbaar achten. Zij hebben daarbij wel aangegeven de onderhandelingen later dit jaar voort te willen zetten.

Gezien het voorgaande zal tijdens de vergadering van het IF op 8 en 9 oktober naar verwachting, anders dan oorspronkelijk het doel was, geen volledige overeenstemming kunnen worden bereikt over de hoofdlijnen van de maatregelen. De ministeriële vergadering die was voorzien gaat dan ook niet door. Het IF zal op ambtelijk niveau vergaderen.

2 Vergadering op 8 en 9 oktober

2.1 Blauwdrukken en afspraken over het vervolg van het project

Ondanks de hiervoor geschetste omstandigheden heeft het project niet stilgestaan. In de verschillende werkgroepen van de OESO en het IF is hard gewerkt aan de verdere technische invulling van beide pijlers. Tijdens de vergadering van het IF op 8 en 9 oktober zal het werk dat in de werkgroepen is verricht plenair worden besproken.

Het doel daarbij is om het eens te worden over zogenoemde «blauwdrukken» voor ieder van de pijlers. In de blauwdrukken zal in detail worden beschreven wat de status van de discussies over de pijlers is. Uit de blauwdrukken zal blijken op welke punten het technische werk is afgerond en welke technische en beleidsmatige vragen nog openstaan. Waar nog vragen open staan is het de bedoeling dat de blauwdrukken een goed beeld schetsen van de verschillende invalshoeken die door de landen in het IF zijn belicht en hoe de resterende meningsverschillen over openstaande vragen mogelijk kunnen worden overbrugd.

⁷ Kamerstukken II 2019/20, 32 140, nr. 65 en 66.

De blauwdrukken zullen dus nog geen definitieve oplossingen bevatten, maar een beeld geven van de resultaten tot nu toe en het benodigde verdere werk. Dit betekent ook dat landen zich nog niet aan concrete maatregelen of onderdelen daarvan committeren als zij tijdens de vergadering afspraken maken over de blauwdrukken. In paragraaf 3 van deze brief beschrijf ik wat naar verwachting op hoofdlijnen de inhoud van de blauwdrukken zal zijn.

Naast inhoudelijke discussies over de blauwdrukken zal het tijdens de vergadering ook gaan over het verdere proces. Aan de landen in het IF zal worden gevraagd of zij op basis van de blauwdrukken gezamenlijk verder willen werken aan oplossingen, hoe het verdere proces eruit kan zien en wat daarbij een realistisch (nieuw) tijdpad is. De aankomende vergadering van het IF vormt hiermee alsnog een belangrijke mijlpaal voor het project.

2.2 Nederlandse inzet

In IF-verband verder werken aan wereldwijde oplossingen

De digitalisering van de economie zet zich voort en ook de strijd tegen belastingontwijking is nog niet gestreden. Daar komt bij dat de coronacrisis de overheidsfinanciën wereldwijd onder druk zet. Het belang van een solide belastingstelsel dat past bij deze tijd en waarin belastingontwijking effectief wordt bestreden, neemt daarmee alleen maar toe.

Nederland heeft zich steeds een voorstander getoond van afspraken in OESO/IF-verband. De uitdagingen waar het internationale belastingstelsel voor staat kunnen namelijk het effectiefst in een zo breed mogelijk internationaal verband worden aangepakt. Bovendien wordt daarmee een zo groot mogelijk gelijk speelveld gewaarborgd. Daardoor kunnen dit soort internationale afspraken ook bijdragen aan de aantrekkelijkheid van het Nederlandse vestigingsklimaat voor het reële bedrijfsleven. Dit is een andere beleidsprioriteit van dit kabinet. Dergelijke maatregelen verkleinen namelijk het verschil tussen de belasting die bedrijven in Nederland betalen en de lagere belastingdruk die deze bedrijven mogelijk in andere landen zouden ervaren. De invloed van het niveau van belastingheffing op investeringsbeslissingen neemt daarmee af en de concurrentiekracht van ons bedrijfsleven wordt verbeterd. Het belang van andere factoren die Nederland aantrekkelijk maken als vestigingsplaats neemt daarmee toe.

Het kabinet streeft er daarom nog steeds naar om met de andere landen in het IF tot definitieve oplossingen te komen. Nederland staat zeker niet alleen in dat streven. De G20 heeft in juli van dit jaar het belang van het project nogmaals benadrukt. Zij hebben daarbij aangegeven onverminderd vast te houden aan het streven om resterende verschillen te overbruggen en snel tot oplossingen te komen.⁸

Blauwdrukken overeenkomen met voldoende aandacht voor eenvoud en uitvoerbaarheid

Het overeenkomen van blauwdrukken is volgens het kabinet een goede volgende stap om in het IF tot oplossingen te komen. De blauwdrukken helpen te verduidelijken op welke punten het technische werk is afgerond en welke technische en beleidsmatige vragen nog open staan. Daarmee bieden de blauwdrukken een basis om de onderhandelingen de komende tijd gericht te voeren. Ook biedt publicatie van de blauwdrukken een

⁸ <https://g20.org/en/media/Documents/Final%20G20%20FMCBG%20Communiqu%C3%A9%20-%20July%202020.pdf>.

kans om opnieuw input te vergaren van diverse belanghebbenden, zoals de wetenschap, bedrijfsleven en NGO's. Dat kan behulpzaam zijn bij het maken van beleidsmatige keuzes en de verdere technische uitwerking van de voorstellen.

De Nederlandse inzet tijdens de vergadering zal er daarom op zijn gericht om overeenstemming te bereiken over de blauwdrukken. Bij de discussies over de inhoud van de blauwdrukken zal Nederland benadrukken dat, ook in het vervolg van het project, voldoende aandacht moet blijven bestaan voor eenvoud en uitvoerbaarheid van de maatregelen, en voor het waarborgen van een zo groot mogelijk gelijk speelveld.

Afspraken over een nieuw ambitieus tijdpad

Nederland wil tijdens de vergadering ook graag afspraken maken over een nieuw tijdpad dat ambitieus en tegelijkertijd realistisch is. Dat het project enige vertraging heeft opgelopen is te begrijpen. Het is echter wel van belang dat er een zo concreet mogelijk vooruitzicht blijft bestaan op oplossingen in IF-verband in de nabije toekomst. Het ligt wat mij betreft dan ook niet voor de hand dat een nieuw tijdpad een einddatum heeft die verder weg ligt dan 2021.

De beide pijlers zijn tot op heden behandeld als een gezamenlijk pakket. Dat uitgangspunt begrijp ik. Het gaat weliswaar om losstaande maatregelen, maar er is tegelijkertijd een zekere samenhang tussen de maatregelen waardoor deze elkaar onderling kunnen versterken. Indien echter blijkt dat de voortgang van het project erbij gebaat is om een verschillend tijdpad voor de beide pijlers te hanteren, dan ben ik bereid daar constructief over mee te denken en afspraken te maken over volgtijdelijkheid van (verdere uitwerking van) de maatregelen.

3 De blauwdrukken op hoofdlijnen

Zoals hiervoor aangegeven, is het doel van de aanstaande IF-vergadering om het voor beide pijlers eens te worden over een blauwdruk. In de blauwdrukken zal in detail worden beschreven op welke punten het technische werk is afgerond, welke vragen nog openstaan en hoe resterende meningsverschillen over openstaande vragen mogelijk kunnen worden overbrugd.

Voor beide pijlers geldt dat de precieze inhoud van de blauwdrukken in aanloop naar en tijdens de IF-vergadering nog in beweging zal zijn. Een precies overzicht van de inhoud van de blauwdrukken is op dit moment daarom nog niet te geven. Om uw Kamer wel een eerste indruk te geven van wat naar verwachting in de blauwdrukken zal staan, beschrijf ik hieronder wat de kernpunten zijn waar sinds de plenaire IF-vergadering in januari aan is gewerkt. Nadat de blauwdrukken tijdens de vergadering door het IF zijn vastgesteld, zal ik uw Kamer in meer detail over de inhoud van de blauwdrukken informeren.

3.1 Pijler 1

In het bestaande internationale belastingsysteem bestaan regels op basis waarvan wordt bepaald welk land mag heffen over welk deel van de winst van een multinational. Onder deze bestaande regels heeft een land pas heffingsrecht over de winst van een multinational als deze multinational fysiek in dat land aanwezig is. Daarbij is de hoogte van het heffingsrecht afhankelijk van de mate van fysieke aanwezigheid en de aard van de uitgeoefende functies. Door digitalisering en globalisering van de economie, ervaren landen dit niet altijd meer als passend bij de huidige

economie. Pijler 1 beoogt hiervoor een oplossing te bieden. Kort gezegd worden meer heffingsrechten gegeven aan landen waar afnemers van een bedrijf zitten (marktlanden), ook als een (digitaal) bedrijf daar geen fysieke aanwezigheid heeft.

Het werk aan pijler 1 is gedaan op basis van het vernieuwde werkplan dat tijdens de vergadering van het IF op 29 en 30 januari jl. is aangenomen. Dit betekent dat is uitgegaan van de *unified approach*, waarover uw Kamer in de brief van 10 oktober 2019 en tijdens het schriftelijk overleg over pijler 1 is geïnformeerd.⁹

De unified approach bestaat kortgezegd uit drie onderdelen:

- Bedrag A: Dit is een nieuwe winsttoerekeningsregel op basis waarvan een deel van de winst van bepaalde multinationals wordt toegerekend aan marktlanden.
- Bedrag B: Een vaste vergoeding voor (eenvoudige) distributieactiviteiten.
- Afspraken over het voorkomen en oplossen van geschillen.

In het vernieuwde werkplan zijn elf bouwstenen geïdentificeerd op basis waarvan de verschillende onderdelen van de unified approach verder zouden worden uitgewerkt en ingevuld. In de blauwdrukken zal de status van de discussies voor deze bouwstenen worden beschreven.

Hieronder ga ik verder in op een aantal kernpunten waar voor pijler 1 aan is gewerkt en waarover in de blauwdruk zal worden gerapporteerd. Voor feitelijk al deze kernpunten geldt overigens dat veel technisch werk is verzet, maar dat het naar verwachting nog niet mogelijk zal zijn het technische werk in de blauwdruk volledig als afgerond te beschouwen. Dat komt onder meer doordat voor veel van deze punten een sterke samenhang bestaat tussen de technische uitwerking en beleidsmatige vraagstukken waarover landen nog nader tot elkaar zullen moeten komen.

Reikwijdte bedrag A

In januari is door het IF als uitgangspunt genomen dat bedrag A van de unified approach niet voor alle bedrijven zou gelden. Afgesproken werd dat bedrag A gericht zou worden op twee typen bedrijven: bedrijven die geautomatiseerde digitale diensten (*automated digital services* of ADS) leveren en bedrijven die zich specifiek op consumenten richten (*consumer facing business* of CFB). Voorbeelden hiervan zijn zoekmachines (ADS) en luxegoederen (CFB). Vanuit doelmatigheidsoverwegingen zou de nieuwe winsttoerekeningsregel van bedrag A daarnaast alleen moeten gelden voor de multinationals met een hoge omzet.

Er zijn in de werkgroepen van de OESO en het IF grote stappen gezet om de begrippen ADS en CFB verder te definiëren. Ook zijn verschillende omzeldrempels bekeken. Daarbij is onder meer onderzocht wat deze verschillende omzeldrempels zouden betekenen voor het aantal bedrijven dat en de winst die binnen de reikwijdte van bedrag A zou vallen. Daarnaast is gesproken over het categorisch uitsluiten van bepaalde sectoren van de reikwijdte van bedrag A. Het gaat dan om sectoren waarbij geen problemen zijn geconstateerd met het huidige systeem van winsttoerekening. Over de resultaten van dit werk zal in de blauwdrukken in detail worden teruggekoppeld.

Zoals ook in het schriftelijk overleg met uw Kamer aan de orde kwam, hebben de Verenigde Staten eerder het voorstel gedaan om de maatregel als een «safe harbour» te implementeren. Dit zou betekenen dat bedrijven

⁹ Kamerstukken II 2019/20, 32 140, nr. 60 en 65.

de keuze zouden hebben om belast te worden op basis van de nieuwe pijler 1-regels of op basis van het oude systeem. De discussie hierover is meer beleidsmatig dan technisch van aard en is daarom in de verschillende werkgroepen niet uitgebreid gevoerd. In de blauwdruk zal naar verwachting wel worden beschreven dat dit een van de (beleidsmatige) punten is die nog zal moeten worden beslecht om tot consensus te komen.

Belastbare aanwezigheid (nexus)

Pijler 1 introduceert aanvullende regels om belastbare aanwezigheid van een multinational in een land te bepalen. Er kan daardoor ook winst (op basis van bedrag A) aan een land worden toegerekend als daar geen fysieke aanwezigheid is.

Voor ADS is de enige eis voor belastbare aanwezigheid dat er een bepaalde omzetrempel in een land wordt gehaald. Voor CFB is het idee dat, naast een omzetrempel, «plusfactoren» zullen gelden. Dat zijn aanvullende voorwaarden waaraan moet zijn voldaan voordat voor een multinational sprake is van belastbare aanwezigheid in een land met het oog op bedrag A.

In de werkgroepen zijn mogelijke omzetrempels en plusfactoren besproken. Er is ook gewerkt aan regels op basis waarvan (digitale) bedrijven kunnen bepalen in welk land de omzet wordt geacht te zijn behaald voor de toepassing van de nexusregels. In de blauwdrukken zal worden beschreven wat op basis van deze discussies de opties voor de invulling van de omzetrempel en mogelijke plusfactoren zijn.

De hoogte en verdeling van bedrag A

Het uitgangspunt van de winstverdeling bij multinationals die binnen de reikwijdte van pijler 1 vallen, blijft dat winst eerst op basis van het bestaande systeem (het arm's-length-principe) wordt toegerekend aan de verschillende landen waar de multinational fysiek aanwezig is. Vervolgens wordt (extra) winst toegerekend aan de landen waar op basis van de nieuwe nexusregels belastbare aanwezigheid bestaat.

De winst die op basis van de nieuwe regels wordt toegerekend aan landen is een deel van de mathematisch vast te stellen «restwinst» van de multinational. Een multinational wordt geacht restwinst te hebben als de winst voor belastingen groter is dan een bepaald percentage van de omzet (winstgevendheidrempel). Van deze restwinst wordt een vast percentage aan marktlanden gealloceerd (verdelingspercentage). Dit deel van de restwinst wordt op basis van een verdeelsleutel toegerekend aan de verschillende marktlanden (verdeelsleutel).

In de werkgroepen is onderzocht wat mogelijke winstgevendheidsdrempels, verdelingspercentages en verdeelsleutels zijn. Daarbij is in kaart gebracht hoeveel bedrijven wereldwijd bij verschillende winstgevendheidsdrempels worden geacht een «restwinst» te hebben. Ook is in kaart gebracht hoeveel winst op basis van bedrag A naar schatting aan marktlanden wordt toegerekend bij verschillende verdelingspercentages.

Verder is in de werkgroepen aan de orde geweest op welke manier kan worden voorkomen dat een marktland door bedrag A in feite wordt overbedeeld. Dit zou het geval kunnen zijn als het marktland in het huidige systeem voor winstverdeling, op basis van specifieke feiten en omstandigheden van het geval, al een deel van de veronderstelde restwinst van de multinational mag belasten. Dit kan zich bijvoorbeeld

voordoen indien een multinational fysiek aanwezig is in dat land en het land daarnaast ook als marktland kwalificeert. Mogelijke manieren om hier rekening mee te houden zullen in de blauwdruk worden besproken.

Voorkomen van dubbele belasting onder bedrag A

Om te voorkomen dat het toekennen van extra heffingsrechten aan marktlanden leidt tot dubbele belasting, zullen ook afspraken moeten worden gemaakt over welke landen heffingsrechten moeten inleveren. In de werkgroepen is onderzocht welke mogelijkheden er zijn om dit te bepalen en uit te voeren.

Bedrag B

Het idee achter bedrag B is dat er in het huidige systeem regelmatig discussies zijn over de juiste beloning voor met name distributieactiviteiten. Door voor bepaalde distributieactiviteiten af te spreken dat de beloning een vast percentage van de gerealiseerde omzet bedraagt, kan de toepassing van het arm's-lengthbeginsel worden vereenvoudigd en kunnen discussies worden voorkomen.

De afgelopen periode is in de werkgroepen bekeken voor welke distributieactiviteiten een vaste beloning van bedrag B specifiek zou kunnen gelden. Daarnaast is gekeken hoe de vaste beloning zou kunnen worden vastgesteld en welke stappen nodig zouden zijn om bedrag B te implementeren.

Voorkomen en oplossen van geschillen

Het wordt door de landen in het IF belangrijk gevonden dat zoveel mogelijk wordt voorkomen dat de toepassing van de unified approach leidt tot geschillen. Waar toch geschillen ontstaan, moeten mechanismen voorhanden zijn om deze op te lossen.

Door de werkgroepen is in de eerste plaats gekeken hoe geschillen over bedrag A kunnen worden voorkomen en opgelost. In dat kader is onder meer een mogelijke methode uitgewerkt op basis waarvan multinationals die binnen de reikwijdte van bedrag A vallen in een vroeg stadium zekerheid kunnen krijgen over de toepassing van bedrag A.

Er is ook gesproken over de verbetering van methoden voor beslechting van geschillen die niet (alleen) over bedrag A gaan, maar over winstverdeling in bredere zin. Over de beleidsmatige wenselijkheid van bindende arbitrage lopen de meningen van verschillende landen echter sterk uiteen.

3.2 Pijler 2

Aan pijler 2 is verder gewerkt op basis van het werkplan dat het IF tijdens de vergadering op 28 en 29 mei 2019 heeft aangenomen.¹⁰ Dit betekent dat gewerkt is aan twee met elkaar samenhangende hoofdmaatregelen en twee flankerende maatregelen om een minimumniveau van belastingheffing te waarborgen. De hoofdmaatregelen zijn:

1. Income inclusion rule: Onder de income inclusion rule heft de (uiteindelijke) moedermaatschappij van een concern, ongeacht de

¹⁰ OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.

fiscale structurering, bij als de winst buiten het eigen land niet onderworpen is aan een minimum effectief tarief.

2. Undertaxed payments rule: Onder de undertaxed payments rule heffen bronlanden bij (door het weigeren van een aftrek of door extra belasting te heffen) als er sprake is van winst die buiten het land van de betaler niet onderworpen is aan een minimum effectief tarief.

De eerste flankerende maatregel is een subject to tax rule. Dit is een bepaling die kan worden opgenomen in belastingverdragen, zodat gereduceerde (bronbelasting)tarieven niet gelden indien de betalingen bij de ontvanger niet onderworpen zijn aan een minimum effectief tarief. De tweede flankerende maatregel betreft een switch-over rule. In verdragen wordt meestal afgesproken dat alleen het bronland mag heffen over de winst van een vaste inrichting of inkomsten uit onroerend goed die toerekenbaar zijn aan de vaste inrichting. Het andere verdragsland geeft dan een vrijstelling voor deze winst of inkomsten. De switch-over rule zorgt ervoor dat het andere verdragsland de mogelijkheid heeft om bij te heffen indien sprake is van winst die in het bronland niet onderworpen is aan een bepaalde effectieve belastingdruk.

In het werkplan van 29 mei 2019 is al een aantal eerste uitgangspunten geformuleerd. Het werkplan gaat bijvoorbeeld uit van een vast internationaal overeengekomen minimumpercentage waartegen inkomen in de winstbelasting moet worden betrokken. Ook gaat het werkplan uit van bijheffing tot dit minimumtarief en niet van bijheffing tot het nationale tarief van het land dat de regels toepast. Zo wordt volgens de OESO en het IF het beste gewaarborgd dat een gelijk speelveld ontstaat, waarin een minimumbelastingniveau is gewaarborgd onafhankelijk van de plaats waar de (uiteindelijke) moedermaatschappij van het concern is gevestigd.

In de blauwdrukken zal worden beschreven wat de resultaten zijn van de verdere technische uitwerking van de verschillende pijler 2-maatregelen. Hieronder ga ik verder in op een aantal kernpunten waar voor pijler 2 aan is gewerkt. In vergelijking met pijler 1 verwacht ik dat na de vergadering van het IF op 8 en 9 oktober relatief veel technisch werk als afgerond kan worden beschouwd. Dat neemt echter niet weg dat landen op een aantal beleidsmatige aspecten nog nader tot elkaar zullen moeten komen.

Reikwijdte van pijler 2

Ook voor de pijler 2-maatregelen geldt dat ze gericht zijn op grote multinationals. Door de werkgroepen is specifiek gekeken naar een omzetrempel om te bepalen welke multinationals binnen de reikwijdte van de maatregelen vallen. Naar verwachting zal worden afgesproken om aan te sluiten bij een omzetrempel gelijk aan die voor de Country by Country Reporting-regels uit het BEPS-project, te weten € 750 miljoen.

In de werkgroepen is ook onderzocht of bepaalde entiteiten zouden moeten worden uitgezonderd van de pijler 2-maatregelen. Specifiek is daarbij gekeken naar entiteiten waarvan het voor overheden wenselijk kan worden geacht dat ze niet of tegen een beperkt tarief worden belast en dit niet strijdig is met de beleidsdoelen van pijler 2. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan bepaalde overheidslichamen, pensioenfondsen, investeringsfondsen en internationale organisaties.

Berekening van het effectieve tarief

De hiervoor genoemde hoofdmaatregelen van pijler 2 sluiten aan bij het effectieve tarief. Met het oog op de effectiviteit van deze maatregelen en het creëren van een gelijk speelveld, is het wenselijk dat verschillende multinationals en verschillende landen het effectieve tarief op één en

dezelfde manier berekenen. Daarom is in de werkgroepen uitgewerkt hoe het effectieve tarief op een uniforme manier kan worden berekend, welke belastingen bij die berekening in aanmerking worden genomen, en welke informatie voor de berekening kan worden gebruikt.

Bij de uitwerking is ook gekeken naar het niveau waarop de belastingdruk berekend moet worden. De belastingdruk kan op verschillende niveaus berekend worden, bijvoorbeeld op de wereldwijde winst van een multinational, de winst per land, of de winst per entiteit. Naar verwachting zal in de blauwdrukken voor de berekening van het effectieve tarief worden aangesloten bij een benadering waarbij de belastingdruk per land wordt berekend.

Het minimumtarief

De hoogte van het minimumtarief is een meer beleidsmatige en politieke keuze dan een technisch aspect van de maatregelen. In de werkgroepen zijn hierover dan ook geen uitgebreide discussies gevoerd. In de blauwdruk zal naar verwachting wel worden beschreven dat dit een van de (beleidsmatige) punten is waarover verder zal moeten worden gesproken om tot consensus te komen.

Volgorde van de maatregelen

Om te voorkomen dat dubbele belasting ontstaat doordat meerdere landen tegelijkertijd verschillende pijler 2-maatregelen willen toepassen, is gesproken over de volgorde waarin de maatregelen door verschillende landen kunnen worden toegepast. Naar verwachting zal de blauwdruk uitgaan van de income inclusion rule als primaire maatregel. Daarbij zal het land van de (uiteindelijke) moedermaatschappij van een multinationale groep in eerste instantie kunnen bijheffen over de winst van groepsmaatschappijen die te laag belast zijn. De undertaxed payments rule geldt dan als secundaire maatregel. Deze kan worden toegepast in situaties waarin de income inclusion rule niet of niet geheel kan worden toegepast.

Technische uitwerking van de verschillende regels

De twee hoofdmaatregelen en de twee flankerende maatregelen zijn in de werkgroepen verder technisch uitgewerkt. In de blauwdruk zal per maatregel uitgebreid over de uitwerking worden teruggekoppeld.

Uitzonderingen

Tussen landen in het IF is veel discussie over de vraag of er uitzonderingen moeten worden opgenomen in pijler 2. Het consultatiedocument van de OESO van 8 november 2019 beschreef een aantal mogelijke uitzonderingen, waaronder een uitzondering voor fiscale preferentiële regimes die voldoen aan de standaarden van BEPS Actie 5 (Harmful Tax Practices).¹¹

In de werkgroepen is verder naar mogelijke uitzonderingen gekeken. Daarbij is ook een mogelijke mathematische vrijstelling uitgewerkt die uitgaat van een basisrendement op materiële activa en loonkosten. De achtergrond hiervan is dat met een dergelijke uitzondering op relatief eenvoudige wijze kan worden voorkomen dat multinationals binnen de

¹¹ <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf>

reikwijdte van de maatregelen vallen als ze in een laagbelastend land met reële bedrijfsmatige activiteiten slechts een relatief lage winst behalen.

4 Eerste schattingen van de budgettaire consequenties

4.1 Schattingen van de wereldwijde impact van beide pijlers

Door de OESO is gewerkt aan inschattingen van de budgettaire consequenties van de voorstellen. De totale wereldwijde opbrengsten van Pijler 1 en Pijler 2 gezamenlijk worden door de OESO ingeschat op 47 tot 81 miljard Amerikaanse dollar (1.9%–3.2% van de wereldwijde vennootschapsbelastingopbrengsten).

Wereldwijd gezien zijn de opbrengsten van Pijler 2 naar verwachting groter dan die van Pijler 1. Bij Pijler 1 gaat het immers vooral om een herverdeling tussen landen. Per land bezien kunnen de effecten van Pijler 1 echter wel aanzienlijk zijn.

4.2 Eerste schattingen voor Nederland

De OESO heeft een *tool* ontwikkeld op basis waarvan landen de gevolgen voor hun belastingopbrengsten kunnen inschatten met hun eigen aannames. Op basis van deze tool is een eerste schatting gemaakt van de mogelijke budgettaire gevolgen voor Nederland. De tabel hieronder geeft de resultaten voor Nederland, waarbij een stevige bandbreedte is gehanteerd vanwege de onzekerheid van de schattingen.

(in miljoenen 2016 US dollar)	Ondergrens	Bovengrens
Pijler 1	- 1.167	+ 23
Pijler 2 (na interactie en gedragseffecten)	+ 456	+ 857
Totaal in USD	- 711	+ 880
Totaal in miljoenen euro's¹	- 620	+ 766

¹ Uitgaande van de wisselkoers van 31-12-2016 € 1=\$1.1482.

Aan de berekeningen ligt nog een groot aantal aannames ten grondslag. Ook zijn er belangrijke kanttekeningen te plaatsen bij de berekeningen. Daarom moeten de cijfers slechts gezien worden als een grove inschatting van wat beide pijlers voor Nederland zouden kunnen betekenen.

Het uiteindelijke budgettaire effect van de maatregelen hangt voor een belangrijk deel af van de verdere invulling van de maatregelen. Het kabinet houdt de mogelijke budgettaire effecten van beide pijlers uiteraard goed in het oog.

De Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst
J.A. Vijlbrief