

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

Wijziging van de begrotingsstaat van het Ministerie van Financiën (IXB) voor het jaar 2020 (Zesde incidentele suppletoire begroting inzake Steunmaatregelen KLM)

G¹

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN – FISCALITEIT EN BELASTINGDIENST

Aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 5 november 2020

De leden van de vaste commissie voor Financiën hebben mij verzocht om uw Kamer schriftelijk op te hoogte te blijven houden over OESO-voorstellen die voor Nederland relevant zijn.

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

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

¹ Letter G 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, 5 november 2020

In het Inclusive Framework (IF)² van de OESO wordt gewerkt aan een herziening van het internationale belastingsysteem voor multinationals. De aanleiding voor dit project zijn de uitdagingen die de digitaliserende economie met zich meebrengt voor de belastingheffing van multinationals. Deze herziening van het internationale belastingsysteem bestaat uit twee pijlers. 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 fysiek aanwezig is en zal de belastbare winst in die landen toenemen. De tweede pijler van het project ziet op maatregelen om te waarborgen dat multinationals altijd ten minste een minimumniveau aan winstbelasting betalen.

Op 29 september 2020 heb ik uw Kamer de brief «Blauwdrukken voor een herziening van het internationale winstbelastingsysteem» gestuurd.³ In deze brief heb ik uw Kamer geïnformeerd over de ontwikkelingen binnen het project van het IF. Ik ben daarbij ingegaan op de plenaire vergadering van het IF die heeft plaatsgevonden op 8 en 9 oktober 2020 en de Nederlandse inzet hierbij. Ook deelde ik in deze brief met uw Kamer de eerste ruwe schattingen van de budgettaire gevolgen van de mogelijke maatregelen. Tevens heb ik aandacht besteed aan de zogenoemde «blauwdrukken» voor beide pijlers die tijdens de genoemde plenaire vergadering aan bod zijn gekomen.

Ik heb in deze brief toegezegd uw Kamer na de vergadering van het IF in meer detail te informeren over de inhoud van de blauwdrukken en over de afspraken over het verdere verloop van dit project. Dat doe ik in deze brief. Ik ga in deze brief eerst in op de uitkomsten van de vergadering van het IF op 8 en 9 oktober 2020 en de afspraken die zijn gemaakt over het verdere verloop van dit project. Ook informeer ik uw Kamer over de uitkomsten van de impactanalyse gepubliceerd door de OESO voor beide pijlers op wereldniveau.

1. Uitkomsten vergadering 8 en 9 oktober 2020

Op 8 en 9 oktober 2020 heeft op digitale wijze een plenaire vergadering van het IF plaatsgevonden. De uitkomsten van de vergadering zet ik hieronder uiteen.

Overeenstemming over blauwdrukken

Tijdens de vergadering is overeenstemming bereikt over de blauwdrukken voor beide pijlers. Dit is goed nieuws en in lijn met de inzet die Nederland had voor de vergadering. In de blauwdrukken is beschreven op welke punten het technische werk is afgerond en welke technische en beleids-

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 2020/21, 32 140, nr. 73.

matige vragen nog openstaan. De blauwdrukken bevatten echter nog geen definitieve oplossingen en dit betekent dat landen zich ook nog niet committeren aan concrete maatregelen of onderdelen daarvan.

In de bijlage bij deze brief beschrijf ik de inhoud van de blauwdrukken voor beide pijlers. Ik bied uw Kamer desgewenst graag een technische briefing aan over de mogelijke maatregelen.

Publieke consultatie

Op 12 oktober 2020 heeft de OESO de blauwdrukken voor beide pijlers openbaar gemaakt.^{4 5} Het IF is overeengekomen om het publiek de gelegenheid te bieden op de blauwdrukken te reageren via een publieke consultatie. Gelijktijdig met het openbaar maken van de blauwdrukken is daarom door de OESO een consultatiedocument gepubliceerd.⁶ De publieke consultatie van de blauwdrukken biedt een kans om direct input te krijgen van verschillende maatschappelijke groepen, zoals academici, het bedrijfsleven en ngo's.

Op de blauwdrukken kan worden gereageerd tot en met 14 december 2020. In januari 2021 organiseert de OESO bijeenkomsten waarin deelnemers aan de publieke consultatie hun opmerkingen met betrekking tot de blauwdrukken nader kunnen toelichten. De verkregen inbreng kan helpen om een verdere invulling te geven aan de openstaande technische en beleidsmatige vragen in de blauwdrukken.

Nieuw tijdpad

In de brief van 29 september 2020 heb ik toegelicht waarom, anders dan oorspronkelijk het doel was, tijdens de vergadering op 8 en 9 oktober 2020 geen volledige overeenstemming kon worden bereikt over definitieve versies van Pijler 1 en Pijler 2. Niettemin is het bereiken van overeenstemming over de blauwdrukken een goede stap om in het IF tot wereldwijde oplossingen te komen.

Zoals ik in de brief van 29 september 2020 ook heb aangegeven was het van belang om tijdens de vergadering afspraken te maken over een nieuw en ambitieus tijdpad, zodat er concreet zicht blijft op definitieve oplossingen in de nabije toekomst. Tijdens de vergadering zijn door de leden van het IF afspraken gemaakt over het verdere proces om alsnog tot overeenstemming te komen over de maatregelen. De leden van het IF willen op basis van de blauwdrukken verder werken aan een wereldwijde oplossing en hebben zich als doel gesteld het project halverwege 2021 af te ronden. Dit doel is tot uitdrukking gekomen in een begeleitend statement van het IF bij de blauwdrukken.⁷ Het nieuwe tijdpad past binnen

⁴ OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Te raadplegen via: <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>.

⁵ OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Te raadplegen via: <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint-abb4c3d1-en.htm>.

⁶ OECD (2020), *Public consultation document, Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Te raadplegen via: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-invites-public-input-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>

⁷ Cover Statement by the Inclusive Framework on the Reports on the Blueprints of Pillar One and Pillar Two. Te raadplegen via: <http://www.oecd.org/tax/beps/cover-statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-on-the-reports-on-the-blueprints-of-pillar-one-and-pillar-two-october-2020.pdf>.

de inzet die Nederland had voor de vergadering. De G20 ministers van Financiën hebben aangegeven dit nieuwe tijdpad te steunen.⁸

Het kabinet is verheugd dat het IF met een nieuwe ambitieuze tijdlijn verder zal werken aan wereldwijde oplossingen. Nederland heeft zich steeds een voorstander getoond van afspraken in een zo breed mogelijk internationaal verband. De uitdagingen waar het internationale belastingstelsel voor staat kunnen zo namelijk het effectiefst worden aangepakt. Daarmee wordt een zo groot mogelijk gelijk speelveld gewaarborgd. Dergelijke internationale afspraken kunnen daardoor ook bijdragen aan de aantrekkelijkheid van het Nederlandse vestigingsklimaat voor het reële bedrijfsleven.

2. Uitkomsten impactanalyse door de OESO

Op 12 oktober 2020 heeft de OESO een rapport gepubliceerd met de schattingen van de budgettaire consequenties van beide pijlers op wereldniveau.⁹

Schattingen van de wereldwijde impact van beide pijlers op belastinginkomsten en investeringen

In het rapport zijn door de OESO de schattingen gepresenteerd van de wereldwijde impact van Pijler 1 en Pijler 2 op belastinginkomsten en investeringen. De OESO schat dat de beide pijlers tezamen kunnen zorgen voor een toename van de wereldwijde belastingopbrengsten met ongeveer 50 tot 80 miljard Amerikaanse dollar per jaar, gelijk aan 1.9%–3.2% van de wereldwijde vennootschapsbelastingopbrengsten. Hierbij worden bij Pijler 2 opbrengsten van Amerikaanse multinationals niet meegerekend, omdat die al onder het GILTI-regime vallen en aangenomen is dat dit regime naast het Pijler 2 regime zou blijven bestaan. De exacte opbrengsten zijn onder meer afhankelijk van de verdere invulling van beide pijlers. Naar verwachting zullen de belastingopbrengsten primair afkomstig zijn van Pijler 2. Bij Pijler 1 gaat het vooral om een herverdeling tussen landen.

De OESO schat dat Pijler 1 en Pijler 2 zullen leiden tot een kleine toename in de gemiddelde investeringskosten van multinationals. De OESO geeft aan dat de twee pijlers vooral zullen leiden tot een herverdeling van investeringen, waarbij andere factoren dan fiscale (zoals infrastructuur, opleidingsniveaus en lasten op arbeid) meer bepalend worden voor de investeringsbeslissing. Ook geeft de OESO aan dat de voorstellen niet afgezet moeten worden tegen de huidige situatie, maar tegen een situatie waar landen zelf unilaterale maatregelen gaan nemen bij gebrek aan overeenstemming. Dit zou een negatiever effect hebben op de investeringen dan het effect van beide pijlers.

De OESO heeft de schattingen van de budgettaire consequenties van beide pijlers ook ingedeeld in lage-inkomenslanden, middeninkomenslanden en hoge-inkomenslanden. Een vierde categorie is die van «investment hubs». De OESO geeft aan dat er meer onzekerheid is over de resultaten voor deze groep en dat de individuele verschillen tussen

⁸ Communiqué G20 Finance Ministers & Central Bank Governors Meeting 14 October 2020 [Virtual]. Te raadplegen via: https://g20.org/en/media/Documents/FMBCBG%20Communiqu%C3%A9_English_14October2020_700pm.pdf

⁹ OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Te raadplegen via: <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-economic-impact-assessment-0e3cc2d4-en.htm>.

deze landen groot zijn. Voor sommige schattingen wordt de groep «investment hubs» daarom buiten beschouwing gelaten. De OESO schat dat de investment hubs als groep belastinggrondslag zullen verliezen onder Pijler 1. Onder Pijler 2 zijn diverse scenario's uitgewerkt. Enerzijds kan deze groep naar verwachting belastinggrondslag verliezen als bedrijven besluiten hun activiteiten te verplaatsen naar landen met een hoger effectief tarief. Anderzijds schat de OESO dat Pijler 2 kan leiden tot hogere belastingopbrengsten voor investment hubs, met name wanneer het huidige (effectieve) tarief onder het minimumtarief ligt en wordt besloten het effectieve belastingtarief in het land te verhogen. Volgens de definitie van de OESO is Nederland ook een investment hub.¹⁰

Schattingen van de impact van beide pijlers voor ontwikkelingslanden

De OESO schat dat Pijler 1 meer opbrengsten zal genereren voor lage-en middeninkomenslanden dan voor hoge-inkomenslanden. Pijler 2 zal naar verwachting leiden tot een significante stijging in vennootschapsbelastingopbrengsten voor lage-inkomenslanden, middeninkomenslanden en hoge-inkomenslanden.

De OESO schat dat Pijler 1 kan leiden tot een toename van de vennootschapsbelastingopbrengsten in lage-inkomenslanden met ongeveer 1%. Pijler 2 zal naar verwachting kunnen zorgen voor een stijging van de belastingopbrengsten in lage-inkomenslanden met ongeveer 2 tot 3%.¹¹

Eerste schattingen voor Nederland

In de brief van 29 september 2020 deelde ik met uw Kamer een eerste ruwe schatting van de budgettaire gevolgen van de mogelijke maatregelen voor Nederland. Deze eerste ruwe schatting is gemaakt op basis van een tool ontwikkeld door de OESO, waarbij landen de gevolgen voor hun belastingopbrengsten kunnen inschatten met hun eigen aannames. Op grond van deze schatting zou het budgettaire effect van de mogelijke maatregelen € 620 miljoen negatief tot € 766 miljoen positief bedragen voor Nederland. Op dit moment zijn er geen nieuwe inzichten voor deze schattingen. 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.

3. Vooruitblik

Met het bereiken van overeenstemming over de blauwdrukken en de afspraken over een nieuw en ambitieus tijdspad is door het IF weer een belangrijke stap gezet. We zijn er echter nog niet. De komende maanden zal, op basis van de blauwdrukken, in de technische werkgroepen van de OESO verder worden gewerkt aan de uitwerking van beide pijlers. De komende tijd hebben belanghebbenden via de publieke consultatie de mogelijkheid hun visie te geven op de blauwdrukken. De verkregen inbreng kan behulpzaam zijn om een verdere invulling te geven aan de openstaande technische en beleidsmatige vragen in de blauwdrukken. Ik kijk daarom uit naar de uitkomsten van de publieke consultatie. Deze uitkomsten zullen naar verwachting besproken worden tijdens de volgende vergadering van het IF in januari 2021.

¹⁰ Dit zijn alle landen waar de directe buitenlandse investeringen hoger dan 150% van het BBP zijn.

¹¹ Percentages zijn afgelezen uit figuur 1.1. van het rapport van de OESO. De OESO vermeldt in het rapport geen exacte schattingen van de vennootschapsbelastingopbrengsten van de beide pijlers voor lage-inkomenslanden.

Bij de verdere uitwerking van beide pijlers zal Nederland benadrukken dat voldoende aandacht moet blijven bestaan voor eenvoud en uitvoerbaarheid van de maatregelen, alsmede voor het waarborgen van een gelijk speelveld.

Zoals gezegd is het doel om vervolgens uiterlijk halverwege 2021 overeenstemming te bereiken over de definitieve vormgeving van Pijler 1 en Pijler 2. Ik zal uw Kamer op de hoogte houden van de vorderingen die hierbij worden geboekt.

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

1. Pijler 1

In het huidige 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.

Pijler 1 beoogt het internationale belastingsysteem beter aan te laten sluiten bij de digitaliserende en globaliserende economie. Om dit te bereiken bevat Pijler 1 maatregelen die kort gezegd meer heffingsrechten geven aan landen waar afnemers van een bedrijf zitten (marktlanden), ook als een (digitaal) bedrijf daar geen fysieke aanwezigheid heeft. De maatregelen van Pijler 1 bestaan 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: Dit is een vaste vergoeding voor (eenvoudige) distributieactiviteiten¹². Bedrag B heeft als doel de administratieve lasten van het arm's-lengthbeginsel te verminderen en de zekerheid over de uitkomsten te vergroten.
- Afspraken over het voorkomen en oplossen van geschillen.

In de brief van 29 september 2020 heb ik een aantal kernpunten benoemd waarvoor Pijler 1 aan is gewerkt. Hieronder ga ik in meer detail in op wat in de blauwdruk over deze kernpunten is opgenomen.

Bedrag A

Het toepassingsbereik van bedrag A

Zoals ik ook in mijn eerdere brieven heb aangegeven is besloten dat bedrag A niet voor alle bedrijven zal gaan gelden. Om te bepalen welke bedrijven onder bedrag A vallen geldt een activiteitentoets en een drempeltoets.

- Activiteitentoets

Onder de activiteitentoets wordt bedrag A gericht 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).

De blauwdruk bevat gedetailleerde beschrijvingen van de begrippen ADS en CFB. Voor ADS wordt gewerkt met een positieve en een negatieve lijst om te bepalen of bepaalde bedrijven zeker wel of zeker niet onder het toepassingsbereik van bedrag A vallen. Als de activiteiten van een multinational op een van deze lijsten staan, biedt dit de multinational en de betrokken autoriteiten meer zekerheid. Als de activiteiten niet op de positieve of de negatieve lijst staan, valt men terug op een algemene definitie.

¹² Vormgegeven als een vast percentage (per bedrijfstak) van de omzet.

Voor CFB wordt gewerkt met een algemene definitie. Kort gezegd zijn *consumer facing businesses* ondernemingen die goederen of diensten leveren waarvan het gebruikelijk is dat ze voor persoonlijk gebruik aan consumenten worden verkocht. Dat is het geval als de goederen of diensten naar hun aard primair zijn ontworpen voor verkoop aan consumenten. Voor bepaalde sectoren waarvoor het onduidelijk kan zijn of het CFB betreft, geeft de blauwdruk een extra toelichting op de algemene definitie. Dit betreft onder andere farmaceutische producten en producten die over het algemeen zowel door consumenten als door bedrijven worden gebruikt (zoals computers en auto's).

Voor een aantal sectoren is om verschillende redenen voorgesteld om deze expliciet uit te zonderen van de reikwijdte van bedrag A. Dit geldt bijvoorbeeld voor natuurlijke hulpbronnen en internationale lucht- en scheepvaart.

- Drempeltoets

Onder de drempeltoets zal de toepassing van bedrag A uit doelmatigheidsoverwegingen beperkt worden tot bedrijven met een omzet boven een bepaald bedrag. Ook zullen daarnaast alleen die bedrijven waarvan de buitenlandse omzet op activiteiten die binnen bedrag A vallen (ADS en CFB) boven een bepaald drempelbedrag uitkomt onder de reikwijdte van bedrag A vallen. De reden hiervoor is dat bij multinationals die hun omzet grotendeels in hun thuisland¹³ behalen, de totale winst die onder bedrag A herverdeeld wordt beperkt zal zijn. De baten van het toepassen van bedrag A wegen dan niet op tegen de (administratieve) lasten.

Nieuwe winsttoerekeningsregels

Als eenmaal is bepaald of een multinational onder de reikwijdte van bedrag A valt, wordt vervolgens bepaald hoeveel winst extra moet worden toegerekend aan marktlanden. Het uitgangspunt van de winstverdeling bij multinationals blijft dat winst eerst op basis van het bestaande systeem (het arm's-lengthbeginsel) wordt toegerekend aan de verschillende landen waar de multinational fysiek aanwezig is. Vervolgens wordt onder bedrag A (extra) winst toegerekend aan marktlanden waar op basis van nieuwe nexusregels belastbare aanwezigheid bestaat.

De winst (bedrag A) die wordt herverdeeld wordt als volgt bepaald. Eerst wordt op basis van de geconsolideerde jaarrekening bepaald wat de winst voor belasting van een multinational is. Indien een multinational zowel activiteiten heeft die binnen het bereik van bedrag A vallen als activiteiten die daarbuiten vallen, moet de multinational haar winst opsplitsen in winst die onder bedrag A valt en winst die daar niet onder valt (segmenteren).

Indien de winst voor belastingen die onder bedrag A valt groter is dan een bepaald percentage van de omzet (winstgevendheidsdrempel), dan wordt de multinational geacht restwinst te genieten. 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 marktlanden waar op basis van nieuwe nexusregels belastbare aanwezigheid bestaat (verdeelsleutel).

¹³ In de blauwdruk is aangegeven dat verder dient te worden gewerkt aan het definiëren van wat het thuisland van een multinational is.

Nieuwe regels over belastbare aanwezigheid voor bedrag A

Als eenmaal bepaald is hoeveel winst onder bedrag A wordt toegerekend aan marktlanden, moet vervolgens worden bepaald aan welke landen bedrag A dan precies wordt toegerekend. De blauwdruk bevat aanvullende regels om belastbare aanwezigheid van een multinational in een land te bepalen.

Voor ADS is de enkele voorwaarde voor belastbare aanwezigheid dat een bepaalde minimale omzet in een land wordt gehaald. Het idee hierachter is dat ADS naar hun aard op afstand kunnen worden verleend en bedrijven die ADS leveren over het algemeen zonder fysieke aanwezigheid op een actieve en duurzame wijze kunnen deelnemen aan het economisch verkeer in een land.

Voor CFB ziet de blauwdruk enkel het behalen van omzet niet als voldoende bewijs voor een actieve en duurzame deelname aan het economisch verkeer in een land. Voor CFB is het idee daarom dat, naast een omzeldrempel, additionele eisen zullen gelden voor belastbare aanwezigheid («plusfactoren»). De blauwdruk noemt als voorbeeld van een dergelijke plusfactor de voorwaarde dat een multinational reeds fysiek aanwezig is in een land via een deelneming of vaste bedrijfsinrichting die zich bezighoudt met activiteiten die verband houden met de omzet die onder bedrag A valt.

Om te bepalen of in een land aan de omzeldrempel is voldaan, moeten multinationals bepalen aan welk land bepaalde omzet toerekenbaar is. Aan welk land omzet toerekenbaar is spreekt niet altijd voor zich. De blauwdruk bevat daarom regels op basis waarvan bedrijven kunnen bepalen in welk land de omzet wordt geacht te zijn behaald. Voor inkomsten uit advertenties wordt bijvoorbeeld voorgesteld deze toe te rekenen aan het land waar de advertentie wordt bekeken (en niet het land waar de adverteerder is gevestigd). Waar een advertentie wordt bekeken kan volgens de blauwdruk bepaald worden aan de hand van de locatie van het apparaat waarop de advertentie wordt bekeken, het IP-adres van dat apparaat of andere beschikbare informatie.

Mogelijkheden voor decentraal georganiseerde ondernemingen

Bedrag A bevat additionele winsttoerekeningsregels die bovenop het arm's-lengthbeginsel worden toegepast. Hierdoor kan het voorkomen dat bedrag A (deels) wordt toegerekend aan marktlanden die onder het arm's-lengthbeginsel, op basis van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval, al een deel van de veronderstelde restwinst van de multinational belasten (de OESO noemt dat «dubbeltellingen»). In de blauwdruk worden opties geschetst om te voorkomen dat een marktland door bedrag A in feite wordt overbedeeld. Deze problematiek speelt met name bij decentraal georganiseerde multinationals waarbij de kernactiviteiten van het concern voor een groter deel in de marktlanden worden uitgevoerd en in die landen al een deel van de restwinst wordt belast.

De blauwdruk schetst twee opties. De eerste optie is een zogenaamde *marketing and distribution profits safe harbour*. Het idee van deze safe harbour is dat als een multinational onder het arm's-lengthbeginsel al voldoende restwinst rapporteert in een marktland (en deze restwinst verband houdt met de activiteiten die onder bedrag A vallen), aan dit land niet nog een additioneel bedrag wordt toegerekend onder bedrag A. De safe harbour functioneert als een maximum: indien de winst die onder het arm's-lengthbeginsel aan het marktland is toegerekend hoger is dan een basisrendement voor beperkte marketing- en distributieactiviteiten plus

de winst die onder bedrag A aan dat marktland zou worden toegerekend, zal toepassing van bedrag A voor dat land achterwege blijven.

De tweede optie die wordt geschetst is de *domestic business exemption*. Indien bepaalde activiteiten die onder bedrag A vallen vrijwel geheel worden uitgeoefend binnen een jurisdictie, dan zou dit kunnen worden uitgezonderd van bedrag A. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen indien een multinational een onderneming overneemt en deze niet integreert in de eigen activiteiten. In dat geval zijn er argumenten waarom de restwinst van dat gedeelte van de onderneming niet (deels) toegerekend zou moeten worden aan andere onderdelen van het concern, waar feitelijk ook geen connectie is met de markt voor de betreffende producten en diensten.

Voorkoming van dubbele belasting

Voor multinationals die onder de reikwijdte van bedrag A vallen wordt de (volledige) winst eerst op basis van arm's-lengthbeginsel toegerekend aan de verschillende landen waar de multinational fysiek aanwezig is. Vervolgens wordt onder bedrag A een deel van de restwinst ook nog toegerekend aan marktlanden. Het toepassen van bedrag A bovenop het arm's-lengthbeginsel kan zonder nadere regelgeving leiden tot dubbele belasting. Dit komt omdat winst onder het arm's-lengthbeginsel in eerste instantie belastbaar is in land X en door de toerekening als gevolg van bedrag A ook nog in land Y. Om dit te voorkomen, schetst de blauwdruk regels over welke landen heffingsrechten moeten inleveren om dergelijke dubbele belasting te voorkomen.

De blauwdruk stelt een proces voor van vier stappen om te bepalen welke entiteiten binnen een concern de belasting over bedrag A moeten dragen (de «*betalende entiteiten*»). Dit bepaalt de facto welke landen heffingsrechten moeten opgeven om dubbele belasting te voorkomen. Op basis van dit proces zijn de betalende entiteiten de entiteiten van een concern die activiteiten verrichten die (i) een belangrijke en duurzame bijdrage leveren aan het vermogen van het concern restwinst te genereren en (ii) voldoende winst maken om de last van bedrag A te dragen. De last van bedrag A wordt vervolgens verdeeld over de betalende entiteiten. De last van bedrag A wordt daarbij eerst toegerekend aan de entiteiten in het concern die een band hebben met de markten waar bedrag A aan is toegerekend (bijvoorbeeld door intellectueel eigendom ter beschikking te stellen die in het marktland wordt geëxploiteerd). Als deze entiteiten onvoldoende winst hebben om de last van bedrag A te dragen, wordt het restant pro rata over de andere betalende entiteiten verdeeld.

Bedrag B

Bedrag B beoogt de beloning voor distributie-entiteiten in een concern die beperkte marketing- en distributieactiviteiten verrichten te standaardiseren. Het idee achter bedrag B is dat er bij de toepassing van het arm's-lengthbeginsel regelmatig discussies zijn over de juiste beloning voor distributieactiviteiten. Door voor bepaalde beperkte distributieactiviteiten een gestandaardiseerde beloning overeen te komen, kan de toepassing van het arm's-lengthbeginsel worden vereenvoudigd en kunnen discussies worden voorkomen.

In tegenstelling tot bedrag A is bedrag B niet beperkt tot multinationals die ADS of CFB activiteiten verrichten en ook niet tot enkel grote multinationals. Bedrag B zal gelden voor entiteiten in een concern die slechts bepaalde beperkte activiteiten verrichten op het gebied van marketing en distributie. De blauwdruk bevat een definitie om te bepalen wat dergelijke

activiteiten zijn. In de blauwdrukken zijn voorts voorstellen gedaan hoe de vaste beloning zou kunnen worden vastgesteld en welke stappen nodig zouden zijn om bedrag B te implementeren.

Voorkomen en oplossen van geschillen

De leden van het IF vinden het belangrijk dat geschillen over bedrag A en over de toepassing van het arm's-lengthbeginsel zoveel mogelijk worden voorkomen. Waar toch geschillen ontstaan, moeten mechanismen voorhanden zijn om deze op te lossen ter voorkoming van dubbele belasting.

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

2. Pijler 2

Het doel van Pijler 2 is nog resterende Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) vraagstukken te adresseren door te waarborgen dat multinationals altijd tenminste aan een minimumniveau van belastingheffing onderworpen zijn. De blauwdruk stelt maatregelen voor die landen het recht geven bij multinationals belasting bij te heffen tot een bepaald minimumtarief als andere landen hun primaire recht om belasting te heffen (deels) achterwege laten. Door de voorgestelde maatregelen zullen alle grote multinationals wereldwijd ten minste onderworpen zijn aan een effectieve belastingdruk, die overeenkomt met een nog door het IF vast te stellen als minimum te aanvaarden belastingdruk. In de blauwdruk wordt dit doel op de volgende hoofdlijnen uitgewerkt.

Reikwijdte van Pijler 2

De maatregelen van Pijler 2 zijn gericht op grote multinationals. Dit zijn multinationals met een wereldwijde omzet van tenminste € 750 miljoen per jaar. Zowel deze drempel als de definitie welke vennootschappen tot de multinational behoren zijn grotendeels gebaseerd op de Country by Country Reporting standaarden van BEPS actierapport 13.¹⁴

In tegenstelling tot Pijler 1 is Pijler 2 niet beperkt tot multinationals met bepaalde soorten activiteiten. Wel bevat Pijler 2 gerichte uitzonderingen. Pijler 2 richt zich niet op bepaalde investeringsfondsen, pensioenfondsen, overheidslichamen, internationale organisaties en non-profit organisaties. Dit zijn entiteiten waarvan het voor overheden wenselijk wordt geacht dat ze vanwege hun specifieke doel niet of tegen een beperkt tarief worden belast en dit laatste niet strijdig is met de beleidsdoelen van Pijler 2. Van deze entiteiten wordt dan ook niet bijgeheven tot een minimumtarief, maar als zij aandeelhouder zijn in een multinational, dan geldt Pijler 2 wel voor die multinational.

¹⁴ OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Daarnaast geeft de blauwdruk aan dat zal worden bekeken of de internationale scheepvaartsector vanwege zijn bijzondere karakter en omdat een aantal landen speciale belastingregimes voor scheepvaartondernemingen kent, uitgesloten moet worden van de reikwijdte van Pijler 2.

Berekening van de effectieve belastingdruk

Pijler 2 benoemt twee met elkaar samenhangende hoofdmaatregelen – de income inclusion rule en de undertaxed payments rule – en twee flankerende maatregelen – de switch over rule en de subject to tax rule – om een minimumniveau van belastingheffing te waarborgen.

Voor de toepassing van Pijler 2 zal nog een minimumtarief worden vastgesteld. Om wereldwijd op dezelfde manier te kunnen bijheffen tot het nog vast te stellen minimumniveau, dient vervolgens op een uniforme wijze de effectieve belastingdruk van de multinational te worden berekend. Daarbij worden de commerciële cijfers als uitgangspunt van de berekening genomen. Volgens de Pijler 2 voorstellen kan worden bijgeheven voor zover de effectieve belastingdruk lager is dan het gewenste minimumniveau.

De effectieve belastingdruk is volgens de blauwdruk gelijk aan de daadwerkelijk verschuldigde meetellende belastingen (teller) gedeeld door de Pijler 2-grondslag (noemer). De effectieve belastingdruk wordt per land waarin de multinational opereert berekend. Als er in land X bijvoorbeeld 80 winstbelasting wordt betaald over een Pijler 2-grondslag van 1000, dan is de effectieve belastingdruk 8% (80/1000).

• Meetellende belastingen

Als meetellende belastingen naar de winst gelden alle soorten belasting op inkomen of winst dan wel belastingen die worden geheven in plaats van een algemeen geldende belasting op inkomen of winst (bronbelastingen daaronder begrepen). Dat betekent dat bijvoorbeeld loonheffingen, omzetbelasting, invoerrechten en accijnzen, overdrachtsbelasting en onroerendezaakbelasting niet kwalificeren voor deze berekening.

• Pijler 2-grondslag

Voor de Pijler 2-grondslag (de noemer van de breuk) wordt als startpunt de commerciële jaarwinst genomen. Hierbij wordt een berekeningsmethodiek voorgesteld, welke op uniforme wijze rekening houdt met tijdelijke en permanente verschillen tussen hetgeen in de commerciële jaarverslaglegging en hetgeen fiscaal als winst wordt aangemerkt.

De grondslag start met de cijfers uit de verslaglegging op grond van IFRS, dan wel een met IFRS vergelijkbare algemeen aanvaarde accounting standaard. Hierop wordt vervolgens voor een aantal soorten kosten (waarbij gedacht kan worden aan boetes en straffen en de gemaakte kosten voor werknemersparticipaties) en opbrengsten (zoals deelnemingsresultaten), alsmede de winstbelastingen zelf gecorrigeerd. Pijler 1 zorgt mogelijk voor een additioneel permanent verschil. Als Pijler 1 afgerond is, zal ook voor dit permanente verschil een correctie op commerciële cijfers worden aangebracht. Tijdelijke verschillen – zoals verrekenende verliezen en verschillen in afschrijvingstermijnen – zullen via voorwaarts te verrekenen staffels worden geneutraliseerd.

- Vrijstelling

De blauwdruk bevat een mogelijke mathematische vrijstelling op de grondslag 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 onder Pijler 2 vallen als ze in een laagbelastend land met reële bedrijfsmatige activiteiten slechts een relatief lage winst behalen.

- Vereenvoudigingsopties

Het berekenen van de effectieve belastingdruk kan een bewerkelijke en belastende maatregel voor multinationals zijn. Om hier rekening mee te houden worden er in de blauwdruk vier vereenvoudigingsopties benoemd. Het gaat hierbij om:

- a. Country-by-country reporting gebruiken als een «safe-harbour» voor de effectieve belastingdruk;
- b. Beneden een «de minimus winst» in dat land de berekening achterwege laten;
- c. Slechts een keer per zoveel jaar de berekening maken;
- d. Geen berekeningen maken voor landen, waarvan duidelijk is dat het risico voor een te lage effectieve belastingdruk niet aan de orde is.

De vier opties leiden allen tot potentiële vereenvoudigingen, maar kennen ook allen hun eigen complicaties. De vier opties staan ter consultatie open, hetgeen betekent dat er nog geen keuze gemaakt is of er sprake zal zijn van één of meerdere vereenvoudigingsopties en zo ja, welke.

Income Inclusion Rule

De income inclusion rule geldt als primaire maatregel. Nadat de effectieve belastingdruk van een multinational per land is berekend en is vastgesteld dat deze in een of meerdere landen lager is dan de gewenste minimale belastingdruk, moet er bepaald worden hoe en waar er bijgeheven gaat worden. Onder de income inclusion rule heft het land van de (uiteindelijke) moedermaatschappij van een multinational bij als de winst in een ander land niet of niet voldoende onderworpen is ten opzichte van de minimaal gestelde belastingdruk. Indien de uiteindelijke moedermaatschappij in een land is gevestigd dat de afgesproken regels niet toepast of indien er sprake is van «split-ownership»¹⁵, mag het land van de entiteit «daaronder» in de structuur heffen. De income inclusion rule werkt in hoofdlijn op eenzelfde wijze als de CFC-maatregelen.

Voorbeeld

Een Nederlandse multinational constateert dat bij de buitenlandse dochtervennootschappen in land Y de effectieve belastingdruk 8% is bij een grondslag van 800. Indien de minimale belastingdruk tenminste 11%¹⁶ moet zijn, dient de multinational voor deze buitenlandse dochtervennootschappen nog 3% (11% – 8%) over 800 = 24 in Nederland aan te geven. Hiermee wordt over de winst in dat betreffende land de facto 11% belasting naar de winst betaald.

¹⁵ Bij «split-ownership» gaat het om een situatie dat een minderheidsbelang (maar in ieder geval 10% of meer) van een multinational door een derde buiten de groep wordt gehouden.

¹⁶ Dit getal is puur ter illustratie en ontleend aan een aantal voorbeelden in de blauwdruk; in de blauwdruk zijn er overigens ook voorbeelden met een minimumtarief van 10%. Er is nog geen minimumtarief vastgesteld.

Undertaxed Payments Rule

De undertaxed payments rule geldt als secundaire maatregel. Indien de multinational geheel of gedeeltelijk de income inclusion rule niet kan toepassen, voorziet de undertaxed payments rule in een maatregel om toch bij te kunnen heffen tot het gewenste minimumbelastingdruk niveau; dit is een stok achter de deurmaatregel. Onder de undertaxed payments rule vindt de bijheffing plaats bij andere vennootschappen van de multinational dan de uiteindelijke moedermaatschappij. De bijheffing is gerelateerd aan de betalingen van die vennootschap aan andere vennootschappen binnen de multinational. De undertaxed payments rule kan ook worden toegepast in de situatie dat de effectieve belastingdruk van de multinational in het land van het hoofdkantoor lager is dan het gewenste minimumniveau, terwijl dat land wel de income inclusion rule heeft geïmplementeerd. Het bijheffen kan door extra belasting te heffen of door het weigeren van een aftrekpost, waarbij er nooit meer in aftrek beperkt kan worden, dan er betaald is.

Voorbeeld

Een multinational drijft zijn onderneming in vier landen. Het hoofdkantoor is gevestigd in land A, dat geen IIR en UTPR kent. Dochter B, gevestigd in land B neemt diensten af van Dochter C in land C ad 1000 en van Dochter D in land D ad 750. Land B heeft een winstbelastingtarief van 25% en kent wel een IIR en UTPR, de landen C en D niet. De effectieve belastingdruk in de landen C en D ligt onder het minimale niveau van stel 11%¹⁷, waardoor er bij dochter C 60 en bij Dochter D 50 te weinig aan belasting is geheven ten opzichte van dat minimum tarief.

Dochter B zal dan bij het toepassen van de UTPR op de betaling van 1000 aan C 240 (=60/25%) en op de betaling van 750 aan D 200 (=50/25%) corrigeren.

In de blauwdruk worden ook de bijbehorende administratieve verplichtingen voor de multinational beschreven.

Switch-over Rule

Eén van de twee flankerende maatregelen is de switch-over rule. In verdragen ter voorkoming van dubbele belasting wordt vaak 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 minimum belastingdruk. De facto wordt met deze maatregel bereikt dat de eventuele belemmeringen in bestaande verdragen voor het toepassen van de income inclusion rule worden weggenomen.

Subject to Tax Rule

De andere flankerende maatregel is de subject to tax rule. Dit is een bepaling die is gericht op belastingverdragen waarin bronlanden een verlaging van hun nationale tarieven voor bronbelastingen hebben geaccepteerd. Uitgangspunt van de subject to tax rule is dat die

¹⁷ Dit getal is puur ter illustratie en ontleend aan een aantal voorbeelden in de blauwdruk; in de blauwdruk zijn er overigens ook voorbeelden met een minimumtarief van 10%. Er is nog geen minimumtarief vastgesteld.

bronlanden dat hebben gedaan in de veronderstelling dat de betaling in het andere land belast wordt. Waar dat niet, althans niet tegen een afgesproken minimaal tarief gebeurt, is het redelijk dat het bronland toch tegen een hoger tarief mag heffen. Dat wordt bereikt met de subject to tax rule.

Bij deze maatregel gaat het om betalingen binnen de multinational, waarbij per betaling bekeken wordt of die bij de ontvanger tegen het vastgestelde minimumtarief in de heffing wordt betrokken. Aangezien het ondoenlijk is vast te stellen wat het effectief tarief is waartegen de betalingen sec belast worden, zal voor deze maatregel uitgegaan worden van het nominale tarief met enkele aanpassingen. De bijheffing vindt bij de betaler op de brutoopbrengst van transacties plaats. Om die reden zal voor deze maatregel waarschijnlijk een ander minimumtarief dan voor de twee hoofdmaatregelen worden vastgesteld.

Omdat bronbelastingen meetellen als een belasting naar de winst bij het berekenen van de effectieve belastingdruk gaat deze maatregel de facto voor op de income inclusion rule en de undertaxed payments rule.