

Woord vooraf

In het Inclusive Framework (IF) georganiseerd door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) is in 2021 een politiek akkoord bereikt over de herziening van het internationale belastingstelsel (IF-akkoord). Deze herziening van het internationale belastingstelsel bestaat uit twee pijlers. De eerste pijler (Pijler 1) van het IF-akkoord 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. Dit betekent dat de belastbare winst in die landen zal toenemen. De tweede pijler (Pijler 2) van het IF-akkoord ziet op maatregelen om te waarborgen dat multinationals altijd ten minste een minimumniveau aan winstbelasting betalen. Op 20 december 2021 heeft het IF de modelteksten gepubliceerd waarmee de deelnemende landen Pijler 2 in hun nationale wetgeving kunnen omzetten.¹ Om ervoor te zorgen dat de Pijler 2-maatregelen binnen de Europese Unie (EU) op dezelfde wijze in nationale wetgeving worden omgezet (het creëren van een gelijk speelveld) en om de verenigbaarheid met het Europees recht te verzekeren, heeft de Europese Commissie (EC) op 22 december 2021 een richtlijnvoorstel gepubliceerd tot waarborging van een (mondiaal) minimumniveau van belastingheffing van multinationale groepen en omvangrijke binnenlandse groepen in de EU.² Het richtlijnvoorstel bevat de modelteksten voor de EU-lidstaten. De rechtsbasis van het richtlijnvoorstel is artikel 115 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) dat de EU toestaat om richtlijnen vast te stellen voor de onderlinge aanpassingen van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de lidstaten die rechtstreeks van invloed zijn op de interne markt, en waarvoor unanimititeit alsmede de raadplegingsprocedure vereist zijn. Het conceptwetsvoorstel dat nu voor internetconsultatie wordt aangeboden strekt tot implementatie van het richtlijnvoorstel op basis van de compromistekst van 16 juni 2022 (het richtlijnvoorstel).³ Op het moment van de start van deze internetconsultatie is er op EU-niveau nog geen overeenstemming bereikt over deze compromistekst van het richtlijnvoorstel. Dat blijft wel de inzet van Nederland. Ook heeft Nederland met de EU-lidstaten Frankrijk, Duitsland, Italië en Spanje op 9 september 2022 een gezamenlijke verklaring uitgebracht.⁴ Deze verklaring benadrukt de wens om een akkoord te bereiken binnen de Europese Unie en onderstreept daarmee de inzet van Nederland om de richtlijn tijdig te implementeren. Het conceptwetsvoorstel dat nu in consultatie wordt gebracht, kan als basis dienen voor het definitieve wetsvoorstel. De ontwikkelingen in EU-verband zullen daarbij nauwgezet worden gevolgd.

Het voorgaande en deze internetconsultatie hebben tot gevolg dat het voorliggende conceptwetsvoorstel en het uiteindelijk bij de Staten-Generaal in te dienen wetsvoorstel op onderdelen van elkaar zouden kunnen afwijken. Vanwege de snelheid waarmee dit conceptwetsvoorstel tot stand is gekomen en de omvang en complexiteit van het wetsvoorstel, dient er voorts rekening mee te worden gehouden dat de komende periode op een aantal onderdelen technische verbeteringen zullen worden aangebracht. Desondanks is er voor gekozen om dit conceptwetsvoorstel reeds nu te consulteren. Het ligt namelijk voor de hand dat de uiteindelijke tekst van de richtlijn – die grotendeels is gebaseerd op modelteksten van de OESO – vrijwel gelijk zal zijn aan de compromistekst van 16 juni 2022 waarmee alle EU-lidstaten, op één na, akkoord zijn gegaan. Het richtlijnvoorstel behelst immers een uitwerking van de regels waar al een akkoord over is bereikt in het IF en ter zake waarvan een zeer beperkte beleidsruimte bestaat. Deze internetconsultatie heeft derhalve een overwegend technisch karakter. Daarnaast kan consultatie op dit moment de kwaliteit van de uiteindelijke Nederlandse wetgeving ten goede komen, omdat er nog tijd is om reacties op de consultatie mee te wegen bij het maken van het in te dienen wetsvoorstel. Indien pas in een laat stadium overeenstemming wordt bereikt over de richtlijn of gewacht wordt met de consultatie totdat alle technische verbeteringen zijn verwerkt, kan de mogelijkheid om bij de voorbereiding van het wetsvoorstel nog gebruik te maken van een internetconsultatie in het geding komen. Daarom is ervoor gekozen om reeds in dit stadium tot consultatie van het conceptwetsvoorstel over te gaan.

¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

² Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, 22 december 2021, COM(2021) 823. https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:fa5dbfaf-633f-11ec-9136-01aa75ed71a1.0001.02/DOC_1&format=PDF.

³ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8779-2022-INIT/en/pdf>.

⁴ <https://open.overheid.nl/repository/ronl-16caa49431a1e83f4dff84dd1be976c361ebbaee/1/pdf/bijlage-bij-brief-gezamenlijke-verklaring-pijler-2.pdf>.

VOORSTEL VAN WET

HOOFDSTUK 1 ALGEMENE BEPALINGEN

Artikel 1.1 Minimumbelasting

Onder de naam minimumbelasting worden van entiteiten als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, de volgende belastingen geheven:

- a. binnenlandse bijheffing, volgens de regels van hoofdstuk 3;
- b. inkomen-inclusiebijheffing, volgens de regels van hoofdstuk 4;
- c. onderbelastewinstbijheffing, volgens de regels van hoofdstuk 5.

Artikel 1.2 Definities

1. Voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:

aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit: de groepsentiteit die geen uiteindelijk moederentiteit is en die door de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep is aangewezen om namens die groep te voldoen aan de informatieverplichting, bedoeld in artikel 12.1;

belang: elk belang in het eigen vermogen dat recht geeft op winst, kapitaal of reserves van een entiteit of van een vaste inrichting;

belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen: een belastingmaatregel, anders dan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel, op grond waarvan de onmiddellijke of middellijke aandeelhouder van een buitenlandse entiteit of de hoofdentiteit van een vaste inrichting onderworpen is aan belasting over een deel van of het gehele inkomen, ongeacht of dat inkomen is uitgekeerd, dat is genoten door die buitenlandse entiteit, onderscheidenlijk die vaste inrichting;

belastingverdrag: elke regeling ter voorkoming van dubbele belasting tussen Nederland en een andere bestuurlijke eenheid, waaronder een Rijkswet ter voorkoming van dubbele belasting, dan wel elk soortgelijk besluit ter voorkoming van dubbele belasting;

beleggingsentiteit:

- a. een beleggingsfonds of een vastgoedbeleggingsvehikel;
- b. een entiteit die onmiddellijk of via een of meer entiteiten als bedoeld in onderdeel a, voor ten minste 95% wordt gehouden door een entiteit als bedoeld in onderdeel a, en die

uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activa houdt of investeert ten behoeve van die entiteit, onderscheidenlijk die entiteiten; of

c. een entiteit die voor ten minste 85% van haar waarde wordt gehouden door een entiteit als bedoeld in onderdeel a, indien nagenoeg al haar inkomen wordt verkregen uit dividenden of vervreemdingswinsten of -verliezen die uitgesloten zijn van de berekening van het kwalificerende inkomen;

beleggingsfonds: een entiteit of rechtsfiguur die:

a. is opgezet om financiële of niet-financiële activa van verschillende investeerders, waarvan sommigen niet-verbonden zijn in de zin van artikel 5, achtste lid, van het OESO-modelverdrag, onder hetzelfde beheer te brengen;

b. investeert volgens een vooraf vastgesteld investeringsbeleid;

c. het voor investeerders mogelijk maakt om transactie-, onderzoeks- en analytische kosten te verminderen of zorgt voor het collectief spreiden van risico's;

d. als hoofddoel heeft het genereren van beleggingsinkomen of -winsten, dan wel de bescherming tegen een specifieke of algemene gebeurtenis of uitkomst;

e. investeerders het recht geeft op de opbrengsten uit de activa van het fonds of het inkomen dat wordt gegenereerd met die activa, naar evenredigheid van hun bijdrage;

f. is onderworpen of waarvan de fondsbeheerder is onderworpen aan de toezichtregelgeving, inclusief afdoende anti-witwas- en investeringsbeschermingsregelgeving, voor beleggingsfondsen in de staat waar het fonds is opgericht of wordt beheerd; en

g. namens de investeerders wordt beheerd door beleggingsfondsmanagementprofessionals;

betrokken belastingen: belastingen als bedoeld in artikel 7.1;

bijheffing: de belasting die op grond van artikel 8.2 is berekend voor een staat of een groepsentiteit;

controleerend belang: een zodanig belang in een entiteit dat de houder van het belang, in overeenstemming met een geaccepteerde financiële verslaggevingstandaard verplicht is, of verplicht zou zijn geweest indien hij een geconsolideerde jaarrekening had opgesteld, om de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van de entiteit integraal te consolideren, waarbij een hoofdentiteit wordt geacht het controlerend belang te houden in haar vaste inrichting;

derde staat: een staat die geen lidstaat is van de Europese Unie;

doorkijkentiteit: een entiteit voor zover die fiscaal transparant is met betrekking tot haar inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen in de staat waar zij is opgericht, tenzij zij volgens de fiscale regelgeving van een andere staat in die andere staat is gevestigd en is onderworpen aan een betrokken belasting, waarbij die entiteit wordt aangemerkt als een:

a. fiscaal transparante entiteit met betrekking tot haar inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen voor zover zij fiscaal transparant is in de staat waar haar belanghouders wonen of zijn gevestigd;

b. omgekeerde hybride entiteit met betrekking tot haar inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen voor zover zij niet fiscaal transparant is in de staat waar haar belanghouders wonen of zijn gevestigd;

entiteit: een rechtsfiguur die een afzonderlijke financiële verslaggeving opstelt of een rechtspersoon;

financiële verslaggeving: de gegevens gebruikt door een entiteit bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening;

fiscaal transparante structuur: een keten van fiscaal transparante entiteiten via welke een belang wordt gehouden in een groepsentiteit;

geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard: een internationale standaard voor financiële verslaggeving (IFRS en IFRS zoals goedgekeurd door de EU overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen (PbEG 2002, L 243)) en de algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes van het Gemenebest van Australië, de Federale Republiek Brazilië, Canada, de lidstaten van de Europese Unie, de lidstaten van de Europese Economische Ruimte, Hongkong (China), Japan, de Verenigde Mexicaanse Staten, Nieuw-Zeeland, de Volksrepubliek China, de Republiek India, de Republiek Korea, de Russische Federatie, de Republiek Singapore, de Zwitserse Bondsstaat, het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, en de Verenigde Staten van Amerika;

geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard: een set algemeen aanvaarde verslaggevingsbeginselen toegestaan door een organisatie met juridische autoriteit om verslaggevingsregels voor te schrijven, vast te stellen of te aanvaarden voor toepassing van de financiële rapportage in de staat waar een entiteit is gevestigd;

geconsolideerde jaarrekening:

a. voor een groep als bedoeld in onderdeel a van de definitie van groep: de jaarrekening die is opgesteld door een entiteit in overeenstemming met de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard, waarin de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van die entiteit en alle entiteiten waarin zij een controlerend belang heeft, zijn weergegeven als een enkele economische eenheid;

b. voor een groep als bedoeld in onderdeel b van de definitie van groep: de jaarrekening opgesteld door de desbetreffende entiteit in overeenstemming met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard;

c. voor een groep als bedoeld in de onderdelen a en b van de definitie van groep, indien de jaarrekening die is opgesteld door een uiteindelijkkemoederentiteit niet in overeenstemming is met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard: de jaarrekening die is opgesteld in overeenstemming met een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard waarin de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van die entiteit en alle entiteiten waarin zij een controlerend belang heeft, zijn weergegeven als een enkele economische eenheid en waarbij de gegevens in de financiële verslaggeving zijn gecorrigeerd om elke vorm van materiële concurrentieverstoring te voorkomen; of

d. voor een groep als bedoeld in de onderdelen a en b van de definitie van groep, indien de uiteindelijkkemoederentiteit geen jaarrekening opstelt in overeenstemming met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard of een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard als bedoeld in de onderdelen a, b of c: de jaarrekening waarin de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van die entiteit en alle entiteiten waarin zij een controlerend belang heeft, zijn weergegeven als een enkele economische eenheid en die, indien de uiteindelijkkemoederentiteit daartoe verplicht zou zijn geweest, zou zijn opgesteld in overeenstemming met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard of een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard, mits voor wat betreft een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard de gegevens in de financiële verslaggeving zijn gecorrigeerd om elke vorm van materiële concurrentieverstoring te voorkomen;

groep:

a. een geheel van entiteiten die met elkaar verbonden zijn door eigendom of zeggenschap zoals omschreven in de financiële verslaggevingsstandaard voor de opstelling van een geconsolideerde jaarrekening door de uiteindelijkkemoederentiteit, inclusief iedere entiteit die enkel op grond van haar beperkte omvang, op grond van materialiteit, of op grond van het feit dat zij ter verkoop wordt gehouden, niet is opgenomen in die geconsolideerde jaarrekening; of

b. een entiteit die een of meer vaste inrichtingen heeft, mits die entiteit geen onderdeel vormt van een groep als bedoeld in onderdeel a;

groepsentiteit:

a. een entiteit die onderdeel is van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep;

b. een vaste inrichting van een hoofdentiteit die onderdeel is van een multinationale groep;

groepsentiteit-belanghouder: een groepsentiteit die onmiddellijk of middellijk een belang houdt in een andere groepsentiteit die tot dezelfde multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep behoort;

hoofdentiteit: een entiteit die de nettowinst of het nettoverlies van een vaste inrichting opneemt in haar jaarrekening;

in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel: een winstbelastingstelsel:

- a. op grond waarvan alleen belasting naar het inkomen wordt geheven op winsten indien deze worden uitgedeeld of worden geacht te zijn uitgedeeld aan aandeelhouders of wanneer een lichaam bepaalde niet-zakelijke uitgaven doet;
- b. op grond waarvan belasting wordt geheven tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief; en
- c. dat van kracht was op of vóór 1 juli 2021;

informatieaangifte-indienende groepsentiteit: een entiteit die in overeenstemming met artikel 12.1 een bijheffing-informatieaangifte indient;

internationale organisatie: een intergouvernementele organisatie, een supranationale organisatie, of een agentschap of instantie waarvan het gehele belang wordt gehouden door een intergouvernementele of supranationale organisatie, en die organisatie, dat agentschap of die instantie:

- a. voornamelijk bestaat uit overheden;
- b. met de staat waarin zij of het is gevestigd een van kracht zijnde hoofdkantoorovereenkomst heeft of een in wezen soortgelijke overeenkomst, waaronder in ieder geval wordt verstaan een regeling die de kantoren of vestigingen van een organisatie in de staat waarin zij is gevestigd voorrechten en immuniteiten verleend; en
- c. statuten heeft waaruit blijkt, of onderworpen is aan regelgeving waaruit volgt, dat het inkomen van de organisatie, het agentschap of de instantie niet toekomt aan private personen;

kwalificerende inkomen of verlies: de nettowinst of het nettoverlies uit de financiële verslaggeving van een groepsentiteit, gecorrigeerd in overeenstemming met de regels in de hoofdstukken 6, 9 en 10;

kwalificerende binnenlandse bijheffing: een belasting die is geïmplementeerd in het nationale recht van een staat, mits die staat geen voordelen toekent die gerelateerd zijn aan die belasting, die:

- a. voorziet in de vaststelling van de overwinst van de groepsentiteiten in die staat en de toepassing van het bijheffingspercentage op die overwinst voor die staat en de groepsentiteiten in overeenstemming met de maatregelen uit Richtlijn (EU) 2022/PM of, met betrekking tot derde staten, de OESO-modelregels; en
- b. wordt toegepast op een manier die consistent is met de maatregelen uit Richtlijn (EU) 2022/PM of, met betrekking tot derde staten, de OESO-modelregels;

kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel: een set maatregelen die geïmplementeerd is in het nationale recht van een staat, mits die staat geen voordelen toekent die gerelateerd zijn aan die set maatregelen, die:

- a. gelijkwaardig is aan de maatregelen die zijn opgenomen in Richtlijn (EU) 2022/PM of, met betrekking tot derde staten, in de OESO-modelregels, en op grond waarvan de moederentiteit van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep het aan haar toerekenbare deel

van de bijheffing met betrekking tot de laagbelaste groepsentiteiten berekent en vermenigvuldigd met de bijheffing over het verslagjaar voor die laagbelaste groepsentiteiten en betaalt; en

b. wordt toegepast op een wijze die consistent is met de maatregelen die zijn opgenomen in Richtlijn (EU) 2022/PM of, met betrekking tot derde staten, in de OESO-modelregels;

kwalificerende onderbelastewinstmaatregel: een set maatregelen die in het nationale recht van een staat is geïmplementeerd, mits die staat geen voordelen toekent die gerelateerd zijn aan die set maatregelen, die:

a. gelijkwaardig is aan de maatregelen die zijn opgenomen in Richtlijn (EU) 2022/PM of, met betrekking tot derde staten, in de OESO-modelregels, op grond waarvan die staat het aan hem toerekenbare deel aan bijheffing van een multinationale groep int dat niet is geheven op grond van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel met betrekking tot de laagbelaste groepsentiteiten van die multinationale groep;

b. wordt toegepast op een wijze die consistent is met de maatregelen die zijn opgenomen in Richtlijn (EU) 2022/PM of, met betrekking tot derde staten, in de OESO-modelregels;

kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed: een restitueerbaar belastingtegoed, daaronder niet begrepen bedragen aan belasting die restitueerbaar of verrekenbaar zijn op grond van een kwalificerende imputatiebelasting of een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting, dat binnen vier jaar na de datum waarop het recht van een groepsentiteit op dat tegoed op grond van de regelgeving van de staat die het tegoed verleent is ontstaan, betaald moet worden aan die groepsentiteit in de vorm van geld of een kasequivalent of, indien het tegoed gedeeltelijk restitueerbaar is, het deel van het tegoed dat binnen die vier jaar betaalbaar is in de vorm van geld of een kasequivalent;

laagbelaste groepsentiteit:

a. een groepsentiteit van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep die gevestigd is in een laagbelastende staat; of

b. een staatloze groepsentiteit die, met betrekking tot een verslagjaar, kwalificerend inkomen heeft en ten aanzien waarvan het overeenkomstig artikel 8.1 bepaalde effectieve belastingtarief lager is dan het minimumbelastingtarief;

laagbelastende staat: een staat waarin een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep in een verslagjaar een kwalificerend inkomen heeft ten aanzien waarvan het overeenkomstig artikel 8.1. bepaalde effectieve belastingtarief lager is dan het minimumbelastingtarief;

materiële concurrentievervalsing: bij toepassing van een set aan algemeen aanvaarde verslaggevingsbeginselen de toepassing die resulteert in een totale afwijking van de inkomsten of de kosten van meer dan € 75.000.000 in een verslagjaar in vergelijking met het bedrag dat vastgesteld zou zijn onder toepassing van een vergelijkbaar beginsel of een vergelijkbare procedure volgens IFRS;

minimumbelastingtarief: 15%;

moederentiteit: een uiteindelijk moederentiteit die geen uitgesloten entiteit is, een tussenliggende moederentiteit of een partieel gehouden moederentiteit;

multinationale groep: een groep waarvan ten minste één entiteit of vaste inrichting is gevestigd, onderscheidenlijk gelegen, in een andere staat dan de staat waar de uiteindelijk moederentiteit is gevestigd;

Nederland: onder Nederland wordt, in afwijking van artikel 2, derde lid, onderdeel d, onder 3°, Algemene wet inzake rijksbelastingen eveneens verstaan de BES eilanden als bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel d, onder 4°, Algemene wet inzake rijksbelastingen;

nettoboekwaarde van materiële activa: het gemiddelde van de begin- en eindwaarde van materiële activa, rekening houdend met geaccumuleerde afschrijvingen, waardeverminderingen en afwaarderingen, zoals opgenomen in de financiële verslaggeving;

niet-kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed: een belastingtegoed, niet zijnde een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed, dat geheel of gedeeltelijk restitueerbaar is;

niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting: iedere belasting over winst, niet zijnde een kwalificerende imputatiebelasting als bedoeld in het derde lid, die is toegerekend aan of betaald door een groepsentiteit en die bij uitdeling van die winst in de vorm van dividend door die groepsentiteit:

- a. restitueerbaar is aan de uiteindelijk gerechtigde van het dividend;
- b. door de uiteindelijk gerechtigde van het dividend verrekenbaar is met verschuldigde belasting die niet verschuldigd is ter zake van dat dividend; of
- c. aan een aandeelhouder, restitueerbaar is aan de uitdelende groepsentiteit;

non-profitorganisatie: een entiteit die geen handels- of bedrijfsmatige activiteit verricht die niet direct samenhangt met het doel waarvoor zij is opgericht, en:

- a. die is opgericht en in de staat waar zij is gevestigd wordt gedreven voor uitsluitend religieuze, charitatieve, wetenschappelijke, artistieke, culturele, sportieve, educatieve of andere soortgelijke doeleneinden, dan wel is opgericht en in de staat waar zij is gevestigd wordt gedreven als een professionele organisatie, bedrijfsvereniging, kamer van koophandel, arbeidsorganisatie, land- of tuinbouworganisatie, burgerorganisatie of als een organisatie uitsluitend ter bevordering van het sociale welzijn;
- b. waarvan nagenoeg al het inkomen uit de activiteiten, bedoeld onder a, is vrijgesteld van inkomstenbelasting in de staat waar zij is gevestigd;
- c. die geen aandeelhouders of leden heeft die een eigendomsrecht of een recht van vruchtgebruik hebben op haar inkomsten of activa;

d. waarvan de inkomsten of de activa niet mogen worden uitgedeeld aan of worden aangewend ten voordele van een private persoon of een niet-charitatieve entiteit, behalve voor de uitvoering van charitatieve activiteiten van de entiteit, als betaling van een redelijke vergoeding voor verleende diensten of voor het gebruik van een bezitting of kapitaal, of als betaling die de marktwaarde van een bezitting vertegenwoordigt die de entiteit heeft gekocht; en

e. die bij beëindiging van haar activiteiten of bij liquidatie of ontbinding al haar activa dient uit te delen of toe te laten komen aan een non-profitorganisatie of aan de overheid, waaronder een overheidsentiteit, van de staat waar zij is gevestigd of een staatkundig onderdeel daarvan;

OESO-commentaar: het commentaar bij de OESO-modelregels zoals goedgekeurd op 11 maart 2022 met als citeertitel 'OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD, Paris';

OESO-modelregels: de modelregels zoals goedgekeurd op 14 december 2021 met als citeertitel: 'OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD, Paris';

OESO-modelverdrag: de versie van het modelverdrag tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan of ontwijken van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen of vermogen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling van 21 november 2017;

omvangrijke binnenlandse groep: een groep waarvan alle groepsentiteiten in dezelfde lidstaat van de Europese Unie zijn gevestigd;

overheidsentiteit: een entiteit die deel uitmaakt van of volledig wordt gehouden door een overheid, waaronder een staatkundig onderdeel of een lokale autoriteit van die overheid, en :

a. die geen handels- of bedrijfsmatige activiteiten verricht en als voornaamste doel heeft het vervullen van een overheidsfunctie of het beheren of beleggen van activa van die overheid of de staat door het plaatsen en aanhouden van beleggingen, vermogensbeheer en het verrichten van daarmee verband houdende beleggingsactiviteiten met betrekking tot die activa;

b. die verantwoording moet afleggen aan die overheid met betrekking tot haar algehele prestaties en jaarlijks informatieverlagen verstrekt aan de overheid; en

c. waarvan de activa bij ontbinding toekomen aan die overheid en, voor zover die entiteit netto-inkomen uitdeelt, dat netto-inkomen toekomt aan die overheid;

partieel gehouden moederentiteit: een groepsentiteit, die geen uiteindelijk moederentiteit, vaste inrichting of beleggingsentiteit is, die onmiddellijk of middellijk een belang houdt in een andere groepsentiteit van dezelfde multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep en waarvan het belang in de winsten voor meer dan 20%, onmiddellijk of middellijk, wordt gehouden door een of meer natuurlijk personen of entiteiten die geen groepsentiteiten van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep zijn;

pensioendienstverleningsentiteit: een entiteit die is opgericht en wordt gedreven om uitsluitend of nagenoeg uitsluitend te beleggen ten behoeve van entiteiten als bedoeld in onderdeel a van de definitie van pensioenfonds of een entiteit die is opgericht en wordt gedreven om uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activiteiten te verrichten die aanvullend zijn aan de gereguleerde activiteiten, bedoeld in onderdeel a van de definitie van pensioenfonds, en die deel uitmaakt van dezelfde groep als de entiteiten die deze gereguleerde activiteiten verrichten;

pensioenfonds:

a. een entiteit die in een staat is opgericht en wordt gedreven uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten behoeve van het beheer of het verstrekken van pensioenvoorzieningen en aanvullende of incidentele voorzieningen aan natuurlijk personen en die gereguleerd is door die staat of door een van zijn staatkundige onderdelen of lokale autoriteiten, dan wel waarvan de voorzieningen zijn verzekerd of op ander wijze zijn beschermd door nationale regelgeving en gefinancierd zijn door activa die worden gehouden via een fiduciaire overeenkomst of een beheerder om te verzekeren dat de pensioenverplichtingen worden nagekomen in het geval van insolventie van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep;

b. een pensioendienstverleningsentiteit;

Richtlijn (EU) 2022/PM: Richtlijn (EU) 2022/[PM] van de Raad van [PM] tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing van multinationale groepen in de Unie (PbEU 2022, [PM]);

tussenliggende moederentiteit: een groepsentiteit, die geen uiteindelijk moederentiteit, partieel gehouden moederentiteit, vaste inrichting of beleggingsentiteit is, die onmiddellijk of middellijk een belang houdt in een andere groepsentiteit behorend tot dezelfde multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep;

uiteindelijk moederentiteit:

a. een entiteit die onmiddellijk of middellijk een controlerend belang houdt in een andere entiteit en waarin geen andere entiteit onmiddellijk of middellijk een controlerend belang houdt;

b. de hoofdentiteit van een groep als bedoeld in onderdeel b van de definitie van groep;

vaste inrichting:

a. een bedrijfsinrichting of een daarmee gelijkgestelde inrichting die is gelegen in een staat waar die bedrijfsinrichting, onderscheidenlijk daarmee gelijkgestelde inrichting, wordt behandeld als een vaste inrichting in overeenstemming met een van toepassing zijnd belastingverdrag, mits die staat het inkomen dat toerekenbaar is aan die inrichting in aanmerking neemt op grond van een bepaling die vergelijkbaar is met artikel 7 van het OESO-modelverdrag;

b. indien geen belastingverdrag van toepassing is: een bedrijfsinrichting of een daarmee gelijkgestelde inrichting die is gelegen in een staat die het inkomen dat toerekenbaar is aan die

inrichting belast op een nettobasis op een manier die vergelijkbaar is met de belastingheffing van entiteiten die hun fiscale vestigingsplaats in die staat hebben;

c. indien een staat geen vennootschapsbelastingstelsel heeft: een in die staat gelegen bedrijfsinrichting of een daarmee gelijkgestelde inrichting die overeenkomstig het OESO-modelverdrag als een vaste inrichting zou zijn aangemerkt, mits die staat het recht zou hebben gehad om het overeenkomstig artikel 7 van dat modelverdrag aan die bedrijfsinrichting toerekenbare inkomen in de belastingheffing te betrekken; of

d. een bedrijfsinrichting of een daarmee gelijkgestelde inrichting, anders dan die bedoeld in de onderdelen a tot en met c, waarmee activiteiten worden verricht buiten de staat waar de entiteit die de nettowinst of het nettoverlies van die inrichting opneemt in haar jaarrekening is gevestigd, mits die staat het inkomen dat toerekenbaar is aan die activiteiten vrijstelt;

vastgoedbeleggingsvehikel: een wijdverbreid gehouden entiteit die overwegend vastgoed houdt en waarvan het inkomen op één niveau, van de entiteit of van haar belanghouders, wordt belast met hooguit één jaar uitgestelde belastingheffing;

verslagjaar: de verslagleggingsperiode waarover de uiteindelijk moederentiteit van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep haar geconsolideerde jaarrekening opstelt of, indien de uiteindelijk moederentiteit geen geconsolideerde jaarrekening opstelt, het kalenderjaar;

2. Een groepsentiteit die in geen enkele staat fiscaal ingezetene is en niet onderworpen is aan een betrokken belasting of een kwalificerende binnenlandse bijheffing op basis van haar plaats van feitelijke leiding, plaats van oprichting of soortgelijke criteria, wordt aangemerkt als een doorkijkentiteit en een fiscaal transparante entiteit met betrekking tot haar inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen, voor zover:

a. haar belanghouders zijn gevestigd in of inwoner zijn van een staat die de entiteit als fiscaal transparant aanmerkt;

b. zij geen bedrijfsinrichting heeft in de staat waar zij is opgericht; en

c. haar inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen niet toerekenbaar zijn aan een vaste inrichting.

3. Onder een kwalificerende imputatiebelasting als bedoeld in de in het eerste lid opgenomen definitie van niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting wordt verstaan een betrokken belasting die is toegerekend aan of betaald door een groepsentiteit, waaronder een vaste inrichting, en restitueerbaar is aan of verrekenbaar is door de ontvanger van het door die groepsentiteit uitgekeerde dividend, of, in het geval van een betrokken belasting die is toegerekend aan of betaald door een vaste inrichting, een door de hoofdentiteit uitgekeerd dividend, voor zover de restitutie betaalbaar is gesteld of de verrekening wordt verleend:

a. door een staat, niet zijnde de staat die de betrokken belasting heeft geheven;

b. aan een uiteindelijk gerechtigde van het dividend, niet zijnde een natuurlijk persoon, die op grond van de nationale regelgeving van de staat die de betrokken belasting heeft geheven van

de groepsentiteit onderworpen is aan belasting over het dividend tegen een nominaal tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief;

c. aan een natuurlijk persoon die de uiteindelijk gerechtigde is van het dividend en inwoner is van de staat die de betrokken belasting heeft geheven van de groepsentiteit en die is onderworpen aan belasting over het dividend tegen een nominaal tarief dat ten minste gelijk is aan het gebruikelijke belastingtarief dat van toepassing is op regulier inkomen; of

d. aan een overheidsentiteit, een internationale organisatie, een ingezeten non-profitorganisatie, een ingezeten pensioenfonds, of een ingezeten beleggingsentiteit die geen onderdeel vormt van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep; of

e. aan een ingezeten levensverzekeringsbedrijf voor zover het dividend is ontvangen in verband met pensioenfondsactiviteiten in de staat van vestiging van dat levensverzekeringsbedrijf en het dividend op een vergelijkbare wijze aan belastingheffing is onderworpen als een dividend ontvangen door een pensioenfonds.

4. Voor de toepassing van de onderdelen d en e van de in het derde lid opgenomen definitie van kwalificerende imputatiebelasting geldt dat:

a. een non-profitorganisatie of pensioenfonds ingezeten is in de staat waar die organisatie, onderscheidenlijk dat fonds, is opgericht en wordt gedreven;

b. een beleggingsentiteit ingezeten is in de staat waar zij is opgericht en wordt gereguleerd;

c. een levensverzekeringsbedrijf ingezeten is in de staat waar het is gelegen.

5. Voor de toepassing van de definitie van doorkijkentiteit in het eerste lid, en voor de toepassing van het tweede lid, wordt een entiteit als fiscaal transparant aangemerkt indien haar inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen bij of krachtens de wetten van een staat rechtstreeks toekomen aan of opkomen bij een entiteit of natuurlijk persoon die een direct belang heeft in die entiteit, naar evenredigheid van dat belang.

Artikel 1.3 Locatie van een groepsentiteit

1. Een groepsentiteit, niet zijnde een doorkijkentiteit of een vaste inrichting, is gevestigd in de staat waar zij op grond van haar plaats van feitelijke leiding, plaats van oprichting of soortgelijke criteria, wordt beschouwd als te zijn gevestigd voor belastingdoeleinden. Indien de staat van vestiging op basis van de eerste zin niet kan worden bepaald, wordt de groepsentiteit geacht te zijn gevestigd in de staat waar zij is opgericht.

2. Een doorkijkentiteit wordt als staatloos aangemerkt, tenzij wordt voldaan aan een van de volgende voorwaarden, in welk geval zij wordt geacht te zijn gevestigd in de staat waar zij is opgericht:

a. de doorkijkentiteit is de uiteindelijk kemoederentiteit van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep; of

b. de doorkijkentiteit dient een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen.

3. Een vaste inrichting als bedoeld in onderdeel a van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting, is gelegen in de staat waar zij wordt aangemerkt als een

vaste inrichting en waaraan het heffingsrecht mede is toegewezen op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag.

4. Een vaste inrichting als bedoeld in onderdeel b van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting, is gelegen in de staat waar zij is onderworpen aan een belasting op nettobasis op grond van haar aanwezigheid.

5. Een vaste inrichting als bedoeld in onderdeel c van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting, is gelegen in de staat waarin zij zich bevindt.

6. Een vaste inrichting als bedoeld in onderdeel d van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting, wordt als staatloos aangemerkt.

7. Indien een groepsentiteit, niet zijnde een vaste inrichting, in twee staten is gevestigd en er een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen deze staten van toepassing is, wordt die groepsentiteit, behoudens in de gevallen, bedoeld in het achtste lid, onderdelen a en b, geacht te zijn gevestigd in de staat waar zij op grond van dat verdrag is gevestigd.

8. Indien een groepsentiteit, niet zijnde een vaste inrichting, in twee staten is gevestigd, wordt die groepsentiteit geacht te zijn gevestigd in de staat die het hoogste bedrag aan betrokken belastingen over het verslagjaar heeft geheven indien:

a. er geen sprake is van voorkoming van dubbele belasting op grond van het van toepassing zijnde verdrag, omdat de groepsentiteit voor de toepassing van dat verdrag gevestigd is in beide verdragsstaten;

b. het van toepassing zijnde verdrag ter voorkoming van dubbele belasting vereist dat de bevoegde autoriteiten door middel van een onderlinge overlegprocedure bepalen in welke staat de groepsentiteit geacht wordt te zijn gevestigd en daarover geen overeenstemming is bereikt; of

c. er geen verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen die staten van toepassing is.

9. Indien het door de groepsentiteit verschuldigde bedrag aan betrokken belastingen, bedoeld in het achtste lid, aanhef, in beide staten waar zij is gevestigd gelijk of nihil is, wordt de groepsentiteit geacht te zijn gevestigd in de staat waar de som van de bedragen van de uitzondering voor werknemerslasten, bedoeld in artikel 8.3, tweede lid, en de uitzondering voor materiële activa, bedoeld in artikel 8.3, derde lid, van die groepsentiteit het hoogst is. Indien de som van die bedragen in beide staten gelijk of nihil is, wordt de groepsentiteit geacht staatloos te zijn, tenzij zij een uiteindelijk moederentiteit is, in welk geval zij geacht wordt te zijn gevestigd in de staat waar zij is opgericht.

10. Bij de berekening van het bedrag aan betrokken belastingen, bedoeld in het achtste lid, blijft het bedrag aan belastingen dat overeenkomstig een belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen is geheven buiten beschouwing.

11. Een moederentiteit die is gevestigd in Nederland en in een andere staat waar zij niet is onderworpen aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel en als gevolg van de toepassing van het zevende, achtste of negende lid wordt geacht te zijn gevestigd in die andere staat, wordt, in afwijking in zoverre van die leden, voor de toepassing van hoofdstuk 4 geacht te zijn gevestigd in Nederland, tenzij het van toepassing zijnde verdrag ter voorkoming van dubbele belasting de toepassing van een dergelijke maatregel verbiedt.

12. Een groepsentiteit, niet zijnde een vaste inrichting, waarvan de vestigingsplaats in de loop van het verslagjaar wijzigt, wordt geacht te zijn gevestigd in de staat waar zij op grond van dit artikel bij de aanvang van dat verslagjaar is gevestigd.

13. Voor de toepassing van deze wet wordt onder de vestigingsplaats van een groepsentiteit mede begrepen de plaats waar een vaste inrichting is gelegen.

HOOFDSTUK 2 TOEPASSINGSBEREIK

Artikel 2.1 Reikwijdte

1. Deze wet is met betrekking tot een verslagjaar van toepassing op groepsentiteiten, niet zijnde uitgesloten entiteiten als bedoeld in artikel 2.2, die deel uitmaken van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep, welke groep in ten minste twee van de vier onmiddellijk aan het verslagjaar voorafgaande verslagjaren volgens de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit van de groep een omzet heeft van ten minste € 750.000.000 per verslagjaar, inclusief de omzet van uitgesloten entiteiten als bedoeld in artikel 2.2. Indien minder dan vier verslagjaren vooraf zijn gegaan aan het verslagjaar, is deze wet van toepassing indien de omzet, bedoeld in de eerste zin, is behaald in ten minste twee van de onmiddellijk aan het verslagjaar voorafgaande verslagjaren.

2. Indien een of meer van de aan het verslagjaar onmiddellijk voorafgaande verslagjaren langer of korter is dan een periode van twaalf maanden, wordt het bedrag van € 750.000.000 voor dat verslagjaar, onderscheidenlijk die verslagjaren, verhoogd, onderscheidenlijk verlaagd, naar evenredigheid van het aantal maanden in dat verslagjaar, onderscheidenlijk die verslagjaren.

Artikel 2.2 Uitgesloten entiteiten

1. Onder een uitgesloten entiteit wordt verstaan:

a. een overheidsentiteit, een internationale organisatie, een non-profitorganisatie, een pensioenfonds, een beleggingsfonds dat een uiteindelijk moederentiteit is en een vastgoedbeleggingsvehikel dat een uiteindelijk moederentiteit is;

b. een entiteit waarvan ten minste 95% van de waarde, onmiddellijk of via een of meer uitgesloten entiteiten, wordt gehouden door een of meer entiteiten als bedoeld in onderdeel a, niet zijnde pensioendienstverleningsentiteiten en die:

1°. uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activa aanhoudt of middelen belegt ten behoeve van de entiteit of entiteiten, bedoeld in onderdeel a; of

2°. uitsluitend activiteiten verricht die ondergeschikt zijn aan de activiteiten van de entiteit of entiteiten, bedoeld in onderdeel a;

c. een entiteit waarvan ten minste 85% van de waarde, onmiddellijk of via een of meer uitgesloten entiteiten, wordt gehouden door een of meer entiteiten als bedoeld in onderdeel a, niet zijnde pensioendienstverleningsentiteiten, indien die entiteit voldoet aan de voorwaarden, bedoeld in het tweede lid.

2. Het eerste lid, onderdeel c, is slechts van toepassing indien nagenoeg al het inkomen van de entiteit, bedoeld in dat onderdeel, bestaat uit dividenden of vermogenswinsten of – verliezen die op basis van artikel 6.2, eerste lid, onderdelen b en c, of een soortgelijke regeling ter implementatie van artikel 15, tweede lid, onderdelen b en c, van de Richtlijn (EU) 2022/PM of daarmee vergelijkbare bepalingen van de OESO-modelregels, zijn uitgesloten van het kwalificerende inkomen of verlies.

3. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan ervoor kiezen om, in afwijking van het eerste lid, de entiteiten, bedoeld in het eerste lid, onderdelen b en c, niet te behandelen als uitgesloten entiteiten.

HOOFDSTUK 3 BINNENLANDSE BIJHEFFING

Artikel 3.1 Belastingplicht binnenlandse bijheffing

1. Belastingplichtig voor de binnenlandse bijheffing is een in Nederland gevestigde groepsentiteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, die een laagbelaste groepsentiteit is.

2. Indien meerdere groepsentiteiten als bedoeld in het eerste lid behoren tot dezelfde multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep, wordt de binnenlandse bijheffing van hen geheven alsof er één belastingplichtige is, in die zin dat het kwalificerende inkomen van die entiteiten voor de toepassing van artikel 8.2, vijfde lid, kwalificerend inkomen is van de entiteit, bedoeld in onderdeel a of b. De binnenlandse bijheffing, bedoeld in de eerste zin, wordt geheven bij:

a. de in Nederland gevestigde moederentiteit waarvan het belang niet wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit;

b. een daartoe door de groep of de inspecteur aangewezen in Nederland gevestigde groepsentiteit indien er meerdere in Nederland gevestigde moederentiteiten zijn of er geen in Nederland gevestigde moederentiteit is.

3. Indien het tweede lid, onderdeel b, van toepassing is, wordt, al dan niet op verzoek van een groepsentiteit, bij voor bezwaar vatbare beschikking door de inspecteur vastgesteld bij welke in Nederland gevestigde groepsentiteit de binnenlandse bijheffing wordt geheven.

4. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen nadere regels worden gesteld waaraan het verzoek, bedoeld in het derde lid, moet voldoen.

Artikel 3.2 Bedrag aan binnenlandse bijheffing

1. De binnenlandse bijheffing is gelijk aan de op grond van artikel 8.2, tweede lid, berekende bijheffing van de groep voor Nederland, met dien verstande dat bij die berekening het bedrag van de kwalificerende binnenlandse bijheffing voor Nederland over het verslagjaar niet in aanmerking wordt genomen.

2. Voor de toepassing van het eerste lid mag de overwinst, bedoeld in artikel 8.2, tweede en vierde lid, in plaats van op basis van de financiële verslaggevingsstandaard die wordt gebruikt

bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkmoederentiteit, worden bepaald in overeenstemming met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard of een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard mits de gegevens in de financiële verslaggeving zijn gecorrigeerd om elke vorm van materiële concurrentievervalsing te voorkomen.

3. Indien een bedrag aan binnenlandse bijheffing wordt aangemerkt als een additionele bijheffing op basis van artikel 8.4, derde lid, wordt dat bedrag aan additionele bijheffing voor de toepassing van het eerste lid niet in aanmerking genomen.

HOOFDSTUK 4 INKOMEN-INCLUSIEBIJHEFFING

Artikel 4.1 Belastingplicht inkomen-inclusiebijheffing

1. Belastingplichtig voor de inkomen-inclusiebijheffing is een in Nederland gevestigde groepsentiteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, zijnde een uiteindelijkmoederentiteit, tussenliggende moederentiteit die wordt gehouden door een in een derde staat gevestigde uiteindelijkmoederentiteit of door een in een lidstaat gevestigde uiteindelijkmoederentiteit die een uitgesloten entiteit is, of een partieel gehouden moederentiteit, die:

- a. een onmiddellijk of middellijk belang heeft in een of meer in een andere staat gevestigde of staatloze laagbelaste groepsentiteiten;
- b. een onmiddellijk of middellijk belang heeft in een of meer in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten; of
- c. zelf een laagbelaste groepsentiteit is.

2. Het eerste lid is niet van toepassing op een in Nederland gevestigde tussenliggende moederentiteit indien:

- a. de uiteindelijkmoederentiteit verplicht is over het verslagjaar een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen; of
- b. een andere tussenliggende moederentiteit, onmiddellijk of middellijk, een controlerend belang in de tussenliggende moederentiteit heeft en die andere tussenliggende moederentiteit verplicht is over het verslagjaar een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen.

3. Het eerste lid is niet van toepassing op een in Nederland gevestigde partieel gehouden moederentiteit indien het volledige belang in die entiteit, onmiddellijk of middellijk, wordt gehouden door een andere partieel gehouden moederentiteit die verplicht is over het verslagjaar een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen.

Artikel 4.2 Bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing

1. De inkomen-inclusiebijheffing die wordt geheven van een moederentiteit als bedoeld in artikel 4.1, eerste lid, onderdelen a en b, is gelijk aan de som van de op basis van artikel 8.2, vijfde, zesde en achtste lid, berekende bedragen aan bijheffing over het verslagjaar voor iedere laagbelaste groepsentiteit waarin zij een onmiddellijk of middellijk belang heeft, nadat die

bijheffing per groepsentiteit is vermenigvuldigd met het aan de moederentiteit toerekenbare deel van die bijheffing over dat verslagjaar.

2. Het aan een moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing voor een laagbelaste groepsentiteit over het verslagjaar is gelijk aan het kwalificerende inkomen van die laagbelaste groepsentiteit over het verslagjaar, verminderd met het bedrag aan kwalificerend inkomen van die laagbelaste groepsentiteit dat toerekenbaar is aan andere belanghouders in die entiteit, gedeeld door het kwalificerende inkomen van die groepsentiteit over het verslagjaar.

3. Het bedrag aan kwalificerende inkomen van een laagbelaste groepsentiteit dat toerekenbaar is aan andere belanghouders in die entiteit is het bedrag dat op basis van de principes van de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard, die gebruikt zijn bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit, behandeld zou zijn als toerekenbaar aan die andere belanghouders als de nettowinst van de laagbelaste groepsentiteit gelijk zou zijn aan haar kwalificerende inkomen en:

a. de moederentiteit een geconsolideerde jaarrekening zou hebben opgesteld in lijn met die verslaggevingsstandaard (de hypothetische geconsolideerde jaarrekening);

b. de moederentiteit een controlerend belang in de laagbelaste groepsentiteit zou hebben waardoor alle inkomsten en uitgaven van de laagbelaste groepsentiteit integraal geconsolideerd zouden zijn met de inkomsten en de uitgaven van de moederentiteit in de hypothetische geconsolideerde jaarrekening;

c. het kwalificerende inkomen van de laagbelaste groepsentiteit geheel toerekenbaar zou zijn aan transacties met natuurlijk personen of entiteiten die geen onderdeel vormen van de groep; en

d. alle belangen die niet middellijk of onmiddellijk door de moederentiteit worden gehouden, gehouden zouden worden door natuurlijk personen of entiteiten die geen onderdeel vormen van de groep.

4. De inkomen-inclusiebijheffing die, al dan niet in aanvulling op het eerste lid, wordt geheven van een moederentiteit als bedoeld in artikel 4.1, eerste lid, onderdeel c, is gelijk aan de op basis van artikel 8.2, vijfde en zesde lid, berekende bijheffing voor die moederentiteit over het verslagjaar.

5. Voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder andere belanghouders: belanghouders die niet tot dezelfde groep als de moederentiteit en de laagbelaste groepsentiteiten behoren.

Artikel 4.3 Verrekeningsmechanisme

1. Indien een moederentiteit als bedoeld in artikel 4.1, eerste lid, een belang heeft in een laagbelaste groepsentiteit door middel van een tussenliggende moederentiteit of een partieel gehouden moederentiteit die over het verslagjaar is onderworpen aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel, wordt het over het verslagjaar verschuldigde bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing verminderd met het aan de eerstgenoemde moederentiteit ter zake van die laagbelaste groepsentiteit toerekenbare deel van de bijheffing vermenigvuldigd met de bijheffing

over het verslagjaar voor die laagbelaste groepsentiteit dat door de tussenliggende moederentiteit of partieel gehouden moederentiteit is verschuldigd.

2. Indien artikel 8.2, negende lid, niet van toepassing is en een moederentiteit als bedoeld in artikel 4.1, eerste lid, onmiddellijk of middellijk een belang heeft in een of meer groepsentiteiten die in hun staat van vestiging over het verslagjaar een kwalificerende binnenlandse bijheffing zijn verschuldigd of ter zake waarvan de moederentiteit aan die staat over het verslagjaar een kwalificerende binnenlandse bijheffing is verschuldigd, wordt het over het verslagjaar verschuldigde bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing verminderd met het bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing dat door die groepsentiteiten, onderscheidenlijk die moederentiteit, is verschuldigd, maar niet verder dan tot nihil.

HOOFDSTUK 5 ONDERBELASTEWINSTBIJHEFFING

Artikel 5.1 Onderbelastewinstbijheffing

1. Belastingplichtig voor de onderbelastewinstbijheffing is een in Nederland gevestigde groepsentiteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, niet zijnde een beleggingsentiteit, die behoort tot een multinationale groep waarvan laagbelaste groepsentiteiten deel uitmaken en waarvan de uiteindelijk moederentiteit:

- a. een uitgesloten entiteit is; of
- b. is gevestigd in een derde staat die:

1°. geen kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toepast ter zake van laagbelaste groepsentiteiten die zijn gevestigd in een andere staat;

2°. geen kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toepast ter zake van die uiteindelijk moederentiteit of haar in dezelfde staat gevestigde groepsentiteiten indien die staat een laagbelastende staat is.

2. Indien meerdere in Nederland gevestigde groepsentiteiten als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, niet zijnde beleggingsentiteiten, behoren tot een multinationale groep als bedoeld in het eerste lid, is belastingplichtig voor de onderbelastewinstbijheffing:

- a. de in Nederland gevestigde moederentiteit waarvan het belang niet wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit; of
- b. een daartoe door de groep of de inspecteur aangewezen in Nederland gevestigde groepsentiteit indien sprake is van meerdere in Nederland gevestigde moederentiteiten of er geen in Nederland gevestigde moederentiteit is.

3. Indien het tweede lid, onderdeel b, van toepassing is, wordt, al dan niet op verzoek van een groepsentiteit, bij voor bezwaar vatbare beschikking door de inspecteur vastgesteld welke groepsentiteit belastingplichtig is voor de onderbelastewinstbijheffing.

4. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen nadere regels worden gesteld waaraan het verzoek, bedoeld in het derde lid, moet voldoen.

Artikel 5.2 Onderbelastewinstbijheffing bij latere toepassing van de inkomen-inclusiebijheffing en onderbelastewinstbijheffing door een lidstaat

Belastingplichtig voor de onderbelastewinstbijheffing is voorts een in Nederland gevestigde groepsentiteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, die behoort tot een multinationale groep waarvan de uiteindelijk moederentiteit is gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie die op grond van artikel 47a, eerste lid, van de Richtlijn (EU) 2022/PM ervoor heeft gekozen om de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel niet toe te passen tot verslagjaren die aanvangen vanaf 31 december 2029. Artikel 5.1, tweede tot en met vierde lid, is van overeenkomstige toepassing.

Artikel 5.3 Berekening en toerekening onderbelastewinstbijheffing

1. De onderbelastewinstbijheffing is gelijk aan het bedrag van de totale onderbelastewinstbijheffing in het verslagjaar, bedoeld in het tweede lid, vermenigvuldigd met het onderbelastewinstbijheffingpercentage voor het verslagjaar, bedoeld in het vijfde lid.

2. Het bedrag van de totale onderbelastewinstbijheffing over een verslagjaar is gelijk aan de som van de op basis van artikel 8.2, vijfde, zesde en achtste lid, berekende bedragen aan bijheffing voor iedere laagbelaste groepsentiteit van de multinationale groep voor dat verslagjaar, behoudens de volgens het derde en vierde lid vastgestelde correcties.

3. Voor de berekening van de totale onderbelastewinstbijheffing wordt de bijheffing voor een laagbelaste groepsentiteit gesteld op nihil, indien het volledige belang van de uiteindelijk moederentiteit in die laagbelaste groepsentiteit, onmiddellijk of middellijk, wordt gehouden via één of meer moederentiteiten die verplicht zijn om in het verslagjaar een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen ter zake van die laagbelaste groepsentiteit.

4. Indien een deel van het belang van de uiteindelijk moederentiteit in een laagbelaste groepsentiteit, onmiddellijk of middellijk, wordt gehouden via één of meer moederentiteiten die verplicht zijn om in het verslagjaar een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen ter zake van die laagbelaste groepsentiteit, wordt voor de berekening van de totale onderbelastewinstbijheffing, de bijheffing voor een laagbelaste groepsentiteit verminderd met het aan die moederentiteit, onderscheidenlijk die moederentiteiten, toerekenbare deel van de bijheffing die op grond van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel is geheven ter zake van die laagbelaste groepsentiteit.

5. Het onderbelastewinstbijheffingpercentage wordt voor ieder verslagjaar en ter zake van iedere multinationale groep berekend als de som van 50% van de ratio M/N en 50% van de ratio A/B , waarbij wordt verstaan onder:

M: het totale aantal werknemers, uitgedrukt in voltijdsequivalenten, van alle in Nederland gevestigde groepsentiteiten behorend tot de multinationale groep, niet zijnde beleggingsentiteiten;

N: het totale aantal werknemers, uitgedrukt in voltijdsequivalenten, van alle groepsentiteiten behorend tot de multinationale groep, niet zijnde beleggingsentiteiten, die

gevestigd zijn in een staat waar een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel van kracht is in het verslagjaar;

A: de som van de nettoboekwaarde van de materiële activa van alle in Nederland gevestigde groepsentiteiten behorend tot de multinationale groep, niet zijnde beleggingsentiteiten;

B: de som van de nettoboekwaarde van de materiële activa van alle groepsentiteiten behorend tot de multinationale groep, niet zijnde beleggingsentiteiten, die gevestigd zijn in een staat waar een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel van kracht is in het verslagjaar.

6. Onder werknemers als bedoeld in het vijfde lid worden mede verstaan zelfstandige contractanten, mits zij participeren in de reguliere bedrijfsactiviteiten van de groepsentiteit.

7. De materiële activa, bedoeld in het vijfde lid, omvatten de materiële activa van alle in de betreffende staat gevestigde groepsentiteiten, en omvatten niet liquide middelen of daarmee gelijkgestelde middelen, immateriële of financiële activa.

8. Voor de toepassing van het vijfde lid worden werknemers en materiële activa toegerekend aan een vaste inrichting voor zover de loonkosten van die werknemers en de materiële activa zijn opgenomen in de afzonderlijke financiële gegevens van die vaste inrichting overeenkomstig artikel 6.13, eerste en tweede lid. De werknemers en materiële activa die zijn toegerekend aan de vaste inrichting, worden niet in aanmerking genomen bij het bepalen van het aantal werknemers en de materiële activa van de hoofdentiteit van de vaste inrichting.

9. Voor de toepassing van het vijfde lid worden de werknemers en de nettoboekwaarde van de materiële activa van een doorkijkentiteit slechts in aanmerking genomen voor zover deze zijn toegerekend aan een vaste inrichting of, bij afwezigheid van een vaste inrichting, aan de groepsentiteiten die zijn gevestigd in de staat waar de doorkijkentiteit is opgericht.

10. Voor de toepassing van het vijfde lid worden in een verslagjaar de werknemers en de nettoboekwaarde van de materiële activa van de groepsentiteiten van een multinationale groep die zijn gevestigd in een staat niet in aanmerking genomen, zolang het aan die staat toegerekende bedrag aan onderbelastewinstbijheffing van een voorafgaand verslagjaar niet ertoe heeft geleid dat die groepsentiteiten een additionele contante belastinglast hebben die gelijk is aan het bedrag aan onderbelastewinstbijheffing dat in dat voorafgaande verslagjaar is toegerekend aan die staat.

11. Het tiende lid is met betrekking tot een verslagjaar niet van toepassing indien de werknemers en de nettoboekwaarde van de materiële activa van de groepsentiteiten van een multinationale groep voor alle staten met een in dat verslagjaar van toepassing zijnde kwalificerende onderbelastewinstmaatregel op basis van dat lid in dat verslagjaar buiten aanmerking zouden blijven.

12. Voor de toepassing van het vijfde lid worden de werknemers en de nettoboekwaarde van de materiële activa van de groepsentiteiten van een multinationale groep die zijn gevestigd in een lidstaat als bedoeld in artikel 5.2 niet in aanmerking genomen.

HOOFDSTUK 6 BEPALING VAN HET KWALIFICERENDE INKOMEN OF VERLIES

Artikel 6.1 Het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit

1. Het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit over een verslagjaar wordt bepaald door de correcties, bedoeld in de artikelen 6.2 tot en met 6.14, toe te passen op de nettowinst of het nettoverlies van de groepsentiteit vóór de consolidatiecorrecties ter eliminatie van intra-groepstransacties, zoals vastgesteld volgens de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit over het verslagjaar.

2. Indien het redelijkerwijs niet mogelijk is om de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit over een verslagjaar te bepalen volgens de financiële verslaggevingsstandaard die wordt gebruikt bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit, mag de nettowinst of het nettoverlies van de groepsentiteit over dat verslagjaar ook worden bepaald aan de hand van een andere geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard, mits:

- a. de financiële verslaggeving van de groepsentiteit is opgesteld aan de hand van die andere financiële verslaggevingsstandaard;
- b. de gegevens in de financiële verslaggeving betrouwbaar zijn; en
- c. permanente verschillen van meer dan € 1.000.000 die voortvloeien uit de toepassing van die andere standaard ten aanzien van inkomen, uitgaven of transacties, gecorrigeerd worden overeenkomstig de voor dat inkomen, die uitgaven of die transacties vereiste behandeling volgens de verslaggevingsstandaard die wordt gebruikt bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit.

3. Indien een groepsentiteit is gevestigd in een staat die een kwalificerende binnenlandse bijheffing toepast, mag de nettowinst of het nettoverlies van die groepsentiteit, in afwijking van het tweede lid, worden bepaald in overeenstemming met een geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard die afwijkt van de financiële verslaggevingsstandaard die wordt gebruikt bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit, mits de gegevens in de financiële verslaggeving ter bepaling van deze nettowinst of dit nettoverlies zijn gecorrigeerd om elke vorm van materiële concurrentievervalsing te voorkomen.

Artikel 6.2 Correcties voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies

1. Voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit wordt de nettowinst of het nettoverlies van die entiteit gecorrigeerd met het bedrag van de volgende bestanddelen:

- a. nettobelastinglast;
- b. uitgesloten dividend;
- c. uitgesloten vermogenswinst of -verlies;

- d. inbegrepen herwaarderingswinst of –verlies;
 - e. een op grond van artikel 9.3 uitgesloten winst of verlies als gevolg van de vervreemding van activa en passiva;
 - f. asymmetrisch valutaresultaat;
 - g. beleidsmatig niet-aftrekbare kosten;
 - h. fouterstel of stelselwijziging ten opzichte van voorgaande periode;
 - i. aangegroeide pensioenlasten.
2. Voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder:
- a. *netto belastinglast*: het nettobedrag van de volgende bestanddelen:
 - 1°. de belastinglast ter zake van betrokken belastingen als bedoeld in artikel 7.1, met inbegrip van belastinglasten ter zake van betrokken belastingen op inkomen dat is uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies;
 - 2°. actieve belastinglatenties toerekenbaar aan een verlies in een verslagjaar;
 - 3°. belastinglasten als gevolg van kwalificerende binnenlandse bijheffingen;
 - 4°. belastinglasten als gevolg van deze wet of, waar het derde staten betreft, als gevolg van de toepassing van de OESO-modelregels;
 - 5°. belastinglasten ter zake van niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelastingen;
 - b. *uitgesloten dividend*: een dividenduitkering of een andere uitkering uit hoofde van een belang in een entiteit, ontvangen in respectievelijk toegerekend aan het verslagjaar, tenzij dat belang op het moment van ontvangst of toerekening kwalificeert als:
 - 1°. een portfoliobelang, indien dat belang op het moment van de uitkering gedurende minder dan één aaneengesloten jaar economisch eigendom is van de groepsentiteit die de dividenduitkering of de andere uitkering ontvangt of krijgt toegerekend;
 - 2°. een belang in een beleggingsentiteit ter zake waarvan een keuze op grond van artikel 10.6 is gemaakt;
 - c. *uitgesloten vermogenswinst of –verlies*: een nettovermogenswinst of nettovermogensverlies begrepen in de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit als gevolg van:
 - 1°. winsten of verliezen die voortvloeien uit wijzigingen in de reële waarde van een belang, niet zijnde een portfoliobelang;
 - 2°. winsten of verliezen die voortvloeien uit een belang dat is opgenomen in de financiële verslaggeving onder toepassing van de nettovermogenswaardemethode;
 - 3°. winsten of verliezen die voortvloeien uit het niet langer aanwezig zijn van een belang, niet zijnde een portfoliobelang;
 - d. *inbegrepen herwaarderingswinst of –verlies*: een winst of een verlies verminderd respectievelijk vermeerderd met de met deze winst of dit verlies samenhangende betrokken belastingen over het verslagjaar, als gevolg van de toepassing van een verslaggevingsmethode of verslaggevingspraktijk ter zake van alle materiële vaste activa, op grond waarvan:
 - 1°. de boekwaarde periodiek wordt aangepast aan de reële waarde;
 - 2°. de winst of het verlies rechtstreeks in het eigen vermogen wordt verwerkt; en
 - 3°. die winst of dat verlies in een volgend verslagjaar niet in de winst- en verliesrekening wordt verwerkt;

e. *asymmetrisch valutaresultaat*: een valutawinst of valutaverlies van een entiteit waarvan de financiële verslaggevingsvaluta en fiscale valuta verschillen en die, onderscheidenlijk dat:

1°. in aanmerking is genomen bij de berekening van de belastbare winst van een groepsentiteit en toerekenbaar is aan wisselkoersfluctuaties tussen de financiële verslaggevingsvaluta en de fiscale valuta van die groepsentiteit;

2°. in aanmerking is genomen bij de berekening van de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit en toerekenbaar is aan wisselkoersfluctuaties tussen de financiële verslaggevingsvaluta en de fiscale valuta van die groepsentiteit;

3°. in aanmerking is genomen bij de berekening van de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit en toerekenbaar is aan wisselkoersfluctuaties tussen een buitenlandse valuta en de financiële verslaggevingsvaluta van die groepsentiteit; of

4°. toerekenbaar is aan wisselkoersfluctuaties tussen een buitenlandse valuta en de fiscale valuta van die groepsentiteit, ongeacht of dergelijke valutawinsten of -verliezen deel uitmaken van de belastbare winst;

f. *beleidsmatig niet-aftrekbare kosten*: kosten opgekomen bij een groepsentiteit voor:

1°. illegale betalingen, waaronder steekpenningen en smeergeld;

2°. boetes en sancties van € 50.000 of meer, of een daaraan gelijk bedrag in de functionele valuta waarin de nettowinst of het nettoverlies is berekend;

g. *foutherstel of stelselwijziging ten opzichte van voorgaande periode*: een wijziging in het befinvermogen van een groepsentiteit bij de aanvang van een verslagjaar als gevolg van:

1°. herstel van een fout bij het bepalen van de nettowinst of het nettoverlies in een voorgaand verslagjaar, die de inkomsten of uitgaven die in aanmerking kunnen worden genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies in dat voorgaand verslagjaar heeft beïnvloed, behoudens voor zover een dergelijke wijziging heeft leidt tot een materiële vermindering van een verplichting voor betrokken belastingen op grond van artikel 7.6;

2°. een wijziging in de verslaggevingsstandaarden of het verslaggevingsbeleid die de inkomsten of uitgaven begrepen in de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies in een voorgaand verslagjaar heeft beïnvloed;

h. *aangegroeide pensioenlasten*: het verschil tussen het bedrag aan pensioenlasten dat in een verslagjaar is betrokken in de bepaling van de nettowinst of het nettoverlies en het bedrag dat in dat verslagjaar aan een pensioenfonds is afgedragen.

i. *portfoliobelang*: een door de multinationale groep gehouden belang in een entiteit dat recht geeft op minder dan 10% van de winsten, het kapitaal, de reserves of de stemrechten van, onderscheidenlijk in, die entiteit.

Artikel 6.3 Op aandelen gebaseerde betalingen

1. Voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit er overeenkomstig artikel 12.2, eerste lid, voor alle groepsentiteiten gevestigd in dezelfde staat voor kiezen om het bedrag dat in de financiële verslaggeving van die groepsentiteiten als kosten voor een op aandelen gebaseerde betaling in mindering is gebracht op de nettowinst of het nettoverlies voor die groepsentiteiten te vervangen door het bedrag dat voor

die betaling als kosten in mindering mag worden gebracht bij de berekening van de belastbare winst.

2. Indien een optie om aandelen te verkrijgen niet is uitgeoefend, wordt het bedrag aan kosten voor een op aandelen gebaseerde betaling dat op grond van het eerste lid in mindering is gebracht op de nettowinst of het nettoverlies van de groepsentiteit voor het bepalen van haar kwalificerende inkomen of verlies in het verslagjaar waarin deze optie vervalt opgeteld bij het kwalificerende inkomen of verlies in alle voorgaande verslagjaren, waarin bedragen aan kosten in mindering zijn gebracht.

3. Indien een deel van het bedrag aan aftrekbare kosten voor op aandelen gebaseerde betalingen is opgenomen in de financiële verslaggeving van de groepsentiteit in verslagjaren voorafgaand aan het verslagjaar waarin voor toepassing van het eerste lid is gekozen, wordt een bedrag gelijk aan het verschil tussen het volledige bedrag aan aftrekbare kosten voor op aandelen gebaseerde betalingen dat in mindering is gebracht bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies in die voorafgaande verslagjaren en het volledige bedrag dat in mindering zou zijn gebracht bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies in die voorafgaande verslagjaren indien in die jaren voor toepassing van het eerste lid zou zijn gekozen, in aanmerking genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van de groepsentiteit in het verslagjaar waarin de keuze is gemaakt.

4. In het verslagjaar waarin de keuze overeenkomstig artikel 12.2, eerste lid, wordt herroepen, wordt het bedrag aan onbetaalde kosten voor op aandelen gebaseerde betalingen dat op grond van het eerste lid in mindering is gebracht op de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit, voor zover dat bedrag de kosten die voor die betalingen zijn opgenomen in de financiële verslaggeving te boven gaat, in aanmerking genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van die groepsentiteit.

Artikel 6.4 Transacties tussen groepsentiteiten

1. Voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit wordt elke transactie tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in verschillende staten die niet voor hetzelfde bedrag is opgenomen in de financiële verslaggeving van die groepsentiteiten, of die niet in overeenstemming is met het arm's-lengthbeginsel, gecorrigeerd, zodat het bedrag bij beide groepsentiteiten hetzelfde is, respectievelijk in overeenstemming is met het arm's-lengthbeginsel.

2. Een verlies op een overdracht van een actief tussen twee groepsentiteiten die zijn gevestigd in dezelfde staat, welk verlies in aanmerking is genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies en in de financiële verslaggeving niet is opgenomen in overeenstemming met het arm's-lengthbeginsel, wordt gecorrigeerd op basis van het arm's-lengthbeginsel.

3. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder het arm's-lengthbeginsel verstaan het beginsel op basis waarvan transacties tussen groepsentiteiten voor belastingdoeleinden in aanmerking worden genomen op basis van voorwaarden die door onafhankelijke ondernemingen bij vergelijkbare transacties onder vergelijkbare omstandigheden zouden zijn overeengekomen.

Artikel 6.5 Kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed

Voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit worden kwalificerende restitueerbare belastingtegoeden aangemerkt als inkomen en worden niet-kwalificerende restitueerbare belastingtegoeden niet aangemerkt als inkomen.

Artikel 6.6 Waardering op reële waarde

1. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan er overeenkomstig artikel 12.2, eerste lid voor kiezen om winsten en verliezen op activa en passiva die in de geconsolideerde jaarrekening in een verslagjaar worden gewaardeerd op reële waarde, voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van de groepsentiteiten, bedoeld in het tweede lid, in aanmerking te nemen op basis van het realisatiebeginsel. Indien die keuze is gemaakt, worden winsten of verliezen met betrekking tot activa en passiva als gevolg van de waardering op reële waarde niet in aanmerking genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van de desbetreffende groepsentiteiten. Bij de toepassing van de eerste zin wordt de boekwaarde van een actief of passief voor het bepalen van de winst of het verlies bij realisatie gesteld op de boekwaarde op het laatste van de volgende twee momenten:

- a. het moment waarop het actief is verkregen of het passief is ontstaan, of
- b. de eerste dag van het verslagjaar waarin de keuze is gemaakt.

2. De keuze, bedoeld in het eerste lid, wordt gemaakt voor de activa en passiva van alle groepsentiteiten die zijn gevestigd in een staat, dan wel de materiële activa van alle groepsentiteiten die zijn gevestigd in een staat, dan wel voor alle beleggingsentiteiten die zijn gevestigd in een staat.

3. Indien in enig verslagjaar de keuze, bedoeld in het eerste lid, overeenkomstig artikel 12.2, eerste lid, wordt herroepen, wordt voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van de groepsentiteiten waarvoor de keuze in het voorgaande verslagjaar gold een bedrag gelijk aan het verschil tussen de reële waarde en de boekwaarde van de activa of passiva, bedoeld in het tweede lid, van die groepsentiteiten, bepaald op de eerste dag van het verslagjaar waarin de keuze wordt herroepen, in aanmerking genomen bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van die groepsentiteiten.

Artikel 6.7 Vervreemding van lokale vaste activa

1. Voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van alle groepsentiteiten die zijn gevestigd in dezelfde staat kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit er overeenkomstig artikel 12.2, tweede lid, voor kiezen om de winst of het verlies van die groepsentiteiten die, onderscheidenlijk dat, in een verslagjaar is behaald met de vervreemding van lokale vaste activa door die groepsentiteiten aan personen of entiteiten die geen groepsentiteiten zijn aan te passen volgens de regels van het tweede tot en met vijfde lid.

2. De nettovervreemdingswinst uit de vervreemding van lokale vaste activa door alle groepsentiteiten die zijn gevestigd in dezelfde staat in het verslagjaar waarvoor de keuze geldt,

wordt verrekend met elk nettovervreemdingsverlies van die groepsentiteiten uit de vervreemding van lokale vaste activa in de vijfjaarsperiode, bestaande uit dat verslagjaar en de vier daaraan voorafgaande verslagjaren. De nettovervreemdingswinst wordt eerst verrekend met het nettovervreemdingsverlies, indien aanwezig, geleden in het oudste verslagjaar van de vijfjaarsperiode. Een resterend bedrag aan nettovervreemdingswinst wordt verrekend met het nettovervreemdingsverlies dat is geleden in de daaropvolgende verslagjaren in de vijfjaarsperiode.

3. Een na de toepassing van het tweede lid resterend bedrag aan nettovervreemdingswinst wordt voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van iedere in de staat gevestigde groepsentiteit die een nettovervreemdingswinst heeft behaald met de vervreemding van lokale vaste activa in het verslagjaar waarvoor de keuze geldt, gelijkelijk verdeeld over de vijfjaarsperiode en toegerekend aan die entiteiten aan de hand van de verhouding van de nettovervreemdingswinst van een groepsentiteit ten opzichte van de nettovervreemdingswinst van alle groepsentiteiten in dat verslagjaar.

4. Indien voor de toepassing van het derde lid geen van de groepsentiteiten in een staat in het verslagjaar waarvoor de keuze geldt een nettovervreemdingswinst heeft behaald met de vervreemding van lokale vaste activa wordt het resterende bedrag aan nettovervreemdingswinst, gelijkelijk toegerekend aan iedere groepsentiteit in die staat en gelijkelijk verdeeld over de vijfjaarsperiode voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van ieder van die groepsentiteiten.

5. Op elke aanpassing van het kwalificerende inkomen of verlies op grond van dit artikel voor de verslagjaren voorafgaand aan het verslagjaar waarvoor de keuze geldt, is artikel 8.4, eerste lid, van toepassing.

6. Voor de toepassing van dit artikel worden onder lokale vaste activa verstaan: onroerende zaken die zijn gelegen in de staat waar de groepsentiteit die de onroerende zaken vervreemdt is gevestigd.

Artikel 6.8 Intra-groepsfinancieringsregeling tussen groepsentiteiten

Kosten die betrekking hebben op een intra-groepsfinancieringsregeling waarbij een of meer groepsentiteiten financiering verstrekken aan een of meer andere groepsentiteiten van dezelfde multinationale groep worden niet in aanmerking genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit die de financiering ontvangt, indien:

- a. die groepsentiteit is gevestigd in een laagbelastende staat of in een staat die als laagbelastend zou worden aangemerkt indien de kosten niet in aanmerking zouden worden genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van die groepsentiteit;
- b. redelijkerwijs kan worden aangenomen dat, gedurende de verwachte looptijd van de intra-groepsfinancieringsregeling, de kosten leiden tot een afname van het kwalificerende inkomen of een toename van het kwalificerende verlies van die groepsentiteit terwijl daar niet een even hoge toename van de belastbare winst van de groepsentiteit die de financiering verstrekt tegenover staat; en
- c. de groepsentiteit die de financiering verstrekt is gevestigd in een staat die niet als laagbelastende staat wordt aangemerkt of niet als zodanig zou worden aangemerkt indien het

inkomen dat verband houdt met de kosten niet bij die groepsentiteit in aanmerking zou zijn genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van die groepsentiteit.

Artikel 6.9 Geconsolideerde grondslag bij fiscale groepsregelingen

1. Voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van groepsentiteiten die gevestigd zijn in dezelfde staat en betrokken zijn in een fiscale groepsregeling kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit er overeenkomstig artikel 12.2, eerste lid, voor kiezen om een geconsolideerde grondslag toe te passen ten aanzien van inkomsten, uitgaven, winsten en verliezen die voortvloeien uit transacties tussen deze groepsentiteiten.

2. In het verslagjaar waarin de keuze, bedoeld in het eerste lid, wordt gemaakt of overeenkomstig artikel 12.2, eerste lid, wordt herroepen, worden passende correcties aangebracht om te voorkomen dat bestanddelen van het kwalificerende inkomen of verlies niet, of meer dan een keer, in aanmerking worden genomen als gevolg van die keuze of herroeping.

Artikel 6.10 Verzekeringsmaatschappijen

1. Voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een verzekeringsmaatschappij blijft buiten aanmerking de bij polishouders in rekening gebrachte en door de verzekeringsmaatschappij betaalde belasting ten aanzien van uitkeringen aan polishouders.

2. Voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een verzekeringsmaatschappij worden alle opbrengsten voor de polishouders die niet zijn opgenomen in de nettowinst of het nettoverlies in aanmerking genomen, voor zover de corresponderende toename of afname in de verplichtingen aan de polishouders is opgenomen in de nettowinst of het nettoverlies.

Artikel 6.11 Additioneel tier 1-kapitaal

Voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit wordt:

a. elk bedrag dat is geboekt als een afname van het eigen vermogen van die groepsentiteit als gevolg van uitkeringen die zijn gedaan of verschuldigd met betrekking tot een instrument dat is uitgegeven door die groepsentiteit in overeenstemming met prudentiële regelgeving (additioneel tier 1-kapitaal) aangemerkt als aftrekbare kosten;

b. elk bedrag dat is geboekt als een toename van het eigen vermogen van die groepsentiteit als gevolg van uitkeringen die zijn of worden ontvangen met betrekking tot additioneel tier 1-kapitaal dat wordt gehouden door een groepsentiteit aangemerkt als inkomen.

Artikel 6.12 Uitsluiting van inkomen uit internationale scheepvaart

1. Voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit blijft het inkomen of verlies uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde

nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart van die groepsentiteit buiten aanmerking indien die groepsentiteit aannemelijk maakt dat het strategische of commerciële beheer van alle betrokken schepen feitelijk wordt verricht vanuit de staat waar zij is gevestigd.

2. Voor de toepassing van het eerste lid bedraagt het totale inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten ten hoogste 50% van het totale inkomen uit internationale scheepvaart van deze groepsentiteiten.

3. Voor het bepalen van het inkomen uit internationale scheepvaart en het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart komen in aftrek de door een groepsentiteit gemaakte kosten die rechtstreeks toerekenbaar zijn aan haar activiteiten in de internationale scheepvaart en gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart als bedoeld in het zesde lid.

4. Voor het bepalen van het inkomen uit internationale scheepvaart en het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart komen de door een groepsentiteit gemaakte kosten die indirect voortvloeien uit haar activiteiten in de internationale scheepvaart als bedoeld in het zesde lid, onderdeel a, onderscheidenlijk haar gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart als bedoeld in het zesde lid, onderdeel b, in aftrek naar rato van haar inkomen uit die activiteiten ten opzichte van haar totale inkomen.

5. Alle directe en indirecte kosten die overeenkomstig het derde en vierde lid worden toegerekend aan het inkomen uit internationale scheepvaart en het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart van een groepsentiteit worden uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van die groepsentiteit.

6. Voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder:

a. *inkomen uit internationale scheepvaart*: het door een groepsentiteit behaalde netto-inkomen uit de volgende activiteiten, waarbij het vervoer niet plaatsvindt via binnenwateren in dezelfde staat:

1°. vervoer van passagiers of vracht per schip in het internationale verkeer, ongeacht of het schip eigendom is van, geleased wordt door of anderszins ter beschikking staat van de groepsentiteit;

2°. vervoer van passagiers of vracht per schip in het internationale verkeer, op basis van een slotcharterovereenkomst.

3°. leasing van een schip dat wordt gebruikt voor vervoer van passagiers of vracht in het internationale verkeer, op basis van charter met volledige uitrusting, bemanning en bevoorrading;

4°. leasing van een schip aan een andere groepsentiteit, indien dat schip wordt gebruikt voor het vervoer van passagiers of vracht in het internationale verkeer, op basis van rompbevrachting;

5°. participatie in een poolovereenkomst, een gemeenschappelijke onderneming of een internationaal opererend agentschap voor het vervoer van passagiers of vracht per schip in het internationale verkeer; en

6°. verkoop van een schip dat wordt gebruikt voor het vervoer van passagiers of vracht in het internationale verkeer, mits het schip gedurende ten minste één jaar voor gebruik is aangehouden door de groepsentiteit.

b. *inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart*: het door een groepsentiteit behaalde netto-inkomen uit de volgende activiteiten, mits die activiteiten hoofdzakelijk worden verricht in verband met het vervoer van passagiers of vracht per schip in het internationale verkeer:

1°. leasing van een schip, op basis van rompbevrachting, aan een andere scheepvaartonderneming die geen groepsentiteit is, mits de charterovereenkomst niet langer dan drie jaar duurt;

2°. verkoop van door andere scheepvaartondernemingen uitgegeven vervoersbewijzen voor het binnenlandse deel van een internationale reis;

3°. leasing en kortdurende opslag van containers of overligkosten voor vertraagde retour van containers;

4°. dienstverlening aan andere scheepvaartondernemingen door ingenieurs, onderhoudspersoneel, vrachtbehandelaars, cateringpersoneel en personeel voor klantenservice; en

5°. investeringen die integraal zijn verricht voor het drijven van een onderneming bestaande uit de exploitatie van schepen in het internationale verkeer.

Artikel 6.13 Toerekening van nettowinst of nettoverlies aan hoofdentiteit en vaste inrichting

1. Indien een groepsentiteit een vaste inrichting is als bedoeld in de onderdelen a, b of c van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting, is de nettowinst of het nettoverlies van die vaste inrichting de nettowinst of het nettoverlies volgens de afzonderlijke financiële verslaggeving van die vaste inrichting. Indien een vaste inrichting geen afzonderlijke financiële verslaggeving bijhoudt, is de nettowinst of het nettoverlies van die vaste inrichting de nettowinst of het nettoverlies zoals die, onderscheidenlijk dat, uit de afzonderlijke financiële verslaggeving van die vaste inrichting zou blijken ingeval de vaste inrichting een dergelijke verslaggeving zou bijhouden in overeenstemming met de financiële verslaggevingsstandaarden die tot uitgangspunt dienen bij de opstelling van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit.

2. Indien een groepsentiteit een vaste inrichting is als bedoeld in de onderdeel a of b van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting, komen in de nettowinst of het nettoverlies van die vaste inrichting enkel de bedragen en het inkomen en de kosten tot uitdrukking die in overeenstemming met het van toepassing zijnde belastingverdrag, onderscheidenlijk de nationale fiscale wetgeving van de staat waarin de vaste inrichting is gelegen, aan de vaste inrichting kunnen worden toegerekend, ongeacht het bedrag aan inkomen dat is onderworpen aan belastingheffing en het bedrag aan aftrekbare kosten in die staat.

3. Indien een groepsentiteit een vaste inrichting is als bedoeld in onderdeel c van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting, komen in de nettowinst of het nettoverlies van deze vaste inrichting enkel de bedragen en het inkomen en de kosten tot uitdrukking die in overeenstemming met artikel 7 van het OESO-modelverdrag aan deze vaste inrichting toerekenbaar zouden zijn.

4. Indien een groepsentiteit een vaste inrichting is als bedoeld in onderdeel d van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting, wordt de nettowinst of het nettoverlies van die vaste inrichting bepaald aan de hand van de bedragen en het inkomen dat van belastingheffing is vrijgesteld in de staat waar de hoofdentiteit is gevestigd en toerekenbaar zijn aan buiten die staat verrichte activiteiten, en de bedragen en de kosten die voor belastingdoeleinden niet in aftrek komen in de staat waar de hoofdentiteit is gevestigd en toerekenbaar zijn aan buiten die staat verrichte activiteiten.

5. De nettowinst of het nettoverlies van een vaste inrichting wordt niet in aanmerking genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van de hoofdentiteit, behalve voor de toepassing van het zesde lid.

6. Een nettoverlies van een vaste inrichting wordt voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van de hoofdentiteit aangemerkt als een last, voor zover het betreffende verlies van de vaste inrichting wordt aangemerkt als een last bij de berekening van de belastbare winst van de hoofdentiteit en dat verlies niet wordt verrekend met de belastbare winst van de hoofdentiteit en van de vaste inrichting. De nettowinst van de vaste inrichting die opkomt nadat de vorige zin toepassing heeft gevonden, wordt aangemerkt als kwalificerend inkomen van de hoofdentiteit tot het bedrag van het kwalificerende verlies dat in enig voorgaand jaar op grond van de vorige zin is aangemerkt als een last van de hoofdentiteit.

Artikel 6.14 Toerekening van nettowinst of nettoverlies van een doorkijkentiteit

1. De nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit die een doorkijkentiteit is, wordt verminderd met het bedrag dat toerekenbaar is aan de belanghouders van die entiteit die geen deel uitmaken van de groep en die hun belang in de doorkijkentiteit direct houden of door tussenkomst van een of meer fiscaal transparante entiteiten, tenzij die doorkijkentiteit:

- a. een uiteindelijkkemoederentiteit is; of
- b. direct of door tussenkomst van een of meer fiscaal transparante entiteiten wordt gehouden door een uiteindelijkkemoederentiteit.

2. Het na de toepassing van het eerste lid resterende bedrag aan nettowinst of nettoverlies van een doorkijkentiteit die haar onderneming geheel of gedeeltelijk uitoefent door middel van een vaste inrichting, wordt in overeenstemming met artikel 6.13 toegerekend aan deze vaste inrichting.

3. Het na de toepassing van het eerste en tweede lid resterende bedrag aan nettowinst of nettoverlies van een doorkijkentiteit die een fiscaal transparante entiteit is en die niet de uiteindelijkkemoederentiteit is, wordt toegerekend aan de groepsentiteit-belanghouders in overeenstemming met hun belang in de doorkijkentiteit.

4. Het na de toepassing van het eerste en tweede lid resterende bedrag aan nettowinst of nettoverlies van een doorkijkentiteit die een fiscaal transparante entiteit is en die de uiteindelijkkemoederentiteit is, of van een omgekeerde hybride entiteit, wordt toegerekend aan die uiteindelijkkemoederentiteit, onderscheidenlijk die omgekeerde hybride entiteit.

5. Het tweede, derde, en vierde lid worden afzonderlijk toegepast ten aanzien van ieder belang in de doorkijkentiteit.

HOOFDSTUK 7 BEREKENING VAN GECORRIGEERDE BETROKKEN BELASTINGEN

Artikel 7.1 Betrokken belastingen

1. Deze wet verstaat onder de betrokken belastingen van een groepsentiteit:
 - a. de in de financiële verslaggeving opgenomen belastinglast over het inkomen of de winst van de groepsentiteit zelf, of over het deel van het inkomen of de winst van een andere groepsentiteit voor zover de groepsentiteit daarin een belang houdt;
 - b. belastingen op uitgedeelde winsten, met winst gelijkgestelde uitdelingen, en niet-zakelijke kosten opgelegd onder een kwalificerend uitdelingsbelastingstelsel;
 - c. belastingen opgelegd ter vervanging van een algemeen toepasbare winstbelasting; en
 - d. belastingen geheven op basis van ingehouden winst en eigen vermogen, inclusief belastingen op meerdere onderdelen op basis van inkomen en vermogen.
2. Onder de betrokken belastingen van een groepsentiteit worden niet verstaan:
 - a. de aan een moederentiteit toegerekende bijheffing onder toepassing van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel;
 - b. de aan een groepsentiteit toegerekende bijheffing onder toepassing van een kwalificerende binnenlandse bijheffing;
 - c. de aan een groepsentiteit toegerekende bijheffing onder toepassing van een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel;
 - d. een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting; en
 - e. door een verzekeringsmaatschappij betaalde belastingen met betrekking tot teruggaven aan polishouders.
3. Betrokken belastingen met betrekking tot een nettovervreemdingswinst of -verlies als gevolg van de vervreemding van lokale vaste activa, bedoeld in artikel 6.7, worden in het verslagjaar waarin de in dat lid bedoelde keuze toepassing vindt, niet in aanmerking genomen bij de berekening van de betrokken belastingen.

Artikel 7.2 Gecorrigeerde betrokken belastingen

1. De gecorrigeerde betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar worden bepaald door het bedrag van de acute belastinglast dat bij de bepaling van de nettowinst of het nettoverlies in het verslagjaar in aanmerking is genomen ter zake van betrokken belastingen voor het verslagjaar te corrigeren met:
 - a. het saldobedrag van de vermeerderingen en verminderingen van betrokken belastingen voor het verslagjaar, bedoeld in het tweede en derde lid;
 - b. het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties, bedoeld in artikel 7.3; en
 - c. elke toe- of afname van betrokken belastingen die in het eigen vermogen is verwerkt en betrekking heeft op bedragen die in aanmerking zijn genomen bij de bepaling van het

kwalificerende inkomen of verlies dat is onderworpen aan belastingheffing onder toepassing van de lokale belastingwetgeving.

2. De vermeerderingen van de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar zijn:

- a. het bedrag aan betrokken belastingen dat als kosten is toegerekend aan het verslagjaar bij de bepaling van de winst vóór belastingen in de financiële verslaggeving;
- b. het bedrag aan kwalificerend verlies dat als actieve belastinglatentie in het verslagjaar is verrekend op de voet van artikel 7.4;
- c. het bedrag aan betrokken belastingen dat betrekking heeft op een onzekere belastingpositie en in een eerder verslagjaar is uitgesloten op de voet van het derde lid, onderdeel d, en in het verslagjaar is betaald; en
- d. het bedrag aan verrekening of teruggave van een kwalificerende restitueerbare belastingteruggave dat in het verslagjaar in aanmerking is genomen als een vermindering van de belastinglast.

3. De verminderings van de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar zijn:

- a. het bedrag aan belastinglast dat betrekking heeft op inkomen dat niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies op de voet van hoofdstuk 6;
- b. het bedrag aan verrekening of teruggave van een restitueerbare belastingteruggave, dat geen kwalificerende restitueerbare belastingteruggave betreft en dat niet in aanmerking is genomen als een vermindering van de belastinglast;
- c. het bedrag aan verrekening of teruggave van betrokken belastingen, dat niet reeds als aanpassing van de belastinglast in de financiële verslaggeving is opgenomen, tenzij het een kwalificerende restitueerbare belastingverrekening betreft;
- d. het bedrag aan belastinglast dat betrekking heeft op een onzekere belastingpositie; en
- e. het bedrag aan belastinglast ten aanzien waarvan niet de verwachting bestaat dat het binnen drie jaar na afloop van het verslagjaar wordt betaald.

4. Bij de berekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar wordt een bedrag dat is omschreven in meer dan een onderdeel van de voorgaande leden, slechts eenmaal in aanmerking genomen.

5. Indien in een verslagjaar geen sprake is van netto kwalificerend inkomen in een staat en het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen voor die staat negatief is en minder dan het bedrag dat gelijk is aan het netto kwalificerende verlies vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief (verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen), wordt het bedrag gelijk aan het verschil tussen het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen en het bedrag aan verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen aangemerkt als additionele bijheffing voor dat verslagjaar. Het bedrag aan additionele bijheffing wordt toegerekend aan iedere groepsentiteit in de staat ingevolge artikel 8.4, vijfde lid.

Artikel 7.3 Het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties

1. Indien het belastingtarief dat wordt toegepast voor de berekening van een belastinglatentie gelijk is aan of lager is dan het minimumbelastingtarief, is het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties dat wordt toegevoegd aan de gecorrigeerde betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar ingevolge artikel 7.2, eerste lid, onderdeel b, gelijk aan de mutaties in belastinglatenties die in de financiële verslaggeving worden toegerekend aan het betreffende verslagjaar met betrekking tot de betrokken belastingen, gecorrigeerd overeenkomstig de bepalingen in het derde tot en met zesde lid.

2. Indien het belastingtarief dat wordt toegepast voor de berekening van een belastinglatentie hoger is dan het minimumbelastingtarief, is het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties dat wordt toegevoegd aan de gecorrigeerde betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar op de voet van artikel 7.2, eerste lid, onderdeel b, gelijk aan de mutaties in belastinglatenties die in de financiële verslaggeving worden toegerekend aan het betreffende verslagjaar met betrekking tot de betrokken belastingen, herrekend tegen het minimumbelastingtarief, en gecorrigeerd overeenkomstig de bepalingen in het derde tot en met zesde lid.

3. Het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties wordt verhoogd met:

a. een in het verslagjaar betaald bedrag aan niet-toegestane toerekening en niet-gebruikte toerekening; en

b. een in het verslagjaar betaald bedrag aan teruggenomen passieve belastinglatentie zoals bepaald in een voorgaand jaar.

4. Indien in een verslagjaar in de financiële verslaggeving geen actieve belastinglatentie wordt opgenomen voor een verlies omdat niet wordt voldaan aan de voorwaarden voor verantwoording in de jaarrekening, wordt het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties verminderd met het bedrag waarmee dat totale bedrag zou zijn verminderd indien de actieve belastinglatentie voor het betreffende verslagjaar wel zou zijn opgenomen in de jaarrekening.

5. Onder het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties wordt niet begrepen:

a. het bedrag aan mutaties in belastinglatenties met betrekking tot bestanddelen die zijn uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies ingevolge hoofdstuk 6;

b. het bedrag aan belastinglatenties met betrekking tot niet-toegestane toerekening en niet-gebruikte toerekening;

c. een wijziging in de waarde van een actieve belastinglatentie als gevolg van een aanpassing van de waarderingsmethode of verantwoordingsmethode;

d. een herziening van het bedrag aan belastinglatenties als gevolg van een wijziging van het van toepassing zijnde nationale belastingtarief; en

e. het bedrag aan belastinglatenties met betrekking tot het verkrijgen van een recht op verrekening van belasting en de verrekening van belasting.

6. Indien een actieve belastinglatentie die voortkomt uit een kwalificerend verlies van een groepsentiteit aan een verslagjaar wordt toegerekend tegen een tarief dat lager is dan het minimumbelastingtarief, mag die belastinglatentie in dat verslagjaar worden herrekend tegen het minimumbelastingtarief in het verslagjaar indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat die actieve belastinglatentie voortkomt uit een kwalificerend verlies. Indien een actieve belastinglatentie ingevolge de eerste zin wordt verhoogd, wordt het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties dienovereenkomstig verminderd.

7. Een bedrag aan passieve belastinglatentie dat niet is herzien en niet is betaald binnen vijf verslagjaren volgend op het verslagjaar waarin dat bedrag is opgekomen, wordt teruggenomen in het vijfde verslagjaar volgend op het verslagjaar waarin dat bedrag is opgekomen, voor zover dat bedrag eerder in aanmerking is genomen in het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties van de groepsentiteit. Het bedrag van de teruggenomen passieve belastinglatentie vermindert de betrokken belastingen van het vijfde verslagjaar voorafgaand aan het verslagjaar waarin dat bedrag is teruggenomen. Het effectieve belastingtarief en de bijheffing van het vijfde verslagjaar voorafgaand aan het huidige verslagjaar worden herrekend ingevolge artikel 8.4, eerste lid. De teruggenomen passieve belastinglatentie in het huidige verslagjaar is het bedrag van de toename aan passieve belastinglatentie dat is opgenomen in het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties in het vijfde verslagjaar voorafgaand aan het huidige verslagjaar en dat niet is herzien aan het einde van de laatste dag van het huidige verslagjaar.

8. In afwijking van het zevende lid wordt een bedrag aan passieve belastinglatentie niet teruggenomen indien dat bedrag verband houdt met een van de volgende bestanddelen:

- a. versnelde afschrijvingen op materiële activa;
- b. kosten van een vergunning of soortgelijke regeling van een overheid voor het gebruik van onroerende zaken of de exploitatie van natuurlijke hulpbronnen, welk gebruik, onderscheidenlijk welke exploitatie, aanzienlijke investeringen in materiële activa met zich brengt;
- c. onderzoeks- en ontwikkelingskosten;
- d. kosten voor buitengebruikstelling en sanering;
- e. ongerealiseerde herwaarderingswinsten bij de toepassing van waardering tegen reële waarde;
- f. netto valutakoerswinsten;
- g. verzekeringsreserves en uitgestelde acquisitiekosten voor verzekeringspolissen;
- h. winsten uit de verkoop van materiële vaste activa die zich bevinden in de staat waar de groepsentiteit is gevestigd, mits die winsten worden geherinvesteerd in materiële vaste activa in dezelfde staat; en
- i. aanvullende bedragen aan toegerekende kosten die het gevolg zijn van een wijziging in de toepassing van de verslaggevingsstandaarden met betrekking tot inkomensbestanddelen als bedoeld in de onderdelen a tot en met h.

9. Voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder:

- a. *niet-toegestane toerekening*: een mutatie in een belastinglatentie in de financiële verslaggeving van een groepsentiteit inzake een verslagjaar betrekking heeft op een onzekere belastingpositie of op een uitdeling door een groepsentiteit;

b. *niet-gebruikte toerekening*: een toename in een passieve belastinglatentie in de financiële verslaggeving van een groepsentiteit inzake een verslagjaar die naar verwachting niet binnen de periode, bedoeld in het zevende lid, wordt betaald, en ten aanzien waarvan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit er, overeenkomstig artikel 12.2, tweede lid, voor kiest om deze toename niet op te nemen in het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties voor dat verslagjaar.

Artikel 7.4 Keuzeregime voor kwalificerende verliezen

1. In afwijking van artikel 7.3 kan een informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiezen om ten aanzien van een kwalificerend verlies in een staat een fictieve actieve belastinglatentie te bepalen die betrekking heeft op een kwalificerend verlies voor ieder verslagjaar waarin sprake is van een netto kwalificerend verlies in de betreffende staat. De fictieve actieve belastinglatentie die betrekking heeft op het kwalificerende verlies is gelijk aan het netto kwalificerende verlies voor het verslagjaar voor de staat vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief. Van dit keuzerecht kan geen gebruik worden gemaakt ten aanzien van een staat met een in aanmerking komend uitdelingsbelastingregime als bedoeld in artikel 10.3.

2. De ingevolge het eerste lid bepaalde fictieve actieve belastinglatentie wordt in enig volgend verslagjaar waarin sprake is van netto kwalificerend inkomen voor de betreffende staat verrekend met het bedrag van het netto kwalificerende inkomen vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief, tot ten hoogste het bedrag aan actieve belastinglatentie dat nog niet is verrekend.

3. De fictieve actieve belastinglatentie die betrekking heeft op het kwalificerende verlies wordt verminderd met het bedrag dat op grond van het tweede lid in een verslagjaar wordt verrekend. Het resterende bedrag aan fictieve actieve belastinglatentie wordt voortgewenteld naar volgende verslagjaren.

4. Ingeval de keuze, bedoeld in het eerste lid, wordt herroepen, wordt de resterende fictieve actieve belastinglatentie die betrekking heeft op kwalificerende verlies verminderd tot nihil met ingang van de eerste dag van het eerste verslagjaar waarin de keuze niet langer toepassing vindt.

5. De keuze, bedoeld in het eerste lid, wordt gemaakt bij de indiening van de eerste bijheffing-informatieaangifte van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep, waarin de staat waarvoor de keuze geldt is opgenomen.

6. Indien een doorkijkentiteit die de uiteindelijkemoederentiteit van een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep is een keuze maakt als bedoeld in het eerste lid, wordt de fictieve actieve belastinglatentie die betrekking heeft op het kwalificerende verlies berekend op basis van het kwalificerende verlies van de doorkijkentiteit na vermindering op de voet van artikel 10.1, tweede lid.

Artikel 7.5 Toerekening van betrokken belastingen aan bepaalde soorten groepsentiteiten

1. Aan een vaste inrichting wordt het bedrag aan betrokken belastingen toegerekend dat is opgenomen in de financiële verslaggeving van een groepsentiteit en verband houdt met het kwalificerende inkomen of verlies van de vaste inrichting.

2. Aan een groepsentiteit-belanghouder wordt het bedrag aan betrokken belastingen toegerekend dat is opgenomen in de financiële verslaggeving van een fiscaal transparante entiteit en verband houdt met het kwalificerende inkomen of verlies dat is toegerekend aan de groepsentiteit-belanghouder ingevolge artikel 6.14, derde lid.

3. Aan een groepsentiteit wordt het bedrag aan betrokken belastingen toegerekend dat is opgenomen in de financiële verslaggeving van haar directe of indirecte groepsentiteit-belanghouders door toepassing van een belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen, voor zover die belastingen verband houden met het kwalificerende inkomen of verlies van die groepsentiteit.

4. Aan een hybride groepsentiteit wordt het bedrag aan betrokken belastingen toegerekend dat is opgenomen in de financiële verslaggeving van haar groepsentiteit-belanghouder en dat verband houdt met het kwalificerende inkomen van die hybride entiteit.

5. Aan een groepsentiteit die een uitdeling heeft gedaan in een verslagjaar wordt het bedrag aan betrokken belastingen toegerekend dat is opgenomen in de financiële verslaggeving van haar directe groepsentiteit-belanghouder voor dergelijke uitdelingen.

6. Aan een groepsentiteit als bedoeld in het derde en vierde lid wordt, in afwijking van hetgeen in die leden is bepaald, ter zake van passief inkomen een bedrag aan betrokken belastingen toegerekend dat gelijk is aan het bijheffingspercentage voor de staat waar die groepsentiteit is gevestigd vermenigvuldigd met het bedrag aan passief inkomen van die groepsentiteit dat in aanmerking is genomen bij haar groepsentiteit-belanghouders in het kader van een belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen of uit hoofde van fiscale transparantie, indien dat bedrag lager is dan het bedrag van de aan haar toegerekende betrokken belastingen ten aanzien van dat passieve inkomen op basis van het derde en vierde lid. Voor de toepassing van de vorige zin wordt voor de bepaling van het bijheffingspercentage geen rekening gehouden met de betrokken belastingen ter zake van het passieve inkomen van de groepsentiteit bij de groepsentiteit-belanghouder. Een bedrag aan betrokken belastingen verschuldigd door de groepsentiteit-belanghouder ten aanzien van dat passieve inkomen dat resteert na de toepassing van dit lid wordt niet toegerekend op basis van het derde en vierde lid.

7. Voor de toepassing van het zesde lid worden de volgende inkomensbestanddelen aangemerkt als passief inkomen:

- a. dividend of daarmee vergelijkbare uitkeringen;
- b. rente of daarmee vergelijkbare betalingen;
- c. huur;
- d. royalty's;
- e. lijfrenten; of

f. netto-opbrengsten ten aanzien van een goed waaruit inkomen als bedoeld in de onderdelen a tot en met e voortkomt.

8. Indien het kwalificerende inkomen van een vaste inrichting op grond van artikel 6.13, zesde lid, wordt aangemerkt als het kwalificerende inkomen van de hoofdentiteit, wordt de betrokken belasting met betrekking tot dat inkomen die wordt geheven in de staat waar die vaste inrichting is gelegen aangemerkt als betrokken belasting van de hoofdentiteit voor een bedrag dat niet hoger is dan dat inkomen vermenigvuldigd met het hoogste belastingtarief voor inkomen in de staat waar die hoofdentiteit is gevestigd.

Artikel 7.6 Aanpassingen na indiening van de aangifte

1. Indien een groepsentiteit haar betrokken belastingen voor een voorgaand verslagjaar aanpast in de financiële verslaggeving, wordt die aanpassing aangemerkt als een aanpassing van de betrokken belastingen in het verslagjaar waarin de aanpassing is gemaakt, tenzij de aanpassing verband houdt een afname van de betrokken belastingen in die staat in een voorgaand verslagjaar.

2. Indien de toepassing van het eerste lid leidt tot een afname van de betrokken belastingen die waren opgenomen in de gecorrigeerde betrokken belastingen van een groepsentiteit in een voorgaand verslagjaar, worden het effectieve belastingtarief en de bijheffing voor dat verslagjaar herrekend in overeenstemming met artikel 8.4, eerste lid, door de gecorrigeerde betrokken belastingen te verminderen met het bedrag van de afname van de betrokken belastingen. Het kwalificerende inkomen voor dat verslagjaar en andere voorgaande verslagjaren wordt dienovereenkomstig gecorrigeerd.

3. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan er jaarlijks, in overeenstemming met artikel 12.2, tweede lid, voor kiezen een afname van de betrokken belastingen die niet van materieel belang is aan te merken als een correctie op de betrokken belastingen in het verslagjaar waarin de correctie is gemaakt. Een afname van de betrokken belastingen is niet van materieel belang indien deze in totaal minder bedraagt dan € 1 miljoen in de gecorrigeerde betrokken belastingen vastgesteld voor een staat voor het verslagjaar.

Artikel 7.7 Belastingtariefwijzigingen

1. Indien het van toepassing zijnde binnenlandse belastingtarief wordt verlaagd tot een tarief dat lager is dan het minimumbelastingtarief en die verlaging resulteert in een afname van een passieve belastinglatentie, wordt de afname van die belastinglatentie aangemerkt als een correctie op de verschuldigde betrokken belastingen van een groepsentiteit die overeenkomstig artikel 7.2 in aanmerking zijn genomen in het voorgaand verslagjaar waarin de passieve latentie is gevormd.

2. Indien het van toepassing zijnde binnenlandse belastingtarief wordt verhoogd tot een tarief dat hoger is dan het minimumbelastingtarief en die verhoging resulteert in een toename van een passieve belastinglatentie, wordt de toename van die belastinglatentie bij betaling aangemerkt als een correctie van de betrokken belastingen van een groepsentiteit die overeenkomstig artikel

7.2 in aanmerking worden genomen in het voorgaand verslagjaar waarin de passieve latentie is gevormd. De aanpassing bedraagt ten hoogste de passieve belastinglatentie herrekend tegen het minimumbelastingtarief.

Artikel 7.8 Herrekening

Indien meer dan € 1 miljoen van het bedrag dat door een groepsentiteit in aanmerking is genomen als gecorrigeerde betrokken belasting voor een verslagjaar niet is betaald binnen drie jaar na afloop van dat verslagjaar, worden het effectieve belastingtarief en de bijheffing voor het verslagjaar waarin het onbetaalde bedrag als een betrokken belasting in aanmerking is genomen, herrekend in overeenstemming met artikel 8.4, eerste lid, waarbij het onbetaalde bedrag niet in aanmerking wordt genomen als een betrokken belasting.

HOOFDSTUK 8 BEREKENING VAN HET EFFECTIEVE BELASTINGTARIEF EN DE BIJHEFFING

Artikel 8.1 Berekening van het effectieve belastingtarief

1. Het effectieve belastingtarief van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep voor een verslagjaar wordt voor iedere staat waarin groepsentiteiten van die groep zijn gevestigd, indien er in die staat netto kwalificerend inkomen als bedoeld in het tweede lid is, berekend volgens de formule:

$$E = (B / I) \times 100\%$$

waarbij wordt verstaan onder:

E: het effectieve belastingtarief voor een verslagjaar voor een staat, uitgedrukt in een percentage dat rekenkundig wordt afgerond op vier decimalen;

B: de som van de gecorrigeerde betrokken belastingen over het verslagjaar van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten, berekend op de voet van hoofdstuk 7;

I: het netto kwalificerende inkomen over het verslagjaar van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten, berekend op de voet van het tweede lid.

2. Het netto kwalificerende inkomen of verlies over een verslagjaar van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten wordt berekend volgens de formule:

$$I = W - V$$

waarbij wordt verstaan onder:

I: het netto kwalificerende inkomen of verlies over een verslagjaar van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten;

W: de som van het kwalificerende inkomen over het verslagjaar van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten, berekend op de voet van hoofdstuk 6;

V: de som van de kwalificerende verliezen over het verslagjaar van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten, berekend op de voet van hoofdstuk 6.

3. Bij de toepassing van het eerste en tweede lid worden niet in aanmerking genomen de gecorrigeerde betrokken belastingen en het kwalificerende inkomen of verlies van groepsentiteiten die een beleggingsentiteit zijn.

4. Het effectieve belastingtarief van een staatloze groepsentiteit voor een verslagjaar wordt afzonderlijk van het effectieve belastingtarief van alle andere groepsentiteiten berekend.

Artikel 8.2 Berekening van de bijheffing

1. Indien in een verslagjaar het effectieve belastingtarief van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep in een staat waar groepsentiteiten zijn gevestigd lager is dan het minimumbelastingtarief, berekent de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep de bijheffing:

- a. voor die staat, overeenkomstig het tweede tot en met vierde lid; en
- b. voor iedere groepsentiteit die kwalificerend inkomen heeft dat is meegenomen in de berekening van het netto kwalificerende inkomen in die staat, overeenkomstig het vijfde en zesde lid.

2. De bijheffing voor een staat over een verslagjaar is het positieve bedrag berekend volgens de formule:

$$S = (P \times O) + A - N$$

waarbij wordt verstaan onder:

S: de bijheffing over een verslagjaar voor een staat;

P: het bijheffingspercentage voor het verslagjaar voor die staat, berekend op de voet van het derde lid;

O: het bedrag van de overwinst over het verslagjaar in die staat, berekend op de voet van het vierde lid;

A: het bedrag van de additionele bijheffing over het verslagjaar voor die staat, berekend op de voet van artikel 8.4;

N: het bedrag van de kwalificerende binnenlandse bijheffing over het verslagjaar voor die staat.

3. Het bijheffingspercentage van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep voor een staat voor een verslagjaar is het verschil in procentpunten, indien positief, berekend volgens de formule:

$$P = M - E$$

waarbij wordt verstaan onder:

P: het bijheffingspercentage voor een verslagjaar voor een staat;

M: het minimumbelastingtarief;

E: het effectieve belastingtarief voor het verslagjaar voor die staat, berekend op de voet van artikel 8.1, eerste lid.

4. De overwinst over een verslagjaar in een staat is het positieve bedrag berekend volgens de formule:

$$O = I - R$$

waarbij wordt verstaan onder:

O: het bedrag van de overwinst over een verslagjaar in een staat;

I: het netto kwalificerende inkomen over het verslagjaar in die staat, berekend op de voet van artikel 8.1, tweede lid;

R: het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid over het verslagjaar in die staat, berekend op de voet van artikel 8.3.

5. De bijheffing voor een groepsentiteit over een verslagjaar is het bedrag berekend volgens de formule:

$$H = S \times (G / W)$$

waarbij wordt verstaan onder:

H: de bijheffing over een verslagjaar voor een groepsentiteit;

S: de bijheffing over een verslagjaar voor de staat waarin die groepsentiteit is gevestigd, berekend op de voet van het tweede lid;

G: het kwalificerende inkomen van die groepsentiteit over het verslagjaar, berekend op de voet van hoofdstuk 6;

W: de som van het kwalificerende inkomen over het verslagjaar van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten, bedoeld in artikel 8.1, tweede lid.

6. Indien de bijheffing voor een staat voortvloeit uit een herrekening op de voet van artikel 8.4, eerste lid, en er geen netto kwalificerend inkomen in die staat over het verslagjaar is, wordt de bijheffing toegerekend aan iedere groepsentiteit in die staat op de voet van de formule in het vijfde lid op basis van het kwalificerende inkomen van de groepsentiteiten over de verslagjaren waarvoor de herrekeningen op de voet van artikel 8.4, eerste lid, zijn verricht.

7. De berekening van de bijheffing voor een in een staat gevestigde groepsentiteit ingevolge het eerste lid, onderdeel b, blijft achterwege, indien de uiteindelijkkemoederentiteit de inkomens-inclusiemaatregel toepast en het volledige belang houdt in iedere in die staat gevestigde groepsentiteit.

8. De bijheffing voor iedere staatloze groepsentiteit over een verslagjaar wordt afzonderlijk van de bijheffing van alle andere groepsentiteiten berekend.

9. In afwijking van het eerste lid, wordt voor een staat en de in die staat gevestigde groepsentiteiten geen bijheffing over een verslagjaar berekend, indien die groepsentiteiten een kwalificerende binnenlandse bijheffing over dat verslagjaar zijn verschuldigd die is berekend op basis van:

a. de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit; of

b. de internationale standaarden voor financiële verslaggeving (IFRS of IFRS zoals goedgekeurd door de EU overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen (PbEG 2002, L 243)).

Artikel 8.3 Uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid

1. Het netto kwalificerende inkomen over een verslagjaar van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten wordt overeenkomstig artikel 8.2, vierde lid, verminderd met een bedrag ter

grootte van de som van de uitzondering voor werknemerslasten, bedoeld in het tweede lid, van alle in de staat gevestigde groepsentiteiten, en de uitzondering voor materiële activa, bedoeld in het derde lid, van alle in de staat gevestigde groepsentiteiten. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep kan er overeenkomstig artikel 12.2, tweede lid, voor kiezen deze vermindering niet toe te passen.

2. De uitzondering voor werknemerslasten van een in een staat gevestigde groepsentiteit bedraagt 10% van de in aanmerking komende loonkosten ter zake van de in aanmerking komende werknemers die in die staat activiteiten verrichten voor de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep, met uitzondering van de in aanmerking komende loonkosten die:

a. gekapitaliseerd en opgenomen zijn in de boekwaarde van de in aanmerking komende materiële activa;

b. toerekenbaar zijn aan inkomen dat overeenkomstig artikel 6.12 is uitgesloten.

3. De uitzondering voor materiële activa van een in een staat gevestigde groepsentiteit bedraagt 8% van de boekwaarde van de in aanmerking komende materiële activa die in de staat zijn gelegen, met uitzondering van:

a. de boekwaarde van onroerende zaken, inclusief grond en gebouwen, die worden gehouden voor de verkoop, om te leasen of als belegging;

b. de boekwaarde van materiële activa die worden gebruikt om inkomen te genereren dat op de voet van artikel 6.12 is uitgesloten.

4. De boekwaarde van de in aanmerking komende materiële activa, bedoeld in het derde lid, is het gemiddelde van de boekwaarde van de in aanmerking komende materiële activa aan het begin en het einde van het verslagjaar, zoals opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit, verminderd met de geaccumuleerde afwaardering, afschrijvingen en waardeverminderingen en vermeerderd met het bedrag dat toerekenbaar is aan de gekapitaliseerde werknemerslasten.

5. Voor de toepassing van het tweede en derde lid zijn de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa van een groepsentiteit die een vaste inrichting is, de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa die op de voet van artikel 6.13, eerste, tweede en derde lid, zijn opgenomen in de afzonderlijke financiële verslaggeving van die vaste inrichting, voor zover deze kosten en activa worden gealloceerd aan de staat waarin de vaste inrichting is gelegen. De in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa van een vaste inrichting worden niet in aanmerking genomen door de hoofdentiteit.

6. Indien het inkomen van een vaste inrichting geheel of gedeeltelijk op de voet van artikel 6.14, eerste lid, en artikel 10.1, vierde lid, is uitgesloten, worden de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa van die vaste inrichting in dezelfde mate uitgesloten in de berekening van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid voor de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep op de voet van dit artikel.

7. In aanmerking komende loonkosten ter zake van in aanmerking komende werknemers die zijn betaald door, en in aanmerking komende materiële activa die eigendom zijn van, een doorkijkentiteit die niet zijn toegerekend op grond van het vijfde en zesde lid, worden toegerekend aan:

a. de groepsentiteit-belanghouder van de doorkijkentiteit naar evenredigheid van het bedrag dat op de voet van artikel 6.14, vierde lid, aan hem wordt toegerekend, indien de in aanmerking komende werknemers en de in aanmerking komende materiële activa zich bevinden in dezelfde staat als de groepsentiteit-belanghouder; en

b. de doorkijkentiteit, indien zij de uiteindelijke moederentiteit is, verminderd naar evenredigheid van het inkomen dat niet is meegenomen in de berekening van het kwalificerende inkomen van de doorkijkentiteit op de voet van artikel 10.1, eerste lid, voor zover de in aanmerking komende werknemers en de in aanmerking komende materiële activa zich bevinden in dezelfde staat als de doorkijkentiteit.

8. De na de toepassing van het zevende lid, onderdelen a en b, resterende in aanmerking komende loonkosten en de resterende in aanmerking komende materiële activa van de doorkijkentiteit worden niet meegenomen in de berekening van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep.

9. Het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van een staatloze groepsentiteit wordt over een verslagjaar afzonderlijk van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van alle andere groepsentiteiten berekend.

10. Het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid berekend op de voet van dit artikel bevat niet de uitzondering voor werknemerslasten en de uitzondering voor materiële activa van in een staat gevestigde beleggingsentiteiten.

11. Voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder:

a. *in aanmerking komende werknemers*: voltijd- en deeltijdwerknemers van een groepsentiteit en zelfstandige contractanten die onder toezicht en controle van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep deelnemen aan de normale bedrijfsactiviteiten van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep;

b. *in aanmerking komende loonkosten*: uitgaven voor werknemersbeloningen, waaronder salarissen, lonen, loon- en arbeidsbelastingen en andere uitgaven die een werknemer een rechtstreeks en persoonlijk voordeel opleveren, zoals ziektekosten- en pensioenbijdragen en werkgeverbijdragen voor de sociale zekerheid;

c. *in aanmerking komende materiële activa*:

1°. in een staat gelegen materiële vaste activa;

2°. in een staat gelegen natuurlijke rijkdommen;

3°. het gebruiksrecht van een lessee op in een staat gelegen materiële vaste activa;

4°. een licentie of een daarmee vergelijkbare regeling van de overheid voor het gebruik van een onroerende zaak of voor de exploitatie van natuurlijke rijkdommen die een aanzienlijke investering in materiële activa met zich brengt;

d. *uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid*: de vermindering, bedoeld in het eerste lid.

Artikel 8.4 Additionele bijheffing door herrekening

1. Indien de betrokken belastingen of het kwalificerende inkomen of verlies in een staat op de voet van de artikelen 6.7, 7.3, zevende lid, 7.6, 7.8 of 10.3, zesde lid, worden aangepast en dit

leidt tot een wijziging van het effectieve belastingtarief en de bijheffing van een multinationale groep voor die staat over een voorgaand verslagjaar, worden het effectieve belastingtarief en de bijheffing voor die staat herrekend op de voet van de artikelen 8.1 tot en met 8.3.

2. Indien de herrekening, bedoeld in het eerste lid, leidt tot een hoger bedrag aan bijheffing, wordt het meerdere aangemerkt als een additionele bijheffing voor de toepassing van artikel 8.2, tweede lid, over het verslagjaar waarin de herrekening is gemaakt.

3. Indien een bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing dat over een verslagjaar is verschuldigd niet is betaald binnen vier verslagjaren na het verslagjaar waarin die bijheffing verschuldigd is geworden, wordt het niet-betaalde bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing aangemerkt als een additionele bijheffing voor de toepassing van artikel 8.2, tweede lid, over het vijfde verslagjaar na het verslagjaar waarin die kwalificerende binnenlandse bijheffing verschuldigd is geworden.

4. Indien voor een staat sprake is van een additionele bijheffing als bedoeld in het tweede of derde lid en er in die staat geen netto kwalificerend inkomen over het verslagjaar is, is het kwalificerende inkomen van een in die staat gevestigde groepsentiteit voor de toepassing van artikel 4.2, tweede lid, gelijk aan de aan die groepsentiteit overeenkomstig artikel 8.2, zesde lid, toegerekende bijheffing gedeeld door het minimumbelastingtarief.

5. De toerekening van de additionele bijheffing aan iedere groepsentiteit, bedoeld in artikel 7.2, vijfde lid, geschiedt naar evenredigheid van het kwalificerende inkomen of verlies vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief, waarvan de uitkomst vervolgens wordt verminderd met de gecorrigeerde betrokken belastingen. Indien voor een staat sprake is van een additionele bijheffing op grond van artikel 7.2, vijfde lid, is het kwalificerende inkomen van iedere in die staat gevestigde groepsentiteit voor de toepassing van artikel 4.2, tweede lid, gelijk aan de volgens de eerste zin aan die groepsentiteit toegerekende additionele bijheffing gedeeld door het minimumbelastingtarief.

6. Voor de toepassing van het vijfde lid wordt de additionele bijheffing uitsluitend toegerekend aan groepsentiteiten die een bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen registreren dat lager is dan nul en dat lager is dan het kwalificerende inkomen of verlies van die groepsentiteiten, vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief.

7. Indien aan een groepsentiteit een additionele bijheffing wordt toegerekend overeenkomstig dit artikel en artikel 8.2, zesde lid, wordt die entiteit voor de toepassing van de hoofdstukken 3 tot en met 5 aangemerkt als een laagbelaste groepsentiteit.

8. Indien artikel 8.2, negende lid, van toepassing is op in een staat gevestigde groepsentiteiten, wordt ten aanzien van die groepsentiteiten onverkort additionele bijheffing berekend op basis van dit artikel indien de kwalificerende binnenlandse bijheffing in die staat niet voorziet in een met dit artikel overeenkomstige regeling.

Artikel 8.5 In minderheidsbelang gehouden groepsentiteit

1. De berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing voor een staat op de voet van de hoofdstukken 6 tot en met 10 voor een in minderheidsbelang gehouden subgroep wordt verricht alsof elke in minderheidsbelang gehouden subgroep een afzonderlijke multinationale

groep of omvangrijke binnenlandse groep is. De gecorrigeerde betrokken belastingen en het kwalificerende inkomen of verlies van de entiteiten die behoren tot de in minderheidsbelang gehouden subgroep worden niet in aanmerking genomen bij het bepalen van het effectieve belastingtarief en het netto kwalificerende inkomen van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep, berekend op de voet van artikel 8.1, eerste lid, onderscheidenlijk artikel 8.1, tweede lid.

2. Het effectieve belastingtarief en de bijheffing van een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit die geen onderdeel is van een in minderheidsbelang gehouden subgroep, wordt berekend op entiteitsbasis op de voet van de hoofdstukken 6 tot en met 10. De gecorrigeerde betrokken belastingen en het kwalificerende inkomen of verlies van de in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit worden niet in aanmerking genomen bij het bepalen van het effectieve belastingtarief en het netto kwalificerende inkomen van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep, berekend op de voet van artikel 8.1, eerste lid, onderscheidenlijk artikel 8.1, tweede lid.

3. Dit artikel is niet van toepassing op een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit die een beleggingsentiteit is.

4. Voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder:

a. *in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit*: een groepsentiteit waarin de uiteindelijk moederentiteit een onmiddellijk of middellijk belang van 30% of minder houdt;

b. *in minderheidsbelang gehouden moederentiteit*: een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit die onmiddellijk of middellijk het controlerende belang houdt in een andere in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit, behalve ingeval het controlerende belang in de eerstgenoemde entiteit onmiddellijk of middellijk wordt gehouden door een andere in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit;

c. *in minderheidsbelang gehouden subgroep*: een in minderheidsbelang gehouden moederentiteit en haar in minderheidsbelang gehouden dochterentiteiten;

d. *in minderheidsbelang gehouden dochterentiteit*: een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit waarin het controlerende belang onmiddellijk of middellijk wordt gehouden door een in minderheidsbelang gehouden moederentiteit.

Artikel 8.6 De minimis-uitzondering

1. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan er jaarlijks, in overeenstemming met artikel 12.1, vijfde lid, onderdeel d, voor kiezen dat, in afwijking van de artikelen 8.1 tot en met 8.5, de bijheffing nihil bedraagt voor de in een staat gevestigde groepsentiteiten over een verslagjaar (de minimis-uitzondering), mits in dat verslagjaar:

a. de gemiddelde kwalificerende omzet van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten minder bedraagt dan € 10.000.000; en

b. het gemiddelde kwalificerende inkomen van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten minder dan € 1.000.000 bedraagt of ten aanzien van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten sprake is van een gemiddeld kwalificerend verlies.

2. De gemiddelde kwalificerende omzet of het gemiddelde kwalificerende inkomen of verlies van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten is het gemiddelde van de kwalificerende omzet, onderscheidenlijk het gemiddelde van het kwalificerende inkomen of verlies, van de in die staat gevestigde groepsentiteiten over het verslagjaar en de twee daaraan voorafgaande verslagjaren. Bij het bepalen van de gemiddelde kwalificerende omzet, onderscheidenlijk het gemiddelde kwalificerende inkomen of verlies, van de in een staat gevestigde groepsentiteiten, wordt het eerste of tweede aan het verslagjaar voorafgaande verslagjaar niet in aanmerking genomen indien in dat verslagjaar of die verslagjaren geen groepsentiteiten waren gevestigd in die staat of de in die staat gevestigde groepsentiteiten geen kwalificerende omzet of kwalificerende inkomen of verlies hadden.

3. De kwalificerende omzet van de in een staat gevestigde groepsentiteiten in een verslagjaar is de som van de omzet van de in die staat gevestigde groepsentiteiten, verminderd of vermeerderd met de op de voet van hoofdstuk 6 aangebrachte correcties voor zover die correcties van invloed zijn op de omzet van die groepsentiteiten.

4. Het kwalificerende inkomen of verlies van de in een staat gevestigde groepsentiteiten in een verslagjaar is het netto kwalificerende inkomen of verlies in die staat berekend op de voet van artikel 8.1, tweede lid.

5. Voor de toepassing van het tweede tot en met het vierde lid wordt, indien een verslagjaar langer of korter is dan een periode van twaalf maanden, het bedrag aan kwalificerende omzet en het bedrag aan kwalificerend inkomen of verlies voor dat verslagjaar verhoogd, onderscheidenlijk verlaagd, naar evenredigheid van het aantal maanden in dat verslagjaar.

6. De de minimis-uitzondering is niet van toepassing op een staatloze entiteit of een beleggingsentiteit. De omzet en het kwalificerende inkomen of verlies van staatloze entiteiten en beleggingsentiteiten worden uitgesloten van de berekening van de de minimis-uitzondering.

Artikel 8.7 Veilige havens

Indien aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden wordt voldaan en de informatieaangifte-indienende groepsentiteit dan wel de aangewezen informatie-indienende groepsentiteit daarvoor kiest, wordt, in afwijking van de artikelen 8.1 tot en met 8.6, de bijheffing in een staat voor een verslagjaar gesteld op nihil.

HOOFDSTUK 9 BIJZONDERE BEPALINGEN OMTRENT BEDRIJFSREORGANISATIES EN HOUDSTERSTRUCTUREN

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

1. Indien twee of meer groepen zijn gefuseerd tot een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep in een van de vier onmiddellijk aan het verslagjaar voorafgaande verslagjaren wordt de omzeldrempel voor die multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep geacht in een aan de fusie voorafgaand verslagjaar te zijn bereikt, indien de som van de omzet van de

groepen in dat verslagjaar, zoals verantwoord in de geconsolideerde jaarrekeningen van de uiteindelijkkemoederentiteiten van die groepen, € 750.000.000 of meer bedraagt.

2. Indien in een verslagjaar sprake is van een fusie van een niet tot een groep behorende entiteit met een andere niet tot een groep behorende entiteit of met een groep tot een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep, en een van deze of beide fuserende partijen geen geconsolideerde jaarrekening opstelt, onderscheidenlijk opstellen, in een van de vier onmiddellijk aan het verslagjaar voorafgaande verslagjaren, wordt de omzetsdrempel voor die multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep geacht te zijn bereikt in een aan de fusie voorafgaand verslagjaar, indien de som van de omzet van de fuserende partijen in dat verslagjaar, zoals verantwoord in de enkelvoudige jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening, € 750.000.000 of meer bedraagt.

3. Indien in een verslagjaar sprake is van een splitsing van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep in twee of meer van dergelijke groepen (elk een gesplitste groep), wordt de omzetsdrempel door een gesplitste groep geacht te zijn bereikt:

a. met betrekking tot het verslagjaar waarin de splitsing plaatsvindt, indien de gesplitste groep in dat verslagjaar een omzet van € 750.000.000 of meer behaalt, in welk geval de gesplitste groep geacht wordt die omzet ook in ten minste twee van de vier onmiddellijk aan het verslagjaar voorafgaande verslagjaren te hebben behaald;

b. met betrekking tot de drie verslagjaren na het verslagjaar waarin de splitsing plaatsvindt, indien de gesplitste groep een omzet van € 750.000.000 of meer behaalt in ten minste twee verslagjaren van het verslagjaar waarin de splitsing plaatsvindt en de drie verslagjaren daarna.

4. Artikel 2.1, tweede lid, is van overeenkomstige toepassing op het eerste tot en met het derde lid.

5. Voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder:

a. *fusie*: een rechtshandeling waarbij:

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

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

b. *splitsing*: een rechtshandeling waarbij een groep wordt gesplitst in twee of meer verschillende groepen waarvan de groepsentiteiten na de splitsing niet meer worden opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening door dezelfde uiteindelijkkemoederentiteit.

c. *omzetsdrempel*: het bedrag aan omzet volgens de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit van de groep, bedoeld in artikel 2.1, eerste lid.

Artikel 9.2 Groepsentiteiten die toetreden tot een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep dan wel deze verlaten

1. De toetredende of uittredende entiteit wordt in het verslagjaar van toe- of uittreden geacht onderdeel uit te maken van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep, indien een deel van de activa en passiva, het inkomen, de uitgaven en de kasstromen van de toetredende of uittredende entiteit worden verantwoord in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit in het verslagjaar van het toetreden of uittreden. Het effectieve belastingtarief en de bijheffing van de toetredende of uittredende entiteit worden berekend overeenkomstig het tweede tot en met achtste lid.

2. In het verslagjaar van toetreding of uittreding wordt door een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep voor de toepassing van deze wet uitsluitend rekening gehouden met de nettowinst of het nettoverlies overeenkomstig artikel 6.1, eerste lid, en vóór eliminatie van intra-groepstransacties, en de gecorrigeerde betrokken belastingen van de toetredende of uittredende entiteit die zijn opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit.

3. In het verslagjaar van toetreding of uittreding en elk daaropvolgend verslagjaar worden het kwalificerende inkomen of verlies en de gecorrigeerde betrokken belastingen van de toetredende of uittredende entiteit bepaald op basis van de historische boekwaarde van de activa en passiva van die entiteit.

4. In het verslagjaar van toetreding of uittreding wordt bij de berekening van de in aanmerking komende loonkosten, bedoeld in artikel 8.3, tweede lid, van de toetredende of uittredende entiteit alleen rekening gehouden met de loonkosten die worden verantwoord in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit.

5. De berekening van de boekwaarden van de in aanmerking komende materiële activa, bedoeld in artikel 8.3, derde en vierde lid, van de toetredende of uittredende entiteit wordt in het verslagjaar van toetreding of uittreding aangepast naar rato van de periode waarin de toetredende of uittredende entiteit deel uitmaakte van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep.

6. Met uitzondering van de actieve belastinglatentie die betrekking heeft op een kwalificerend verlies, worden actieve en passieve belastinglatenties van de toetredende of uittredende entiteit die tussen multinationale groepen of omvangrijke binnenlandse groepen worden overgedragen, in aanmerking genomen door de verkrijgende multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep op dezelfde wijze en in dezelfde mate alsof de verkrijgende multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep de zeggenschap had over de groepsentiteit op het moment van het ontstaan van die actieve en passieve belastinglatenties.

7. Passieve belastinglatenties van de toetredende of uittredende entiteit die eerder bij de overdragende groep in aanmerking zijn genomen in het totaalbedrag aan gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties, worden voor de toepassing van artikel 7.3, zevende lid, bij de overdragende multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep geacht te zijn teruggenomen zonder dat dit leidt tot een vermindering van de betrokken belastingen en worden geacht te zijn ontstaan bij

de verkrijgende multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep, met dien verstande dat in dergelijke gevallen elke latere verlaging van de betrokken belastingen overeenkomstig artikel 7.3, zevende lid, van kracht wordt in het verslagjaar waarin de belastinglatentie wordt teruggenomen.

8. Een toetredende of uittredende entiteit die een moederentiteit is en deel uitmaakt van twee of meer multinationale groepen of omvangrijke binnenlandse groepen in het verslagjaar van toetreding of uittreding, past de inkomen-inclusiemaatregel met betrekking tot het toerekenbare deel van de bijheffing van de laagbelaste groepsentiteiten voor elke multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep afzonderlijk toe.

9. In afwijking van het eerste tot en met achtste lid wordt de overdracht of verkrijging van een controlerend belang in een uittredende, onderscheidenlijk toetredende, entiteit aangemerkt als een overdracht, onderscheidenlijk verkrijging, van activa en passiva, indien de staat waarin de overgedragen, onderscheidenlijk verkregen, groepsentiteit is gevestigd, of de staat waarin de activa zich in het geval van een fiscaal transparante groepsentiteit bevinden, de overdracht, onderscheidenlijk de verkrijging, van dat belang op dezelfde of vergelijkbare wijze behandelt als een overdracht, onderscheidenlijk verkrijging, van activa en passiva en een betrokken belasting heft bij de overdrager op basis van het verschil tussen de fiscale boekwaarden en de overeengekomen overnameprijs voor het controlerende belang, dan wel de reële waarde van de activa en passiva.

10. Voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder:

a. *toetredende entiteit*: een entiteit die als gevolg van directe of indirecte belangenwijziging in die entiteit, dan wel doordat zij de uiteindelijkkemoederentiteit wordt van een nieuwe groep, in een verslagjaar als groepsentiteit deel gaat uitmaken van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep.

b. *uittredende entiteit*: een entiteit die als gevolg van een directe of indirecte belangenwijziging in die entiteit niet lang deel uitmaakt van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep

Artikel 9.3 Overdracht van activa en passiva

1. Een groepsentiteit die activa en passiva overdraagt (de overdragende entiteit) neemt het resultaat van de overdracht mee bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Een groepsentiteit die activa en passiva verkrijgt (de verkrijgende entiteit) gaat bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies uit van de boekwaarden van de overgenomen activa en passiva, zoals bepaald op basis van de door de uiteindelijkkemoederentiteit in de geconsolideerde jaarrekening toegepaste financiële verslaggevingsstandaarden.

2. In afwijking van het tweede lid wordt bij een overdracht of verkrijging van activa en passiva in het kader van reorganisatie:

a. door de overdragende entiteit een resultaat als gevolg van de overdracht uitgesloten bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies; en

b. door de verkrijgende entiteit bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies uitgegaan van de boekwaarden van de activa en passiva van de overdragende entiteit ten tijde van de overdracht.

3. In afwijking van het tweede en derde lid wordt, indien een overdracht van activa en passiva plaatsvindt in het kader van een reorganisatie die bij de overdragende entiteit leidt tot niet-kwalificerende winsten of verliezen:

a. door de overdragende entiteit bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies de winst of het verlies uit hoofde van die overdracht voor zover sprake is van een niet-kwalificerende winst of verlies in aanmerking genomen; en

b. door de verkrijgende entiteit bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies na de verkrijging uitgegaan van de boekwaarden van de verkregen activa en passiva ten tijde van de overdracht bij de overdragende entiteit, waarbij de boekwaarden aangepast worden in overeenstemming met lokale belastingregelgeving voor de verkrijgende entiteit om rekening te houden met niet-kwalificerende winsten of verliezen.

4. Indien een groepsentiteit in de staat waarin deze is gevestigd voor belastingdoeleinden verplicht is of de mogelijkheid heeft om de activa en passiva te boek te stellen op de reële waarde, kan de informatieaangifte-indiende groepsentiteit ervoor kiezen dat de eerstgenoemde groepsentiteit:

a. bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies in een verslagjaar rekening houdt met een bedrag aan winst of verlies met betrekking tot de activa en passiva van die groepsentiteit dat:

1°. bestaat uit het verschil tussen de boekwaarden van de activa of passiva voor financiële verslaggevingsdoeleinden onmiddellijk voorafgaand aan de omstandigheid die de fiscale herwaardering bewerkstelligde en de reële waarde van de activa of passiva onmiddellijk na die omstandigheid; en

2°. wordt vermeerderd of verminderd met niet-kwalificerende winsten of verliezen die, voor zover aanwezig, in verband met voornoemde omstandigheid tot uitdrukking komen;

b. bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies in de verslagjaren die eindigen na voornoemde omstandigheid rekening houdt met de reële waarde voor financiële verslaggevingsdoeleinden van de activa en passiva onmiddellijk na die omstandigheid;

c. het nettototaal van de bedragen, bedoeld in onderdeel a, in aanmerking neemt bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies op een van de volgende manieren:

1°. in het verslagjaar waarin voornoemde omstandigheid zich voordoet;

2°. voor een vijfde gedeelte in het verslagjaar waarin voornoemde omstandigheid zich voordoet en in ieder van de vier daaropvolgende verslagjaren, tenzij de groepsentiteit de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep in een van deze verslagjaren verlaat, in welk geval het resterende bedrag in zijn geheel in dat verslagjaar in aanmerking wordt genomen.

5. Voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder:

a. *reorganisatie*: een omzetting of een overdracht van activa en passiva, zoals een fusie, een splitsing, een liquidatie of een vergelijkbare transactie, waarbij:

1°. de tegenprestatie voor de overdracht geheel of voor een significant deel bestaat uit de uitgifte van aandelen door de verkrijgende groepsentiteit of een daarmee verbonden persoon,

bedoeld in artikel 5, achtste lid, van het OESO-modelverdrag, of, in geval van een liquidatie, uit aandelenbelangen van de geliquideerde entiteit, of, indien een tegenprestatie ontbreekt, de uitgifte van een aandelenbelang geen economische betekenis zou hebben;

2°. de winst of het verlies met betrekking tot die activa bij de overdragende groepsentiteit geheel of gedeeltelijk niet is belast; en

3°. de belastingwetgeving van de staat waarin de verkrijgende groepsentiteit is gevestigd, vereist dat de verkrijgende groepsentiteit het belastbare inkomen na de overdracht of verkrijging berekent op basis van de fiscale boekwaarden van de activa bij de overdragende groepsentiteit, aangepast met de niet-kwalificerende winsten of verliezen ter zake van de overdracht of verkrijging.

b. *niet-kwalificerende winsten of verliezen*: het laagste van:

1°. de winst of het verlies van de overdragende entiteit uit hoofde van een reorganisatie die is onderworpen waar de overdragende entiteit is gevestigd;

2°. de winst of het verlies uit hoofde van een reorganisatie zoals die winst of dat verlies voor verslaggevingsdoeleinden tot uitdrukking komt.

Artikel 9.4 Joint ventures

1. Een moederentiteit die een direct of indirect belang heeft in een joint venture of in een joint venture-groep past de inkomen-inclusiemaatregel toe met betrekking tot het toerekenbare deel van de bijheffing van elk lid van die joint venture-groep in overeenstemming met artikel 4.1, 4.2, en 4.3, eerste lid.

2. De berekening van de bijheffing van de joint venture en van de met de joint venture verbonden partijen geschiedt op de voet van de hoofdstukken 6 tot en met 10 alsof de joint venture en de met de joint venture verbonden partijen groepsentiteiten vormen van een afzonderlijke multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep waarvan de joint venture de uiteindelijkemoederentiteit is.

3. De door een joint venture-groep verschuldigde bijheffing wordt verminderd met het overeenkomstig het eerste lid toerekenbare deel van de bijheffing van elke moederentiteit van de leden van de joint venture-groep dat op de voet van het tweede lid wordt belast. Een resterend bedrag aan bijheffing wordt toegevoegd aan het totale bedrag aan onderbelastewinstbijheffing op de voet van artikel 5.3, tweede lid. Voor de toepassing van dit lid wordt verstaan onder door een joint venture-groep verschuldigde bijheffing het aan de moederentiteiten toerekenbare deel van de bijheffing ter zake van een joint venture-groep.

4. Voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder:

a. *joint venture*: een entiteit waarvan de financiële resultaten worden verantwoord op basis van de nettovermogenswaardemethode in de geconsolideerde jaarrekening van een uiteindelijkemoederentiteit, mits die uiteindelijkemoederentiteit direct of indirect een belang van ten minste 50% in die entiteit houdt, tenzij die entiteit:

1°. een uiteindelijkemoederentiteit is van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep die een kwalificerende inkomen- inclusiemaatregel moet toepassen;

2°. een uitgesloten entiteit is;

3°. een entiteit is waarin het belang direct wordt gehouden door de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep via een uitgesloten entiteit en die entiteit:

(i) uitsluitend of nagenoeg uitsluitend opereert om activa te houden of om in fondsen te beleggen ten behoeve van haar investeerders;

(ii) activiteiten uitoefent die ondergeschikt zijn aan de activiteiten die de uitgesloten entiteit uitoefent; of

(iii) waarvan nagenoeg al het inkomen niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies op de voet van artikel 6.2, eerste lid, onderdelen b en c.

4°. een entiteit is die wordt gehouden door een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep die uitsluitend bestaat uit uitgesloten entiteiten; of

5°. een met een joint venture verbonden partij is.

b. *met een joint venture verbonden partij*:

1°. een entiteit waarvan de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen worden geconsolideerd door een joint venture op basis van een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard of zouden worden geconsolideerd indien een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard zou worden toegepast; of

2°. een vaste inrichting waarvan de hoofdentiteit een joint venture of een met een joint venture verbonden partij is, in welk geval de vaste inrichting als een afzonderlijke met een joint venture verbonden partij wordt beschouwd.

c. *joint venture-groep*: een joint venture en een of meer met een joint venture verbonden partijen gezamenlijk.

Artikel 9.5 Multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten

1. De entiteiten en groepsentiteiten van twee of meer groepen die deel uitmaken van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten worden voor de toepassing van deze wet geacht deel uit te maken van één multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten. Een entiteit, niet zijnde een uitgesloten entiteit, wordt voor de toepassing van deze wet geacht een groepsentiteit te zijn indien deze integraal wordt geconsolideerd in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteiten van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten of indien een controlerend belang in die entiteit wordt gehouden door entiteiten van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten.

2. Voor de toepassing van deze wet is de geconsolideerde jaarrekening van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten de gecombineerde geconsolideerde jaarrekening, bedoeld in het zevende lid, onderdelen b, onder 2°, en c, onder 5°, die is opgesteld op basis van een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard, die geacht wordt de verslaggevingsstandaard van de uiteindelijk moederentiteit te zijn.

3. De uiteindelijkkemoederentiteiten van de afzonderlijke groepen die gezamenlijk de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten vormen, zijn de uiteindelijkkemoederentiteiten van die multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten. Met betrekking tot een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten wordt, in voorkomend geval, elke verwijzing in deze wet naar het begrip uiteindelijkkemoederentiteit geacht mede te omvatten een verwijzing naar meerdere uiteindelijkkemoederentiteiten.

4. De moederentiteiten van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten inclusief de uiteindelijkkemoederentiteiten, passen ieder afzonderlijk de inkomen-inclusiebijheffing toe op de voet van artikel 4.1, 4.2, en 4.3, eerste lid, met betrekking tot het aan hen toerekenbare deel in de bijheffing van de laagbelaste groepsentiteiten.

5. De groepsentiteiten van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten passen de onderbelastewinstbijheffing toe in overeenstemming met de artikelen 5.1 en 5.2, rekening houdend met de bijheffing van elke laagbelaste groepsentiteit die deel uitmaakt van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten.

6. De uiteindelijkkemoederentiteiten van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten dienen de informatieaangifte in overeenkomstig artikel 12.1, tweede lid, of zij wijzen een informatieaangifte-indienende groepsentiteit als bedoeld in artikel 12.1, derde lid, aan. De informatieaangifte bevat informatie met betrekking tot elke groep die deel uitmaakt van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten.

7. Voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder:

a. *multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten*: twee of meer groepen waarvan de uiteindelijkkemoederentiteiten een stapelstructuurovereenkomst of een dubbele beursnoteringsovereenkomst aangaan en waarvan ten minste een entiteit of vaste inrichting is gevestigd, onderscheidenlijk gelegen, in een andere staat dan de andere entiteiten van de groepen;

b. *stapelstructuurovereenkomst*: een overeenkomst aangegaan tussen twee of meer uiteindelijkkemoederentiteiten van afzonderlijke groepen waarbij:

1°. 50% of meer van de belangen in die uiteindelijkkemoederentiteiten, indien beursgenoteerd, tegen een enkele koers genoteerd zijn en die, op grond van de rechtsvorm van die entiteiten, overdrachtsbeperkingen of andere voorwaarden of bepalingen, met elkaar zijn gecombineerd en niet zelfstandig kunnen worden overgedragen of verhandeld; en

2°. één van de uiteindelijkkemoederentiteiten een geconsolideerde jaarrekening opstelt waarin de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van alle entiteiten van de betrokken groepen gezamenlijk worden verantwoord alsof sprake is van een enkele economische eenheid en die op grond van wet- en regelgeving door een externe accountant wordt gecontroleerd;

c. *dubbele beursnoteringsovereenkomst*: een overeenkomst aangegaan door twee of meer uiteindelijkkemoederentiteiten van afzonderlijke groepen waarbij:

1°. de uiteindelijkkemoederentiteiten hun activiteiten uitsluitend op grond van een contract combineren;

2°. de uiteindelijkkemoederentiteiten op grond van contractuele verplichtingen dividend- en liquidatie-uitkeringen verrichten aan hun aandeelhouders op basis van vaste verhoudingen;

3°. de activiteiten van de uiteindelijkkemoederentiteiten als een enkele economische eenheid worden beheerd op grond van contractuele afspraken terwijl de rechtspersoonlijkheid van de afzonderlijke uiteindelijkkemoederentiteiten behouden blijft;

4°. de belangen van de uiteindelijkkemoederentiteiten die onderdeel uitmaken van de overeenkomst afzonderlijk worden genoteerd, verhandeld of overgedragen op verschillende kapitaalmarkten; en

5°. de uiteindelijkkemoederentiteiten een geconsolideerde jaarrekening opstellen waarin de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van de entiteiten van alle betrokken groepen gezamenlijk worden verantwoord alsof sprake is van een enkele economische eenheid en die op grond van wet- en regelgeving door een externe accountant worden gecontroleerd.

HOOFDSTUK 10 REGELINGEN INZAKE FISCALE NEUTRALITEIT EN UITDELINGEN

Artikel 10.1 Doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is

1. Het kwalificerende inkomen van een doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is, wordt in het verslagjaar verminderd met het bedrag aan kwalificerend inkomen dat toerekenbaar is aan de belanghouder in de doorkijkentiteit indien:

a. de belanghouder is onderworpen aan belastingheffing over dat inkomen in een belastingtijdvak dat eindigt binnen twaalf maanden na het einde van het verslagjaar tegen een nominaal tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief;

b. redelijkerwijs kan worden verwacht dat het totale bedrag van de gecorrigeerde betrokken belastingen van de uiteindelijkkemoederentiteit en de belastingen betaald door de belanghouder over dat inkomen binnen twaalf maanden na het einde van het verslagjaar, ten minste gelijk is aan het bedrag dat resulteert door dat inkomen te vermenigvuldigen met het minimumbelastingtarief;

c. de belanghouder een natuurlijk persoon is die fiscaal inwoner is van de staat waarin de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd en belangen houdt die recht geven op ten hoogste 5% van de winst en van de activa van de uiteindelijkkemoederentiteit; of

d. de belanghouder een overheidsentiteit, een internationale organisatie, een non-profitorganisatie of een pensioenfonds betreft, die, onderscheidenlijk dat, is gevestigd in de staat waarin de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd en belangen houdt die recht geven op ten hoogste 5% van de winst en van de activa van de uiteindelijkkemoederentiteit.

2. Het kwalificerende verlies van een doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is, wordt in het verslagjaar verminderd met het bedrag aan kwalificerende verlies dat toerekenbaar is aan de belanghouder in de doorkijkentiteit voor zover de belanghouder dit verlies mag verrekenen met zijn belastbare inkomen.

3. De betrokken belastingen van een doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is, worden evenredig aan de vermindering van het kwalificerende inkomen op de voet van het eerste lid verminderd.

4. De voorgaande leden zijn van overeenkomstige toepassing op een vaste inrichting met behulp waarvan een doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is haar onderneming geheel of gedeeltelijk drijft, of met behulp waarvan een fiscaal transparante entiteit, waarin die uiteindelijkkemoederentiteit onmiddellijk of via een fiscaal transparante structuur haar belang houdt, haar onderneming geheel of gedeeltelijk drijft.

Artikel 10.2 Uiteindelijkkemoederentiteit onderworpen aan een aftrekbaardividendstelsel

1. Een uiteindelijkkemoederentiteit van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep die is onderworpen aan een aftrekbaardividendstelsel vermindert in het verslagjaar haar kwalificerende inkomen, maar niet verder dan tot nihil, met het bedrag dat binnen twaalf maanden na het einde van het verslagjaar is uitgedeeld als aftrekbaar dividend, indien:

a. het dividend bij de gerechtigde is onderworpen aan belastingheffing in een belastingtijdvak dat eindigt binnen twaalf maanden na het einde van dat verslagjaar tegen een nominaal tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief;

b. redelijkerwijs kan worden verwacht dat het totale bedrag van de gecorrigeerde betrokken belastingen van de uiteindelijkkemoederentiteit, en de belastingen die door de gerechtigde zijn betaald over dat dividend, ten minste gelijk is aan dat inkomen vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief; of

c. de gerechtigde een natuurlijk persoon is en het verkregen dividend een ledendividend van een inkoopcoöperatie betreft;

d. de gerechtigde een natuurlijk persoon is die fiscaal inwoner is van dezelfde staat als de staat waarin de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd en belangen houdt die recht geven op ten hoogste 5% van de winst en van de activa van de uiteindelijkkemoederentiteit; of

e. de gerechtigde een overheidsentiteit, internationale organisatie, non-profitorganisatie of pensioenfonds, niet zijnde een pensioendienstverleningsentiteit, is, die, onderscheidenlijk dat, is gevestigd in de staat waarin de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd.

2. De betrokken belastingen van een uiteindelijkkemoederentiteit, niet zijnde de belastingen waarvoor de dividendaftrek wordt toegestaan, worden evenredig aan de vermindering van het kwalificerende inkomen op de voet van het eerste lid verminderd.

3. Indien de uiteindelijkkemoederentiteit, onmiddellijk of middellijk via een of meer groepsmaatschappijen die zijn onderworpen aan een aftrekbaardividendstelsel, een belang houdt in een groepsentiteit die is onderworpen aan een aftrekbaardividendstelsel, zijn het eerste en tweede lid van toepassing op iedere groepsentiteit die is gevestigd in de staat waarin de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd en die is onderworpen aan het aftrekbaardividendstelsel, voor zover het kwalificerende inkomen van de betreffende entiteiten is dooruitgedeeld door de uiteindelijkkemoederentiteit aan gerechtigden die voldoen aan de vereisten van het eerste lid.

4. Voor de toepassing van het eerste lid, onderdelen a en b wordt een door een inkoopcoöperatie uitgedeeld ledendividend voor zover dat dividend een aftrekbare uitgave of kostenpost vermindert bij de berekening van het belastbare inkomen of verlies van de gerechtigde aangemerkt als onderworpen aan belastingheffing bij de gerechtigde.

5. Voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder:

a. *afrekbaardividendstelsel*: een belastingstelsel waarbij het inkomen van de belanghouders van een entiteit op één niveau wordt belast door de winst die wordt uitgedeeld aan de belanghouders in mindering te brengen op of uit te sluiten van het inkomen van de entiteit, of door een coöperatie vrij te stellen van belastingheffing;

b. *afrekbaar dividend*:

1°. een uitdeling van winst aan een belanghouder van een groepsentiteit, waarbij die groepsentiteit is onderworpen aan een afrekbaardividendstelsel op grond waarvan een uitdeling van winst afrekbaar is van het belastbare inkomen van die entiteit krachtens de regelgeving van de staat waarin zij is gevestigd; of

2°. een ledendividend uitgedeeld aan een lid van een coöperatie, waarbij die coöperatie is onderworpen aan een afrekbaardividendstelsel;

c. *coöperatie*: een entiteit die collectief goederen en diensten namens haar leden verhandelt of verwerft en die in de staat waarin zij is gevestigd is onderworpen aan een belastingregime dat voorziet in belastingneutraliteit met betrekking tot goederen of diensten die door de leden via de coöperatie worden verkocht of verworven.

Artikel 10.3 In aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel

1. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan ten aanzien van een groepsentiteit die is onderworpen aan een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel ervoor kiezen het bedrag aan veronderstelde uitdelingsbelasting, bepaald op de voet van het tweede lid, toe te voegen aan de gecorrigeerde betrokken belastingen van de betreffende groepsentiteit voor het verslagjaar. De keuze wordt gemaakt in overeenstemming met artikel 12.2, tweede lid, en geldt voor alle groepsentiteiten die in een staat zijn gevestigd.

2. Het bedrag aan veronderstelde uitdelingsbelasting is het laagste van:

a. het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen dat nodig is om het effectieve belastingtarief zoals berekend op de voet van artikel 8.1, eerste lid, voor de staat voor het verslagjaar te verhogen tot aan het minimumbelastingtarief; of

b. het bedrag aan belasting dat verschuldigd zou zijn indien de in de staat gevestigde groepsentiteiten de volledige winst die wordt belast volgens een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel gedurende het verslagjaar zouden hebben uitgedeeld.

3. Voor ieder verslagjaar waarin de keuze, bedoeld in het eerste lid, toepassing vindt, wordt een rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting bijgehouden. Het bedrag aan veronderstelde uitdelingsbelasting in een staat in een verslagjaar, bepaald op de voet van het tweede lid, wordt toegevoegd aan die rekening voor dat verslagjaar.

4. Het saldo aan veronderstelde uitdelingsbelasting op de rekeningen voor veronderstelde uitdelingsbelasting uit voorgaande jaren wordt aan het einde van ieder verslagjaar in chronologische volgorde verminderd, maar niet verder dan tot nihil, met achtereenvolgens:

a. de door de groepsentiteiten gedurende het verslagjaar betaalde belasting over daadwerkelijke en veronderstelde uitdelingen;

b. een bedrag dat gelijk is aan het netto kwalificerende verlies in een staat vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief.

5. Indien na toepassing van het vierde lid, onderdeel b, een bedrag aan netto kwalificerend verlies in een staat vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief resteert, dan vermindert dit bedrag het saldo aan veronderstelde uitdelingsbelasting op de rekeningen voor veronderstelde uitdelingsbelasting dat in navolgende verslagjaren overblijft na de toepassing van het vierde lid.

6. Het saldo aan veronderstelde uitdelingsbelasting op de rekeningen voor veronderstelde uitdelingsbelasting op de laatste dag van het vierde verslagjaar na het verslagjaar waarvoor die rekening is bijgehouden, wordt aangemerkt als een vermindering van de gecorrigeerde betrokken belastingen voor het verslagjaar waarvoor die rekening is bijgehouden. Het effectieve belastingtarief en de bijheffing voor dat verslagjaar worden dienovereenkomstig herrekend op de voet van artikel 8.4, eerste lid.

7. De in een verslagjaar betaalde belasting ter zake van daadwerkelijke en veronderstelde uitdelingen maakt in dat verslagjaar geen deel uit van de gecorrigeerde betrokken belastingen voor zover deze betaalde belasting op de voet van het derde en vierde lid in mindering komt op een rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting.

8. Indien een groepsentiteit ten aanzien waarvan voor de toepassing van het eerste lid is gekozen niet langer deel uitmaakt van een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep, dan wel nagenoeg al haar activa zijn overgedragen aan een partij die niet een in dezelfde staat gevestigde groepsentiteit van dezelfde multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep is, wordt het saldo op de rekeningen voor veronderstelde uitdelingsbelasting in de voorgaande verslagjaren waarvoor die rekeningen zijn bijgehouden in mindering gebracht op de gecorrigeerde betrokken belastingen van die verslagjaren, voorafgaande aan de toepassing van artikel 8.4, eerste lid.

9. Het bedrag aan verschuldigde additionele bijheffing dat is berekend op de voet van artikel 8.4, eerste lid, wordt met inachtneming van het achtste lid vermenigvuldigd met de ratio X/Y om de verschuldigde additionele bijheffing voor de staat te bepalen, waarbij wordt verstaan onder:

X: het kwalificerende inkomen van de groepsentiteit, bedoeld in het achtste lid, bepaald op de voet van hoofdstuk 6, voor ieder verslagjaar waarvoor nog een saldo op de rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting voor de staat resteert; en

Y: het netto kwalificerende inkomen voor de staat, bepaald op de voet van artikel 8.1, tweede lid voor ieder verslagjaar waarin nog een saldo op de rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting voor de staat resteert.

Artikel 10.4 Bepaling effectieve belastingtarief en bijheffing voor een beleggingsentiteit

1. Indien een groepsentiteit van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep een beleggingsentiteit is, die geen fiscaal transparante entiteit is en die niet heeft gekozen voor de toepassing van de artikelen 10.5 of 10.6, wordt het effectieve belastingtarief van die beleggingsentiteit afzonderlijk berekend van het effectieve belastingtarief van de staat waarin de entiteit is gevestigd.

2. Het effectieve belastingtarief van de beleggingsentiteit is gelijk aan de gecorrigeerde betrokken belastingen van de beleggingsentiteit, bedoeld in het derde lid, gedeeld door het aan de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep toerekenbare deel in het kwalificerende inkomen of verlies van de beleggingsentiteit, bedoeld in het zevende lid. Indien in een staat meer dan een beleggingsentiteit is gevestigd, wordt het effectieve belastingtarief van die beleggingsentiteiten gezamenlijk berekend door de gecorrigeerde betrokken belastingen van die entiteiten en het aan de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep toerekenbare deel in het kwalificerende inkomen of verlies van die entiteiten bij elkaar op te tellen.

3. De gecorrigeerde betrokken belastingen van de beleggingsentiteit zijn de gecorrigeerde betrokken belastingen die op de voet van artikel 7.5 worden toegerekend aan het aan de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep toerekenbare deel in het kwalificerende inkomen van de beleggingsentiteit en de aan de beleggingsentiteit toegerekende betrokken belastingen.

4. De bijheffing van de beleggingsentiteit is gelijk aan het bijheffingspercentage van de beleggingsentiteit, bedoeld in het vijfde lid, vermenigvuldigd met het bedrag dat gelijk is aan het verschil tussen het aan de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep toerekenbare deel in het kwalificerende inkomen van de beleggingsentiteit en het voor de beleggingsentiteit op de voet van het zesde lid berekende uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid.

5. Het bijheffingspercentage van de beleggingsentiteit is het percentage dat resteert, indien positief, na aftrek van het effectieve belastingtarief van de beleggingsentiteit van het minimumbelastingtarief.

6. Het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van de beleggingsentiteit wordt bepaald op de voet van artikel 8.3, eerste tot en met negende lid. De in aanmerking komende materiële activa en de in aanmerking komende loonkosten van de in aanmerking komende werknemers van de beleggingsentiteit worden verminderd naar de verhouding van het aan de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep toerekenbare deel in het kwalificerende inkomen van de beleggingsentiteit gedeeld door het totale kwalificerende inkomen van die beleggingsentiteit.

7. Voor de toepassing van dit artikel wordt het aan de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep toerekenbare deel in het kwalificerende inkomen van de beleggingsentiteit bepaald op de voet van artikel 4.2, met dien verstande dat alleen belangen waarvoor niet is gekozen voor de toepassing van de artikelen 10.5 en 10.6 in aanmerking worden genomen.

Artikel 10.5 Keuze beleggingsentiteit als fiscaal transparante entiteit

1. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder een verzekeringsbeleggingsentiteit verstaan een entiteit die zou voldoen aan de definitie van een beleggingsfonds of een vastgoedbeleggingsvehikel in artikel 1.2, eerste lid, als deze entiteit niet zou zijn opgericht in verband met verplichtingen uit hoofde van verzekerings- of lijfrenteovereenkomsten en volledig wordt gehouden door een entiteit die in de staat waar zij is gevestigd, is onderworpen aan regelgeving voor verzekeringsmaatschappijen.

2. Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest, wordt een groepsentiteit die een beleggingsentiteit of een verzekeringsbeleggingsentiteit is, behandeld als een fiscaal transparante entiteit indien de groepsentiteit-belanghouder in de staat waarin hij is gevestigd, is onderworpen aan belastingheffing op grond van een waarderingstelsel op basis van reële waarde of een vergelijkbaar stelsel waarbij de jaarlijkse wijzigingen in de reële waarde van zijn belang in een dergelijke entiteit als inkomen in de heffing wordt betrokken tegen een belastingtarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

3. Een groepsentiteit-belanghouder die middellijk een belang houdt in een beleggingsentiteit of een verzekeringsbeleggingsentiteit via een onmiddellijk gehouden belang in een andere beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit wordt geacht onderworpen te zijn aan belastingheffing op grond van een waarderingstelsel op basis van reële waarde of een daarmee vergelijkbaar stelsel ten aanzien van dat middellijke belang, indien hij is onderworpen aan een belastingheffing op grond van een waarderingstelsel op basis van reële waarde of een daarmee vergelijkbaar stelsel ten aanzien van dat onmiddellijke belang.

4. De keuze, bedoeld in het tweede lid, wordt gemaakt in overeenstemming met artikel 12.2, eerste lid. Indien de keuze wordt herroepen, wordt elke winst of verlies als gevolg van de vervreemding van een activum of passivum gehouden door een beleggingsentiteit of een verzekeringsbeleggingsentiteit bepaald op basis van de reële waarde van dat activum of dat passivum op de eerste dag van het jaar waarin de herroeping heeft plaatsgevonden.

Artikel 10.6 Keuze toepassen belastbare-uitdelingsmethode

1. Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest, mag een groepsentiteit-belanghouder van een beleggingsentiteit, een belastbare-uitdelingsmethode toepassen met betrekking tot zijn belang in de beleggingsentiteit, mits de groepsentiteit-belanghouder geen beleggingsentiteit is, en redelijkerwijs kan worden verwacht dat hij is onderworpen aan belastingheffing over de uitdelingen van de beleggingsentiteit tegen een belastingtarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

2. Onder toepassing van de belastbare-uitdelingsmethode worden uitdelingen en veronderstelde uitdelingen van het kwalificerende inkomen van een beleggingsentiteit begrepen in het kwalificerende inkomen van de groepsentiteit-belanghouder die de uitdeling heeft ontvangen of de veronderstelde uitdeling geacht wordt te hebben ontvangen.

3. Het bedrag aan betrokken belastingen van de beleggingsentiteit dat verrekenbaar is met de belastingschuld van de groepsentiteit-belanghouder over de uitdeling van de beleggingsentiteit, wordt begrepen in het kwalificerende inkomen en de gecorrigeerde betrokken belastingen van de groepsentiteit-belanghouder die de uitdeling heeft ontvangen.

4. Het aandeel van de groepsentiteit-belanghouder in het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van een beleggingsentiteit in het referentiejaar, wordt aangemerkt als kwalificerend inkomen van de beleggingsentiteit voor het verslagjaar. Het bedrag van dit kwalificerende inkomen vermenigvuldigt met het minimumbelastingtarief wordt voor de toepassing van de hoofdstukken 3, 4 en 5 aangemerkt als bijheffing van een laagbelaste groepsentiteit voor het verslagjaar.

5. Het kwalificerende inkomen of verlies van een beleggingsentiteit en de gecorrigeerde betrokken belastingen die toerekenbaar zijn aan dergelijk inkomen voor het verslagjaar worden uitgesloten van de berekening van het effectieve belastingtarief op de voet van hoofdstuk 8 en artikel 10.4, eerste tot en met vijfde lid, met uitzondering van het bedrag aan betrokken belastingen, bedoeld in het derde lid.

6. Het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van een beleggingsentiteit voor het referentiejaar is het bedrag aan kwalificerend inkomen van die beleggingsentiteit voor het referentiejaar verminderd, maar niet verder dan tot nihil, met:

- a. de betrokken belastingen van de beleggingsentiteit;
- b. uitdelingen en veronderstelde uitdelingen aan aandeelhouders die geen beleggingsentiteit zijn gedurende de referentieperiode;
- c. kwalificerende verliezen ontstaan gedurende de referentieperiode; en
- d. een resterend bedrag aan kwalificerende verliezen dat in een voorgaand referentieperiode is ontstaan en niet reeds het bedrag aan niet-uitgedeelde netto kwalificerend inkomen van de beleggingsentiteit van een eerder referentiejaar heeft verminderd.

7. Bij de toepassing van het zesde lid wordt het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van een beleggingsentiteit niet verminderd met een bedrag aan uitdelingen en veronderstelde uitdelingen of een bedrag aan kwalificerende verliezen dat reeds in een voorgaand referentiejaar op de voet van het zesde lid, onderdeel b, onderscheidenlijk, onderdeel c, in mindering is gebracht op het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van die beleggingsentiteit.

8. Voor de toepassing van dit artikel is onder meer sprake van een veronderstelde uitdeling indien een middellijk of onmiddellijk belang in de beleggingsentiteit wordt overgedragen aan een entiteit die geen deel uitmaakt van de multinationale groep of de omvangrijke binnenlandse groep. De veronderstelde winstuitdeling bedraagt het deel van het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen dat toerekenbaar is aan het belang in de beleggingsentiteit op de datum van overdracht, zonder rekening te houden met de veronderstelde winstuitdeling.

9. De keuze, bedoeld in het eerste lid, wordt gemaakt in overeenstemming met artikel 12.2, eerste lid. Indien de keuze wordt herroepen, wordt het aandeel van de groepsentiteit-belanghouder in het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van de beleggingsentiteit voor het referentiejaar, aan het einde van het verslagjaar dat voorafgaat aan het verslagjaar waarin de herroeping heeft plaatsgevonden, aangemerkt als kwalificerend inkomen van de beleggingsentiteit

voor het laatstgenoemde verslagjaar. Het bedrag van dit kwalificerend inkomen vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief wordt voor de toepassing van hoofdstuk 3, 4 en 5 voor het verslagjaar in aanmerking genomen als bijheffing van een laagbelaste groepsentiteit.

10. Voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder:

a. *het referentiejaar*: het derde jaar voorafgaande aan het verslagjaar waarover wordt gerapporteerd; en

b. *de referentieperiode*: de periode vanaf de eerste dag van het referentiejaar tot en met de laatste dag van het verslagjaar waarover wordt gerapporteerd en waarin het belang wordt gehouden.

HOOFDSTUK 11 WIJZE VAN HEFFING

Artikel 11.1 Voldoening op aangifte

1. De in een tijdvak verschuldigd geworden belasting wordt op aangifte voldaan.

2. In afwijking van artikel 10, tweede lid, eerste zin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 8.2, tweede lid, eerste zin, van de Belastingwet BES stelt de inspecteur de termijn voor het doen van aangifte zodanig vast dat deze niet eerder verstrijkt dan zeventien maanden na het einde van het tijdvak.

3. In afwijking van artikel 19, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 8.11, eerste lid, van de Belastingwet BES is de belastingplichtige gehouden de belasting overeenkomstig de aangifte aan de ontvanger te betalen binnen zeventien maanden na het einde van het tijdvak.

Artikel 11.2 Naheffing

1. In afwijking van artikel 20, derde lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 8.12, vierde lid, van de Belastingwet BES vervalt de bevoegdheid tot naheffing door verloop van zes jaren en vier maanden na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan.

2. Ingeval artikel 13.3 van deze wet toepassing vindt, vervalt in afwijking van artikel 20, derde lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 8.12, vierde lid, van de Belastingwet BES, de bevoegdheid tot naheffing door verloop van zes jaren en zeven maanden na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan.

3. Indien artikel 8.4, derde lid, van toepassing is, vervalt, in afwijking van het eerste en het tweede lid en artikel 20, derde lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 8.12, vierde lid, van de Belastingwet BES de bevoegdheid tot naheffing ten aanzien van de binnenlandse bijheffing, die op grond van artikel 8.4, derde lid, moet worden aangemerkt als additionele bijheffing.

Artikel 11.3 Belastingrente

1. Met betrekking tot een naheffingsaanslag wordt belastingrente als bedoeld in Hoofdstuk VA van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in rekening gebracht.

2. De belastingrente wordt enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag volgend op de laatste dag van de betaaltermijn, bedoeld in artikel 11.1, derde lid, en eindigt op de dag voorafgaand aan de dag waarop de naheffingsaanslag invorderbaar is ingevolge artikel 9 van de Invorderingswet 1990 en heeft als grondslag de nageheven bijheffing.

3. Indien een naheffingsaanslag ter zake waarvan belastingrente in rekening is gebracht naar aanleiding van een bezwaarschrift, een daaropvolgende gerechtelijke procedure of een ambtshalve vermindering wordt verminderd of wordt vernietigd, wordt de eerder in rekening gebrachte rente naar evenredigheid verminderd, onderscheidenlijk vernietigd.

4. Artikel 30ha en 30hb van de Algemene wet inzake rijksbelasting zijn van overeenkomstige toepassing.

Artikel 11.4 Bestuurlijke boeten

1. Voor toepassing van artikel 67b, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en 8.23, eerste lid, van de Belastingwet BES vormt het verzuim het niet doen van aangifte dan wel het niet doen van aangifte binnen de in artikel 11.1, tweede lid, bedoelde termijn.

2. In afwijking van de artikelen 67b, derde lid, 67c, derde lid, en 67f, vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, alsmede in afwijking van artikel 8.23, derde lid en 8.26, vierde lid, van de Belastingwet BES vervalt de bevoegdheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete op grond van die artikelen door verloop van zes jaren en vier maanden na afloop van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan.

3. Ingeval artikel 13.3 van deze wet toepassing vindt, vervalt in afwijking van het tweede lid de bevoegdheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete door verloop van zes jaren en zeven maanden.

HOOFDSTUK 12 ADMINISTRATIEVE BEPALINGEN

Artikel 12.1 Informatie-aangifteverplichtingen

1. Voor de toepassing van dit hoofdstuk wordt verstaan onder:

a. *aangewezen lokale entiteit*: de in Nederland gevestigde groepsentiteit van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep die door de andere in Nederland gevestigde groepsentiteiten van die groep is aangewezen om de bijheffing-informatieaangifte, bedoeld in het tweede lid, in te dienen of namens hen de inspecteur de berichten, bedoeld in het vierde lid, te verstrekken.

b. *kwalificerende overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten*: een bilaterale of multilaterale overeenkomst of regeling tussen twee of meer bevoegde autoriteiten die voorziet in de automatische uitwisseling van de jaarlijkse bijheffing-informatieaangiften.

2. Een in Nederland gevestigde groepsentiteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, dient een bijheffing-informatieaangifte in bij de inspecteur op de voet van het vijfde lid. Deze bijheffing-informatieaangifte kan namens de groepsentiteit door een aangewezen lokale entiteit worden ingediend.

3. In afwijking van het tweede lid hoeft een in Nederland gevestigde groepsentiteit geen bijheffing-informatieaangifte in te dienen bij de inspecteur indien de bijheffing-informatieaangifte, in overeenstemming met de voorwaarden omschreven in het vijfde lid, wordt ingediend door:

a. de uiteindelijk moederentiteit die is gevestigd in een staat die voor het verslagjaar een van kracht zijnde kwalificerende overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten heeft met Nederland; of

b. de aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit die is gevestigd in een staat die voor het verslagjaar een van kracht zijnde kwalificerende overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten heeft met Nederland.

4. Bij de toepassing van het derde lid bericht de in Nederland gevestigde groepsentiteit, of de aangewezen lokale entiteit namens die groepsentiteit, de inspecteur over de identiteit en de vestigingsplaats van de groepsentiteit die de bijheffing-informatieaangifte indient.

5. De bijheffing-informatieaangifte wordt door middel van een standaardformulier ingediend en bevat de volgende informatie ten aanzien van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep:

a. identificatie van de groepsentiteiten, waaronder, indien deze beschikbaar zijn, hun fiscale identificatienummers, de staat waarin deze groepsentiteiten zijn gevestigd en de status van de groepsentiteiten voor de toepassing van deze wet;

b. informatie over de gehele groepsstructuur van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep, daaronder begrepen de controlerende belangen in de groepsentiteiten die door andere groepsentiteiten worden gehouden;

c. de informatie die nodig is voor het bepalen van:

1°. het effectieve belastingtarief in elke staat en de bijheffing voor iedere groepsentiteit;

2°. de bijheffing van een lid van een joint venture-groep;

3°. het bedrag en de toerekening per staat van de bijheffing onder de inkomen-inclusiemaatregel en van de onderbelastewinstbijheffing; en

d. een overzicht van de keuzes die op de voet van de relevante bepalingen in deze wet zijn gemaakt.

6. Indien een in Nederland gevestigde groepsentiteit een uiteindelijk moederentiteit heeft die in een derde staat is gevestigd die een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toepast, dient de groepsentiteit of de aangewezen lokale entiteit, in afwijking van het vijfde lid, een bijheffing-informatieaangifte in waarin de volgende informatie is opgenomen:

a. alle informatie die nodig is voor de toepassing van artikel 4.1, waaronder:

1°. identificatie van alle groepsentiteiten waarin een in Nederland gevestigde partieel gehouden moederentiteit op enig moment gedurende het verslagjaar direct of indirect een belang houdt en de structuur van dergelijke belangen;

2°. alle informatie die nodig is om de effectieve belastingdruk te bepalen in de staten waarin groepsentiteiten als bedoeld onder 1° zijn gevestigd en om de verschuldigde bijheffing te bepalen; en

3°. alle relevante informatie ten behoeve van het bepalen van de effectieve belastingdruk en de verschuldigde bijheffing onder 2°, in overeenstemming met de artikelen 3.1, 3.2, 4.2 en 4.3;

b. alle informatie die nodig is voor de toepassing van artikel 5.1, tweede lid, waaronder:

1°. identificatie van de groepsentiteiten die zijn gevestigd in de staat waarin de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd en de structuur van de belangen in die groepsentiteiten;

2°. alle informatie die nodig is om het effectieve belastingtarief te bepalen in de staat waarin de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd en om de door de uiteindelijkkemoederentiteit verschuldigde bijheffing te bepalen; en

3°. alle informatie die nodig is voor de toerekening van een dergelijke bijheffing gebaseerd op de in artikel 5.3 bedoelde toerekeningsformule van de onderbelastewinstmaatregel;

c. alle informatie die nodig is voor de toepassing van een kwalificerende binnenlandse bijheffing.

7. De bijheffing-informatieaangifte, bedoeld in het vijfde en zesde lid, en alle relevante te verstrekken informatie, bedoeld in het vierde lid, worden uiterlijk vijftien maanden na de laatste dag van het verslagjaar ingediend bij de inspecteur.

Artikel 12.2 Keuzes

1. De keuze, bedoeld in de artikelen 2.2, 6.3, eerste lid, 6.6, eerste lid, 6.9, eerste lid, 10.5, tweede lid en 10.6, eerste lid, geldt voor een periode van vijf verslagjaren, die aanvangt in het verslagjaar waarin de keuze is gemaakt. De keuze wordt automatisch verlengd, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuze herroept aan het einde van de vijfjaarsperiode. Een herroeping van de keuze geldt voor een periode van vijf verslagjaren, die aanvangt aan het eind van het verslagjaar waarin deze herroeping is gedaan.

2. De keuze, bedoeld in de artikelen 6.7, eerste lid, 7.3, negende lid, onderdeel b, 7.6, derde lid, 8.3, eerste lid, 8.6, eerste lid, 8.7 en 10.3, eerste lid, geldt voor een periode van een verslagjaar. De keuze wordt automatisch verlengd, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuze aan het einde van het verslagjaar herroept.

Artikel 12.3 Boetes

1. Indien het aan opzet of grove schuld is te wijten dat de verplichting, bedoeld in artikel 12.1, tweede lid, niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist is of wordt nagekomen door de groepsentiteit of de aangewezen lokale entiteit, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur de groepsentiteit, onderscheidenlijk de aangewezen lokale entiteit, een bestuurlijke

boete van ten hoogste het bedrag van de zesde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht en bedoeld in artikel 27, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht BES, kan opleggen.

2. Indien het aan opzet of grove schuld is te wijten dat de verplichting, bedoeld in artikel 12.1, vierde lid, niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist is of wordt nagekomen door de groepsentiteit of de aangewezen lokale entiteit, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur de groepsentiteit, onderscheidenlijk de aangewezen lokale entiteit, een bestuurlijke boete van ten hoogste het bedrag van de vierde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht en bedoeld in artikel 27, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht BES, kan opleggen.

HOOFDSTUK 13 OVERGANGSBEPALINGEN

Artikel 13.1 Overgangsregels voor actieve en passieve belastinglatenties en overgedragen activa

1. Bij het bepalen van het effectieve belastingtarief in het overgangsjaar en voor elk daaropvolgend verslagjaar neemt de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep alle actieve en passieve belastinglatenties in aanmerking die zijn opgenomen of vermeld in de financiële verslaggeving van alle in Nederland gevestigde groepsentiteiten in het overgangsjaar. Deze actieve en passieve belastinglatenties worden in aanmerking genomen tegen het minimumbelastingtarief of, indien dit lager is, het van toepassing zijnde belastingtarief waartegen de actieve of passieve belastinglatenties in de financiële verslaggeving zijn opgenomen. Een actieve belastinglatentie die is opgenomen tegen een lager belastingtarief dan het minimumbelastingtarief mag worden opgenomen tegen het minimumbelastingtarief voor zover de in Nederland gevestigde groepsentiteit aannemelijk maakt dat de actieve belastinglatentie toerekenbaar is aan een kwalificerend verlies. Een wijziging in de waarde van een actieve belastinglatentie als gevolg van een aanpassing van de waarderingsmethode of verantwoordingsmethode blijft buiten beschouwing.

2. Actieve belastinglatenties ten aanzien van bestanddelen die op de voet van hoofdstuk 6 niet in aanmerking worden genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies zijn uitgesloten van de berekening van het tweede lid, voor zover die actieve belastinglatenties zijn ontstaan als gevolg van een transactie die na 30 november 2021 heeft plaatsgevonden.

3. Indien een overdracht van activa tussen groepsentiteiten heeft plaatsgevonden na 30 november 2021 en voor het begin van het overgangsjaar, wordt de boekwaarde van de verworven activa, met uitzondering van voorraad, gesteld op de door de overdragende entiteit gehanteerde boekwaarde op het moment van vervreemding. De actieve belastinglatenties en passieve belastinglatenties worden bepaald op basis van die grondslag.

4. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder overgangsjaar verstaan het eerste verslagjaar waarin deze wet van toepassing is ten aanzien van in Nederland gevestigde

groepsentiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep.

Artikel 13.2 Uitsluiting van de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel in de aanvangsfase

1. De bijheffing die op de voet van artikel 4.2, eerste en vierde lid, verschuldigd is door een uiteindelijke moederentiteit of door een tussenliggende moederentiteit die wordt gehouden door een in een lidstaat gevestigde uiteindelijke moederentiteit die een uitgesloten entiteit is, wordt, in afwijking van hoofdstuk 8, gesteld op nihil:

a. gedurende de eerste vijf verslagjaren van de aanvangsfase van de internationale activiteiten van de multinationale groep waarvan die uiteindelijke moederentiteit, onderscheidenlijk tussenliggende moederentiteit, deel uitmaakt; of,

b. gedurende een periode van vijf verslagjaren vanaf de eerste dag van het verslagjaar waarin deze wet ingevolge artikel 2.1 voor het eerst van toepassing is op een omvangrijke binnenlandse groep waarvan die uiteindelijke moederentiteit, onderscheidenlijk tussenliggende moederentiteit, deel uitmaakt.

2. De bijheffing die op de voet van artikel 5.3, tweede lid, verschuldigd is door een groepsentiteit van een multinationale groep waarvan de uiteindelijke moederentiteit van die groep is gevestigd in een derde staat, wordt, in afwijking van hoofdstuk 8, gesteld op nihil gedurende de eerste vijf verslagjaren van de aanvangsfase van de internationale activiteiten van die groep.

3. Een multinationale groep bevindt zich in de aanvangsfase van haar internationale activiteiten indien:

a. haar groepsentiteiten in niet meer dan zes verschillende staten zijn gevestigd; en

b. de som van de nettoboekwaarde van de materiële activa van al haar groepsentiteiten die in andere staten dan de referentiestaat zijn gevestigd niet meer bedraagt dan € 50.000.000.

4. De periode van vijf verslagjaren, bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, en het tweede lid, vangt aan bij het begin van het verslagjaar dat een multinationale groep voor het eerst in ten minste twee van de vier onmiddellijk aan het verslagjaar voorafgaande verslagjaren volgens de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moederentiteit van de groep een omzet heeft van ten minste € 750.000.000 per verslagjaar, inclusief de omzet van uitgesloten entiteiten als bedoeld in artikel 2.2, met dien verstande dat:

a. voor een multinationale groep die op het tijdstip van de inwerkingtreding van deze wet binnen de reikwijdte van deze wet valt, de periode van vijf verslagjaren, bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, aanvangt op 31 december 2023;

b. voor een multinationale groep die op het tijdstip van de inwerkingtreding van deze wet binnen de reikwijdte van deze wet valt, de periode van vijf verslagjaren, bedoeld in het tweede lid, aanvangt op 31 december 2024.

5. Voor een omvangrijke binnenlandse groep die op het tijdstip van de inwerkingtreding van deze wet binnen de reikwijdte van deze wet valt, vangt de periode van vijf verslagjaren, bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, aan op 31 december 2023.

6. De aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit stelt de inspecteur in kennis van de aanvangsfase van de internationale activiteiten, bedoeld in het derde lid.

7. Voor de toepassing van het derde lid, onderdeel b, wordt onder referentiestaat verstaan: de staat waarin de groepsentiteiten van de multinationale groep de hoogste som van de nettoboekwaarde van materiële activa hebben in het verslagjaar waarin de internationale activiteiten aanvangen. De som van de nettoboekwaarde van materiële activa in een staat is de som van de nettoboekwaarde van materiële activa van alle groepsentiteiten van de multinationale groep die in die staat zijn gevestigd.

Artikel 13.3 Overgangsbepalingen

1. In afwijking van artikel 12.1, zevende lid, wordt de bijheffing-informatieaangifte en alle relevante te verstrekken informatie, bedoeld in artikel 12.1, binnen achttien maanden na de laatste dag van het eerste verslagjaar waarvoor deze verplichting geldt, ingediend bij de inspecteur.

2. In afwijking van artikel 11.1, tweede lid, stelt de inspecteur de termijn voor het doen van aangifte over het eerste verslagjaar waarvoor deze verplichting geldt zodanig vast dat deze niet eerder verstrijkt dan twintig maanden na het einde van dat verslagjaar.

3. In afwijking van artikel 11.1, derde lid, is de belastingplichtige gehouden de belasting aan de ontvanger te betalen overeenkomstig de aangifte over het eerste verslagjaar waarvoor deze verplichting geldt binnen twintig maanden na het einde van dat verslagjaar.

4. Dit artikel vindt geen toepassing als door de multinationale groep reeds eerder een bijheffing-informatieaangifte en alle relevante te verstrekken informatie zijn ingediend in een andere staat waar Nederland voor dat verslagjaar een kwalificerende overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten mee heeft.

HOOFDSTUK 14 WIJZIGINGEN WET MINIMUMBELASTING 2024

Artikel 14.1 Wijzigingen artikel 8.3

De Wet minimumbelasting 2024 wordt als volgt gewijzigd:

A

Artikel 8.3 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt "10%" vervangen door "9,8%".
2. In het derde lid wordt "8%" vervangen door "7,8%".

B

Artikel 8.3 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt "9,8%" vervangen door "9,6%".
2. In het derde lid wordt "7,8%" vervangen door "7,6%".

C

Artikel 8.3 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt "9,6%" vervangen door "9,4%".
2. In het derde lid wordt "7,6%" vervangen door "7,4%".

D

Artikel 8.3 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt "9,4%" vervangen door "9,2%".
2. In het derde lid wordt "7,4%" vervangen door "7,2%".

E

Artikel 8.3 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt "9,2%" vervangen door "9,0%".
2. In het derde lid wordt "7,2%" vervangen door "7,0%".

F

Artikel 8.3 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt "9,0%" vervangen door "8,2%".
2. In het derde lid wordt "7,0%" vervangen door "6,6%".

G

Artikel 8.3 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt "8,2%" vervangen door "7,4%".
2. In het derde lid wordt "6,6%" vervangen door "6,2%".

H

Artikel 8.3 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt "7,4%" vervangen door "6,6%".
2. In het derde lid wordt "6,2%" vervangen door "5,8%".

I

Artikel 8.3 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt "6,6%" vervangen door "5,8%".
2. In het derde lid wordt "5,8%" vervangen door "5,4%".

J

Artikel 8.3 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt "5,8%" vervangen door "5%".
2. In het derde lid wordt "5,4%" vervangen door "5%".

HOOFDSTUK 15 SLOTBEPALINGEN

Artikel 15.1 Inwerkingtreding

1. Deze wet treedt in werking met ingang van 31 december 2023 en vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2023.

2. In afwijking van het eerste lid, treden de artikelen 5.1 en 14.1, onderdeel A, in werking met ingang van 31 december 2024 en vinden zij voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2024.

3. In afwijking van het eerste lid, treedt artikel 14.1, onderdeel B, in werking met ingang van 31 december 2025 en vindt dat onderdeel voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2025.

4. In afwijking van het eerste lid, treedt artikel 14.1, onderdeel C, in werking met ingang van 31 december 2026 en vindt dat onderdeel voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2026.

5. In afwijking van het eerste lid, treedt artikel 14.1, onderdeel D, in werking met ingang van 31 december 2027 en vindt dat onderdeel voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2027.

6. In afwijking van het eerste lid, treedt artikel 14.1, onderdeel E, in werking met ingang van 31 december 2028 en vindt dat onderdeel voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2028.

7. In afwijking van het eerste lid, treedt artikel 14.1, onderdeel F, in werking met ingang van 31 december 2029 en vindt dat onderdeel voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2029.

8. In afwijking van het eerste lid, treedt artikel 14.1, onderdeel G, in werking met ingang van 31 december 2030 en vindt dat onderdeel voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2030.

9. In afwijking van het eerste lid, treedt artikel 14.1, onderdeel H, in werking met ingang van 31 december 2031 en vindt dat onderdeel voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2031.

10. In afwijking van het eerste lid, treedt artikel 14.1, onderdeel I, in werking met ingang van 31 december 2032 en vindt dat onderdeel voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2032.

11. In afwijking van het eerste lid, treedt artikel 14.1, onderdeel J, in werking met ingang van 31 december 2033 en vindt dat onderdeel voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2033.

Artikel 15.2 Citeertitel

Deze wet wordt aangehaald als: Wet minimumbelasting 2024.

ARTIKEL I

De Invorderingswet 1990 wordt als volgt gewijzigd:

Artikel 39 wordt als volgt gewijzigd.

1. Voor de tekst wordt de aanduiding "1" geplaatst.

2. Er wordt een lid ingevoegd, luidende:

2. Hoofdelijk aansprakelijk is voor de verschuldigde belasting geheven op basis van artikel 11.1, derde lid, van de Wet minimumbelasting 2024, die over een tijdvak is geheven van een groepsentiteit behorend tot een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep als bedoeld in artikel 1.2 van de Wet minimumbelasting 2024: elk van de groepsentiteiten die in dat tijdvak deel uitmaakt of uitmaakte van die multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep.

ARTIKEL II

De Belastingwet BES wordt als volgt gewijzigd:

A

In **artikel 1.3, onderdeel d**, vervalt na "de Wet loonbelasting BES" het woord "en", en wordt deze vervangen door een komma, en vervalt na "de Wet inkomstenbelasting BES" de komma en wordt daaraan toegevoegd "en de bijheffing geheven op basis van de Wet minimumbelasting 2024".

B

Na artikel 7a.10 wordt een nieuw hoofdstuk ingevoegd luidende:

Hoofdstuk VIIb Wet minimumbelasting 2024

Artikel 7b.1

Voor de toepassing van dit hoofdstuk wordt, in afwijking in zoverre van de in artikel 1.2, eerste lid, van de Wet minimumbelasting 2024 opgenomen definitie van groepsentiteit, verstaan onder:

groepsentiteit:

- a. een entiteit gevestigd op de BES eilanden op basis van artikel 1.5, en artikel 5.2, tweede lid, die onderdeel is van een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep;
- b. iedere vaste inrichting van een hoofdentiteit op de BES eilanden die onderdeel is van een multinationale groep;
- c. iedere vaste inrichting op de BES eilanden van een hoofdentiteit gevestigd op Curaçao, Aruba of Sint Maarten die onderdeel is van een multinationale groep.

Artikel 7b.2

1. Met betrekking tot een groepsentiteit is de Wet minimumbelasting 2024, met uitzondering van artikel 1.3, eerste lid, en artikel 11.4, tweede en derde lid, van overeenkomstige toepassing.

2. Een groepsentiteit, niet zijnde een doorkijkentiteit of een vaste inrichting, met uitzondering van een vaste inrichting van een hoofdentiteit gevestigd op Curaçao, Aruba of Sint Maarten, is gevestigd in de staat waar zij volgens de fiscale regelgeving van die staat op basis van haar plaats van feitelijke leiding, plaats van oprichting of soortgelijke criteria, dan wel bij voor bezwaar vatbare beschikking wordt geacht te zijn gevestigd. Indien de staat van vestiging op basis van de eerste volzin niet kan worden bepaald, wordt de groepsentiteit geacht te zijn gevestigd in de staat waarin zij is opgericht. Een vaste inrichting van een hoofdentiteit gevestigd op Curaçao, Aruba of Sint Maarten wordt geacht te zijn gevestigd in de staat waarin zij is gelegen.

Artikel 7b.3

1. In afwijking van artikel 8.5, tweede lid, eerste volzin, stelt de inspecteur de termijn voor het doen van aangifte zodanig vast dat deze niet eerder verstrijkt dan zeventien maanden na het einde van het tijdvak.

2. In afwijking van artikel 8.11, eerste lid, is de belastingplichtige gehouden de belasting aan de ontvanger overeenkomstig de aangifte te betalen binnen zeventien maanden na het einde van het tijdvak.

Artikel 7b.4

Op het bezwaar en beroep inzake de op grond van dit hoofdstuk genomen beschikkingen is hoofdstuk VIII, titel 8, van overeenkomstige toepassing.

C

Na artikel 8.73 wordt een nieuw **artikel 8.73a** ingevoegd luidende:

Artikel 8.73a

Hoofdelijk aansprakelijk is voor de verschuldigde belasting geheven op basis van artikel 11.1, derde lid, van de Wet minimumbelasting 2024, die over een tijdvak is geheven van een groepsentiteit behorend tot een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep als bedoeld in artikel 1.2 van de Wet minimumbelasting 2024 : elk van de groepsentiteiten die in dat tijdvak deel uitmaakt of uitmaakte van die multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep.

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

I. ALGEMEEN	2
1. Inleiding	2
1.1 Wereldwijde minimumbelasting	2
1.2 Implementatiegevolgen voor Nederland	4
2. Kern van het wetsvoorstel	5
2.1 Maatregelen voor bijheffing	5
2.2 Berekening van de bijheffing	6
2.3 Stroomschema	8
3. Hoofdpijnen van het wetsvoorstel	9
3.1 Reikwijdte	9
3.2 De plaats van bijheffing	11
3.3 De berekening van het effectieve belastingtarief	22
3.4 Het inkomen of verlies voor de berekening van het effectieve belastingtarief	23
3.5 De belastingen voor de berekening van het effectieve belastingtarief	29
3.6 De berekening van de bijheffing	31
3.7 Regels voor fusies, splitsingen, reorganisaties en houdsterstructuren	35
3.8 Regels voor fiscale neutraliteitsstelsels en uitdelingsbelastingstelsels	38
3.9 Formeelrechtelijke aspecten	40
3.10 Overgangsbepalingen	46
4. Gegevensverwerking	46
5. Gevolgen (met uitzondering van financiële gevolgen)	47
5.1 Effecten voor bedrijven en burgers	47
5.2 Adviescollege toetsing regeldruk	48
5.3 Doeltreffendheid	48
5.4 Doelmatigheid	48
6. Budgettaire aspecten	48
7. Uitvoeringskosten Belastingdienst	49
8. Toezicht en handhaving	49
9. Advies en consultatie	49
10. Transponeringstabel	49
II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	62

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

1.1 Wereldwijde minimumbelasting

Dit wetsvoorstel introduceert door middel van een afzonderlijke heffingswet een belasting tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing van multinationale groepen en omvangrijke binnenlandse groepen, in lijn met de daarover mede door Nederland in internationaal verband gemaakte afspraken. Deze afspraken beogen belastingconcurrentie en belastingontwijking te beperken. In het Inclusive Framework (IF)⁵, georganiseerd door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO), staat de herziening van het internationale belastingstelsel hoog op de agenda. De aanleiding hiervoor is gelegen in de uitdagingen die de globaliserende en digitaliserende economie met zich brengt voor de belastingheffing van multinationals. In oktober 2021 is een akkoord bereikt over de herziening van het internationale belastingstelsel. De Kamer is per brief van 15 oktober 2021 hierover geïnformeerd.⁶ Daarmee is een belangrijke stap gezet richting een moderner internationaal belastingstelsel en een wereldwijde minimumbelasting. Het akkoord wordt door 137 staten gesteund in het IF en steunt op twee pijlers.⁷ Pijler 1 van het IF-akkoord regelt een andere verdeling van winsten en heffingsrechten tussen staten voor de circa 100 grootste en meest winstgevende multinationale groepen, waaronder de grootste digitale bedrijven. De Pijler 1-maatregelen maken geen onderdeel uit van dit wetsvoorstel.

Pijler 2 van het IF-akkoord regelt een wereldwijd minimumniveau van belastingheffing van multinationale groepen. Pijler 2 bewerkstelligt dat multinationale groepen met een omzet van € 750 miljoen euro of meer altijd ten minste effectief 15% aan belasting over hun winst betalen. Pijler 2 voorziet in een bijheffing als in een staat effectief te weinig winstbelasting is betaald. Dit wetsvoorstel omvat de maatregelen die voortvloeien uit de afspraken die in het kader van Pijler 2 in internationaal verband zijn gemaakt. Het stemt het kabinet tevreden dat er internationale consensus is bereikt en dat is afgesproken het effectieve minimumbelastingtarief vast te stellen op 15%. Aangezien het om een effectief tarief gaat dat wordt berekend per staat, is de verwachting dat een minimumbelastingtarief van 15% voldoende effectief is om belastingconcurrentie en belastingontwijking in te dammen. Het doel van Pijler 2 is tweeledig. Ten eerste beoogt Pijler 2 de prikkel voor bedrijven om winst te verschuiven naar laagbelastende staten te verminderen. Ten tweede beoogt Pijler 2 een ondergrens te stellen aan belastingconcurrentie tussen staten. Hiermee moet de race naar de bodem in de winstbelasting worden voorkomen en een gelijk speelveld worden gecreëerd voor internationaal opererende bedrijven.

Het IF kan geen bindende wetgeving vaststellen. Op 20 december 2021 heeft het IF de modelteksten gepubliceerd waarmee de deelnemende staten het Pijler 2-akkoord in hun nationale

⁵ 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.

⁶ Kamerstukken II, 2021/22, 25 087, nr. 284.

⁷ <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

wetgeving kunnen omzetten.⁸ De Pijler 2-maatregelen die voortvloeien uit de OESO-modelregels zijn bedoeld om geïmplementeerd te worden als onderdeel van een zogenoemde «common approach». Dit houdt in dat staten die onderdeel uitmaken van het IF niet verplicht zijn om de OESO-modelregels te implementeren, maar wel verplicht zijn te accepteren dat andere staten kunnen bijheffen over in hun staat gevestigde laagbelaste groepsentiteiten. Indien wel voor implementatie wordt gekozen, gaat de betreffende staat ermee akkoord de regels op een manier te implementeren en uit te voeren die consistent is met de OESO-modelregels. De OESO-modelregels vormen een samenhangend geheel aan maatregelen dat voorkomt dat deze maatregelen (door verschillende staten) meerdere keren worden toegepast ter zake van hetzelfde inkomensbestanddeel. Dit wordt bewerkstelligd door een overeengekomen rangorde en allocatie van de bijheffing(en) aan de staten waarin een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep is gevestigd of een onderneming heeft. Om ervoor te zorgen dat de Pijler 2-maatregelen binnen de Europese Unie (EU) op dezelfde wijze in nationale wetgeving worden omgezet en om strijd met Europees recht te voorkomen, heeft de Europese Commissie op 22 december 2021 een richtlijnvoorstel gepubliceerd.⁹ Het richtlijnvoorstel bevat de modelteksten voor de EU-lidstaten. Doordat met dit richtlijnvoorstel een minimumniveau aan belastingheffing wordt vereist in de EU, wordt een gelijk spelveld binnen de EU gecreëerd. Dit zal bijdragen aan eerlijkere concurrentieverhoudingen binnen de EU.

De OESO signaleert dat er na implementatie van de maatregelen die zijn voortgekomen uit het Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-project, waarvan de finale rapporten in 2015 zijn gepubliceerd, nog steeds risico's zijn op grondslaguitholling en winstverschuiving naar laagbelastende staten. Het kabinet onderkent dat en Nederland heeft daarom verschillende maatregelen genomen die belastingontwijking beperken of zorgen voor een ondergrens in de vennootschapsbelasting bij winstgevendheid in Nederland, waaronder ook unilaterale maatregelen. Voorbeelden van deze maatregelen zijn de implementatie van de eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (bekend als ATAD1)¹⁰, de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (bekend als ATAD2)¹¹, de ratificatie van het Multilateraal Instrument, de invoering van de bronbelasting op renten, royalty's en dividenden, de beperking van de liquidatie- en stakingsverliesregeling in de vennootschapsbelasting, de aanscherping van de earningsstrippingmaatregel, de beperking van de verliesverrekening en het tegengaan van mismatches bij toepassing van het zakelijkheidsbeginsel. Unilaterale maatregelen dwingen andere staten er echter niet toe soortgelijke maatregelen te nemen, met als gevolg dat belastingontwijking door internationaal opererende bedrijven nog steeds mogelijk blijft en slechts verschuift naar andere jurisdicties. Het doel van dit wetsvoorstel is het implementeren van de Pijler 2-maatregelen om de resterende risico's van kunstmatige winstverschuiving aan te pakken.

Naar de mening van het kabinet is een minimumbelasting in een zo groot mogelijk internationaal verband doeltreffend, omdat hierdoor een ondergrens wordt gesteld aan belastingconcurrentie,

⁸ <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

⁹ https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-12/COM_2021_823_1_EN_ACT_part1_v11.pdf.

¹⁰ Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingpraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 234/26).

¹¹ 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 2016, L 144/1).

waardoor het voordeel van kunstmatige winstverschuiving sterk verkleind wordt. Door het internationale karakter wordt de doeltreffendheid van een dergelijke minimumbelasting sterk vergroot. Het kabinet steunt derhalve het akkoord dat in OESO-verband is bereikt met betrekking tot de Pijler 2-maatregelen en geeft daar met dit wetsvoorstel opvolging aan.

1.2 Implementatiegevolgen voor Nederland

De bijheffing tot een effectief tarief van 15% is slechts aan de orde indien door de in een staat gevestigde groepsentiteiten effectief te weinig winstbelasting is betaald (laagbelastende staat). De te weinig geheven winstbelasting wordt bepaald door het bijheffingspercentage (dat is de som van het minimumbelastingtarief minus het effectieve belastingtarief) te vermenigvuldigen met de grondslag.

Het richtlijnvoorstel biedt EU-lidstaten ruimte om zelf te bepalen in welke nationale (belasting)wet de richtlijnbepalingen worden geïmplementeerd. Daarmee bestaat de mogelijkheid om de Pijler 2-maatregelen vorm te geven als onderdeel van de vennootschapsbelasting, maar ook als een separate heffingswet. Het kabinet heeft bij de keuze om de implementatie in nationale wetgeving vorm te geven in een afzonderlijke heffingswet verschillende voor- en nadelen afgewogen. De inbedding van de Pijler 2-maatregelen in de vennootschapsbelasting is vanuit wetgevingstechnisch oogpunt aanzienlijk ingewikkelder. Pijler 2 past namelijk conceptueel niet goed in de vennootschapsbelasting. Zo nemen de Pijler 2-maatregelen als uitgangspunt de winst volgens de financiële verslaggeving en niet de fiscale winst. De bijheffing heeft dus een andere grondslag dan de Nederlandse vennootschapsbelasting. Verder zou inbedding in de vennootschapsbelasting resulteren in een toename van de complexiteit van de vennootschapsbelasting en daarmee waarschijnlijk ook in toenemende complexiteit in de uitvoering voor de Belastingdienst. Bovendien geldt dat door middel van een zelfstandige heffingswet recht wordt gedaan aan de basisgedachte van de Pijler 2-maatregelen om als een aanvullende heffing te gelden, bovenop een bestaande winstbelasting. Deze basisgedachte van Pijler 2 is dat de berekening van het effectieve belastingtarief in een staat geschiedt, nadat de lokale winstbelasting – in Nederland de vennootschapsbelasting – is berekend voor financiële verslaggevingsdoeleinden. De berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting staat derhalve los van de maatregelen uit het wetsvoorstel. De bijheffing op grond van Pijler 2-maatregelen ten aanzien van een laagbelaste groepsentiteit in een staat wordt overigens niet aangemerkt als een naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing dan wel reële heffing voor de toepassing van de vennootschapsbelasting.

In Nederland wordt belasting geheven bij wijze van aanslag (aanslagbelasting) of bij voldoening of afdracht op aangifte (aangiftebelasting). Voor de bijheffing wordt een aangiftebelasting voorgesteld, namelijk voldoening op aangifte. De groepsentiteiten hebben het beste toegang tot de (internationale) financiële gegevens van de groep waarvan zij deel uitmaken. Daarnaast wordt de uitvoering door de Belastingdienst vergemakkelijkt als deze minimumbelasting als een aangiftebelasting wordt vormgegeven.

Dit wetsvoorstel strekt tot implementatie van het compromisvoorstel voor de richtlijn van 16 juni 2022¹² (het richtlijnvoorstel). Dit wetsvoorstel kent een eigen begrippenkader. De definities in dit

¹² <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8779-2022-INIT/en/pdf>.

wetsvoorstel zijn enkel van toepassing in het kader van deze maatregelen en hebben dus onder meer geen invloed op de interpretatie van deze termen in belastingverdragen of nationale wet- en regelgeving. Het richtlijnvoorstel dient – behoudens enkele uitzonderingen – op 31 december 2023 in wetgeving te zijn geïmplementeerd. In paragraaf 10 is de transponeringstabel opgenomen. De maatregelen uit het onderhavige wetsvoorstel komen bovenop de verschillende antimisbruikmaatregelen die Nederland al heeft. Met de toevoeging van het pakket aan maatregelen uit dit wetsvoorstel wordt een belangrijke stap gezet in de verbetering van de mogelijkheden om belastingontwijking tegen te gaan en het voorkomen van de race naar de bodem in de winstbelasting.

Hoewel de BES-eilanden (de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba) geen integraal onderdeel uitmaken van de Europese Unie, heeft de inzet die Nederland als deelnemer van het IF heeft gegeven ook gevolgen voor het Caribische deel van Nederland, niet in de laatste plaats omdat op de BES-eilanden een winstbelasting ontbreekt. Omdat de BES-eilanden volledig deel uitmaken van het Nederlandse staatsbestel is het wenselijk om het wetsvoorstel ook daar van toepassing te laten zijn, ongeacht het feit dat de impact van de Pijler 2-maatregelen beperkt zal zijn. Dit wetsvoorstel wordt in die zin uitgebreid dat de wetgeving derhalve ook op de BES-eilanden zal gelden.

2. Kern van het wetsvoorstel

2.1 Maatregelen voor bijheffing

In het richtlijnvoorstel is voorgeschreven dat de OESO-modelregels¹³ en de toelichtingen en voorbeelden in het OESO-commentaar bij de OESO-modelregels¹⁴ als bron van illustratie en uitleg bij de implementatie van de richtlijnteksten gebruikt dienen te worden. De wetteksten en de artikelsgewijze toelichting zoals opgenomen in dit wetsvoorstel zijn daarom mede gebaseerd op de OESO-modelregels en het commentaar daarop. Het OESO-commentaar kan daarom dienen als interpretatiebron indien de wettekst aansluit bij de OESO-modelregels.

De OESO is onder de vlag van het zogeheten Implementation Framework aan de slag gegaan met een aantal werkstromen ter bevordering van een samenhangende en gecoördineerde implementatie van de Pijler 2-regels. Deze werkstromen zijn:

- geschilbeslechting en de beoordeling van binnenlandse bijheffingen;
- administratieve richtsnoeren ter verduidelijking van de regels en het commentaar;
- de informatie-aangifte en de uitwisseling van gegevens;
- de veilighavenregel; en
- technische bijstand voor de implementatie van de OESO-modelregels.

De OESO streeft ernaar om een aantal van deze werkstromen voor het einde van 2022 te hebben afgerond. Het Inclusive Framework zal uiteindelijk de regels en afspraken die volgen uit het Implementation Framework vaststellen. Eén van de belangrijkste werkstromen is de veilighavenregel. Deze regel houdt in dat de bijheffing voor een groep in een staat voor een

¹³ De modelregels zoals goedgekeurd op 14 december 2021 met als citeertitel: 'OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD, Paris'

¹⁴ Het commentaar bij de OESO-modelregels zoals goedgekeurd op 11 maart 2022 met als citeertitel 'OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD, Paris'.

verslagjaar wordt gesteld op nihil als de groep daarvoor kiest en als kan worden volstaan met een vereenvoudigde berekening op grond waarvan kan worden vastgesteld dat de effectieve belastingdruk boven de 15% ligt. Doel van de veilighavenmaatregel is het beperken van de administratieve lasten. In het wetsvoorstel is voor deze veilighavenregel een delegatiebepaling opgenomen. De voorwaarden – die nog moeten volgen uit het OESO Implementation Framework – zullen, naar verwachting, worden opgenomen in een ministeriële regeling.

Het richtlijnvoorstel verplicht EU-lidstaten om twee verschillende maatregelen te implementeren, te weten de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel. Op grond van de inkomen-inclusiemaatregel wordt het deel van de overwinst van een laagbelaste groepsentiteit die zich ergens in de groepsstructuur bevindt over het algemeen belast op het niveau van de uiteindelijkkemoederentiteit. De inkomen-inclusiemaatregel wordt niet alleen toegepast op laagbelaste groepsentiteiten die in een andere staat zijn gevestigd dan de moederentiteit, maar ook ter zake van de laagbelaste moederentiteit zelf alsmede haar – in diezelfde staat gevestigde – laagbelaste groepsentiteiten. Voor zover geen inkomen-inclusiemaatregel wordt toegepast door de staat waarin de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd, wordt de (resterende) bijheffing verzekerd door toepassing van de onderbelastewinstmaatregel. De onderbelastewinstmaatregel werkt dus als zogenoemde «backstop» van de inkomen-inclusiemaatregel.

Daarnaast biedt het richtlijnvoorstel EU-lidstaten de keuzemogelijkheid om een zogenoemde kwalificerende binnenlandse bijheffing te implementeren. Het kabinet heeft ervoor gekozen om een dergelijke binnenlandse bijheffing in te voeren. Met een kwalificerende binnenlandse bijheffing heeft Nederland de mogelijkheid om – kort gezegd – over de overwinst van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten van een multinationale groep zonder uiteindelijkkemoederentiteit in Nederland bij te heffen tot een effectief tarief van 15%. Zonder de binnenlandse bijheffing zou de bijheffing over de overwinst toekomen aan andere staten, bijvoorbeeld de staat waar de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd. Wanneer Nederland niet een dergelijke binnenlandse bijheffing implementeert, is de bijheffing verschuldigd in een andere staat. Als gevolg van de Pijler 2-maatregelen zullen staten naar verwachting een kwalificerende binnenlandse bijheffing invoeren of hun winstbelasting zodanig aanpassen dat het effectieve tarief in de praktijk uitkomt op ten minste 15%. Immers, als de desbetreffende laagbelastende staten dit niet doen, heffen andere staten op grond van de Pijler 2-maatregelen bij over de overwinst van laagbelaste groepsentiteiten die gevestigd zijn in die staten.

2.2 Berekening van de bijheffing

Op grond van dit wetsvoorstel wordt de minimumbelasting geheven van entiteiten van de multinationale groep of de omvangrijke binnenlandse groep. Als het effectieve belastingtarief lager is dan het minimumbelastingtarief, wordt het verschil bijgeheven door toepassing van de kwalificerende binnenlandse bijheffing, de inkomen-inclusiemaatregel, of de onderbelastewinstmaatregel. De wijze waarop deze minimumbelasting wordt geheven, is afhankelijk van de maatregel op grond waarvan wordt geheven. Dit wordt in het vervolg van het algemeen deel van deze memorie van toelichting beschreven. De berekening van de bijheffing

geschiedt per staat in de volgende vijf stappen. Deze vijf stappen worden in het vervolg van deze memorie van toelichting in meer detail toegelicht.



Stap 1: De berekening van het effectieve belastingtarief vindt plaats door de zogenoemde gecorrigeerde betrokken belastingen (bijvoorbeeld de vennootschapsbelasting) te delen door het netto kwalificerende inkomen. Deze berekening kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 1: Berekening van het effectieve belastingtarief

NL Co1 is de uiteindelijk moederentiteit van de omvangrijke binnenlandse NL-groep (hierna: NL-groep), gevestigd in Nederland. NL Co1 houdt een belang in de entiteiten NL Co2 en NL Co3, groepsentiteiten van NL-groep. Bij voorbeelden 2 tot en met 5 wordt dit steeds als uitgangspunt genomen. De som van de gecorrigeerde betrokken belastingen bedraagt € 100 (NL Co1: € 20, NL Co2: € 30, NL Co 3: € 50). Het netto kwalificerende inkomen van deze entiteiten bedraagt € 1.000. Het effectieve belastingtarief van NL-groep is: $(€ 100 / € 1.000) \times 100\% = 10\%$.

Stap 2: De berekening van het bijheffingspercentage geschiedt door het minimumbelastingtarief te verminderen met het effectieve belastingtarief. Deze berekening kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 2: Berekening van het bijheffingspercentage

Het effectieve belastingtarief van NL-groep is 10%. Het minimumbelastingtarief is 15%. Het bijheffingspercentage is: $15\% - 10\% = 5\%$.

Stap 3: De berekening van de overwinst vindt plaats door het netto kwalificerende inkomen te verminderen met het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid. Deze berekening kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 3: Berekening van de overwinst

Het netto kwalificerende inkomen van de groepsentiteiten bedraagt € 1.000. Het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid bedraagt € 200. De overwinst is: $€ 1.000 - € 200 = € 800$.

Stap 4: De berekening van de bijheffing geschiedt door de overwinst te vermenigvuldigen met het bijheffingspercentage. Deze berekening kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 4: Berekening van de bijheffing

Het bijheffingspercentage is 5%. De overwinst bedraagt € 800. De bijheffing is: $5\% \times € 800 = € 40$.

De eerste vier stappen vinden plaats per staat voor alle groepsentiteiten gezamenlijk.

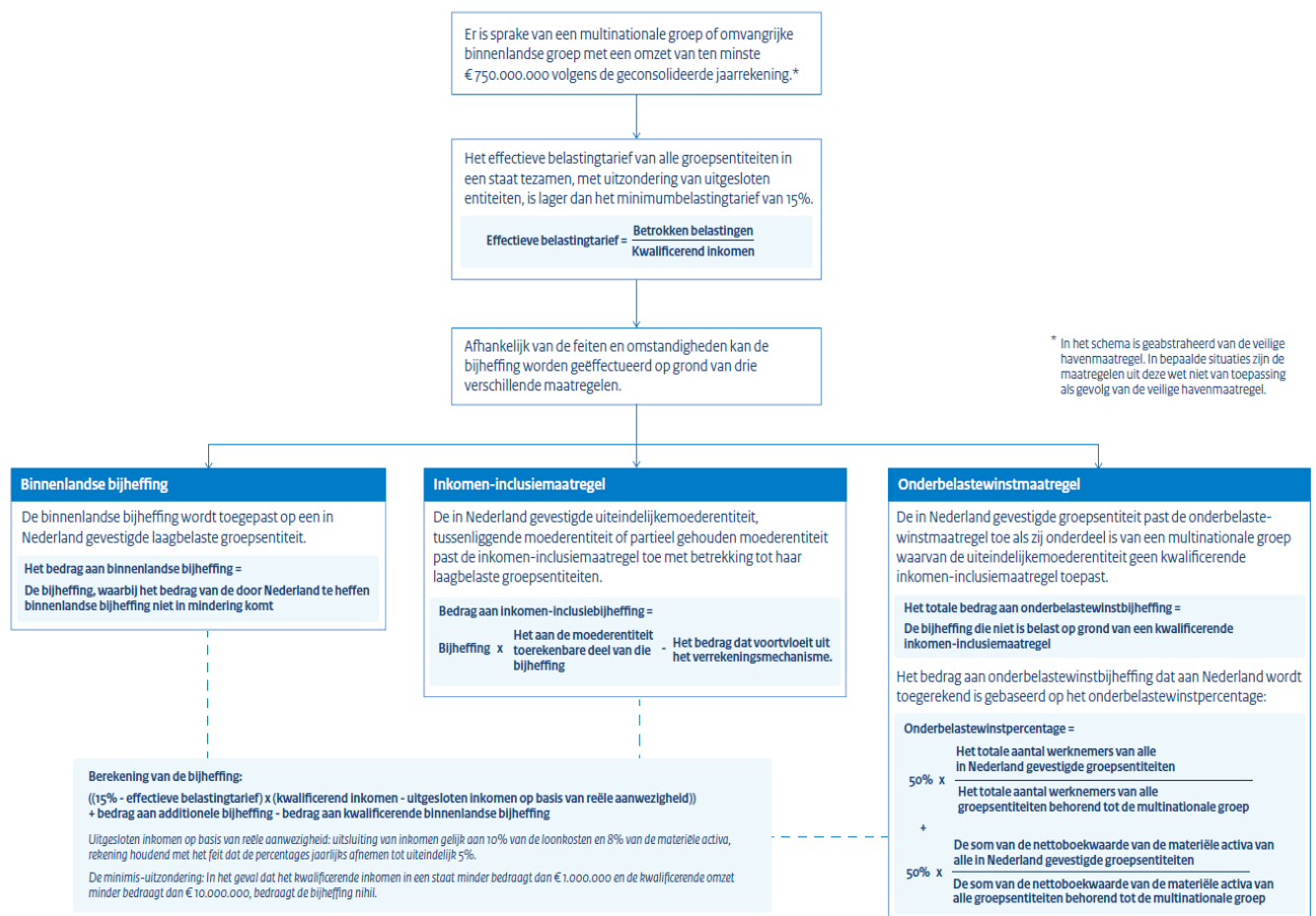
Stap 5: Tot slot wordt de bijheffing toegerekend aan iedere groepsentiteit die is gevestigd in een laagbelastende staat. De toerekening van de bijheffing vindt plaats door het kwalificerende inkomen van een groepsentiteit te delen door het totale kwalificerende inkomen van alle groepsentiteiten in die staat. Er wordt geen bijheffing toegerekend aan groepsentiteiten met een kwalificerend verlies.

Voorbeeld 5: Toerekening van de bijheffing

De bijheffing is: $5\% \times € 800 = € 40$ (zie voorbeeld 4). Deze bijheffing wordt toegerekend aan NL Co1, NL Co2 en NL Co3. Het totale kwalificerende inkomen van de entiteiten van NL-groep is € 1.000. Het kwalificerende inkomen van de afzonderlijke entiteiten is: NL Co1: € 200, NL Co2: € 300, NL Co 3: € 500. Aan NL Co1 wordt € 8 bijheffing ($€ 40 \times (€ 200 / € 1.000)$) toegerekend. Aan NL Co2 wordt € 12 bijheffing ($€ 40 \times (€ 300 / € 1.000)$) toegerekend. Aan NL Co3 wordt € 20 bijheffing ($€ 40 \times (€ 500 / € 1.000)$) toegerekend. De toerekening bedraagt opgeteld € 40 ($€ 8 + € 12 + € 20$).

2.3 Stroomschema

Het volgende stroomschema bevat een schematisch overzicht van de maatregelen uit dit wetsvoorstel:



In het vervolg van het algemeen deel van deze memorie van toelichting worden de hoofdlijnen van dit wetsvoorstel nader uitgewerkt.

3. Hoofdlijnen van het wetsvoorstel

3.1 Reikwijdte

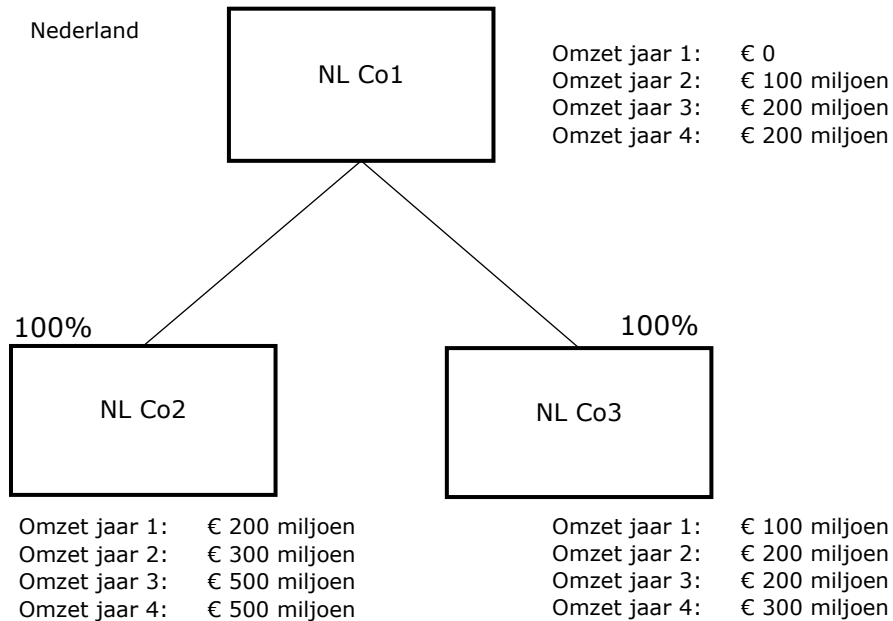
Dit wetsvoorstel is van toepassing op groepsentiteiten (veelal vennootschappen) van zowel multinationale groepen als van omvangrijke binnenlandse groepen, met een jaaromzet van ten minste € 750 miljoen. Omvangrijke binnenlandse groepen zijn groepen waarvan alle entiteiten in Nederland zijn gevestigd.

In het richtlijnvoorstel is aangesloten bij de omzetrempel die geldt voor de country-by-country reporting (CbCR)-regels. De beoordeling of aan de drempel van € 750 miljoen wordt voldaan, geschiedt aan de hand van de omzet die wordt verantwoord in de geconsolideerde jaarrekening van de multinationale groep dan wel de omvangrijke binnenlandse groep in de vier verslagjaren die onmiddellijk voorafgaan aan het te toetsen verslagjaar. Indien in twee van die vier verslagjaren de omzet ten minste € 750 miljoen is, zijn de maatregelen uit het onderhavige wetsvoorstel van toepassing op de groepsentiteiten van die groep. Ook kan het wetsvoorstel van toepassing zijn indien de groep minder dan vier verslagjaren bestaat maar wel in ten minste twee van die jaren voldoet aan de omzetrempel. Verder is voor verslagjaren die langer of korter dan twaalf maanden duren geregeld dat de omzetrempel naar rato van het aantal maanden van het relevante verslagjaar wordt berekend.

De omvangrijke binnenlandse groep is in het richtlijnvoorstel toegevoegd ten opzichte van de OESO-modelregels om te borgen dat (de implementatie van) het richtlijnvoorstel in overeenstemming is met het primaire EU-recht. Door deze toevoeging is dit wetsvoorstel ook van toepassing indien alle groepsentiteiten in Nederland zijn gevestigd, mits de omzetrempel van € 750 miljoen wordt overschreden. De werking van het wetsvoorstel ten aanzien van de omvangrijke binnenlandse groep wordt in het volgende voorbeeld geïllustreerd.

Voorbeeld 6: Omvangrijke binnenlandse groep

NL Co1 is de uiteindelijkkemoederentiteit van de NL-groep, waartoe ook NL Co2 en NL Co3 behoren. Alle entiteiten zijn in Nederland gevestigd.



De NL-groep valt onder toepassing van dit wetsvoorstel, indien de omzet in twee van de vier verslagjaren voorafgaand aan het te toetsen verslagjaar (in het voorbeeld jaar 5) ten minste € 750 miljoen is. Op basis van bovenstaande gegevens is de omzet in verslagjaar 3 en verslagjaar 4 hoger dan de drempel. De omzet in verslagjaar 3 is in totaal € 900 miljoen (€ 200 miljoen + € 500 miljoen + € 200 miljoen). De omzet in verslagjaar 4 is in totaal € 1 miljard (€ 200 miljoen + € 500 miljoen + € 300 miljoen). Als gevolg hiervan valt de NL-groep in het te toetsen verslagjaar binnen de reikwijdte van dit wetsvoorstel.

Voor omvangrijke binnenlandse groepen geldt dat zij gedurende de eerste vijf jaar dat zij binnen de reikwijdte van deze maatregelen vallen geen bijheffing zijn verschuldigd. Voor multinationale groepen geldt dat zij, in voorkomende gevallen, gedurende de eerste vijf jaar vanaf de aanvangsfase van hun internationale activiteiten geen bijheffing zijn verschuldigd, voor zover die initiële internationale activiteiten – kort gezegd – gering zijn. Dit wordt in paragraaf 3.10 nader toegelicht.

Het wetsvoorstel is niet van toepassing op overheidsentiteiten, internationale organisaties, non-profit organisaties, pensioenfondsen, een beleggingsfonds dat een uiteindelijkkemoederentiteit is en een vastgoedbeleggingsvehikel dat een uiteindelijkkemoederentiteit is. Deze entiteiten worden aangeduid als uitgesloten entiteiten. Het betreft entiteiten die met een specifiek doel zijn opgericht en om die reden in voorkomende gevallen vrijgesteld zijn van belastingheffing. De beoordeling of een entiteit kwalificeert als een uitgesloten entiteit, vindt per entiteit plaats. Een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep kan volledig uit uitgesloten entiteiten bestaan. In dat geval is de groep als geheel uitgesloten van de toepassing van het wetsvoorstel. De omzet van de

uitgesloten entiteiten telt wel mee om te bepalen of de multinationale groep dan wel omvangrijke binnenlandse groep voldoet aan de drempel van € 750 miljoen.

3.2 De plaats van bijheffing

De minimumbelasting wordt geheven van entiteiten van de multinationale groep of de omvangrijke binnenlandse groep. De wijze waarop deze minimumbelasting wordt geheven, is afhankelijk van de maatregel op grond waarvan wordt geheven:

- 1) de binnenlandse bijheffing;
- 2) de inkomen-inclusiemaatregel; of
- 3) de onderbelastewinstmaatregel.

Groepsentiteit

Het wetsvoorstel is van toepassing op groepsentiteiten van een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep. Een groep bestaat voor de toepassing van dit wetsvoorstel in twee verschillende vormen. De eerste vorm is – kort gezegd – het geheel van entiteiten die met elkaar verbonden zijn door eigendom of zeggenschap zoals omschreven in de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard voor de opstelling van een geconsolideerde jaarrekening door de uiteindelijk moederentiteit. De tweede vorm is een entiteit die een of meer vaste inrichtingen heeft, mits die entiteit geen onderdeel vormt van een multinationale groep.

Een groepsentiteit bestaat voor de toepassing van dit wetsvoorstel derhalve in drie verschillende vormen:

- a) een entiteit die onderdeel is van een multinationale groep;
- b) een entiteit die onderdeel is van een omvangrijke binnenlandse groep; en
- c) een vaste inrichting van een entiteit die onderdeel is van een multinationale groep.

Een vaste inrichting wordt als een afzonderlijke groepsentiteit aangemerkt. Deze afbakening ten opzichte van de hoofdentiteit of andere vaste inrichtingen die in dezelfde staat zijn gevestigd, is van belang voor de berekening van het effectieve belastingtarief per staat. Op deze manier wordt zeker gesteld dat het inkomen van de vaste inrichting en de belastingen die aan dat inkomen kunnen worden toegerekend niet opgaan in de belastingen en het inkomen die toe te rekenen zijn aan de hoofdentiteit of aan een andere vaste inrichting. Dit is van belang om te beoordelen of de activiteiten van een multinationale groep in een staat door middel van een vaste inrichting laagbelast zijn. De hiervoor omschreven definitie van vaste inrichting is enkel van toepassing in het kader van het wetsvoorstel en heeft dus onder meer geen invloed op de interpretatie van dit begrip in belastingverdragen of in nationale wet- en regelgeving.

Uit het voorgaande volgt dat een groep bestaat uit entiteiten. Het wetsvoorstel hanteert een ruime definitie van het begrip «entiteit». Het omvat niet alleen rechtspersonen maar ook rechtsfiguren die een afzonderlijke financiële verslaggeving opstellen. Het vereiste dat een afzonderlijke financiële verslaggeving wordt opgesteld, wordt niet gesteld aan rechtspersonen. Onder

rechtsfiguren worden onder meer verstaan trusts en samenwerkingsverbanden. Voor natuurlijke personen geldt dat deze niet onder de definitie van het begrip «entiteit» vallen.

Voor de toepassing van dit wetsvoorstel is een uiteindelijk moederentiteit (i) een entiteit die onmiddellijk of middellijk een controlerend belang houdt in een andere entiteit en waarin geen andere entiteit onmiddellijk of middellijk een controlerend belang houdt, dan wel (ii) de hoofdentiteit van een groep die bestaat uit een entiteit met één of meer vaste inrichtingen. Onder een controlerend belang wordt verstaan een zodanig belang in een entiteit dat de houder van het belang, in overeenstemming met een geaccepteerde financiële verslaggevingstandaard verplicht is, of verplicht zou zijn geweest indien hij een geconsolideerde jaarrekening had opgesteld, om de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van de entiteit integraal te consolideren, waarbij een hoofdentiteit wordt geacht het controlerend belang te houden in haar vaste inrichtingen.

Binnenlandse bijheffing

Het richtlijnvoorstel geeft EU-lidstaten de mogelijkheid om een kwalificerende binnenlandse bijheffing in de nationale wetgeving op te nemen. Het kabinet heeft ervoor gekozen om een kwalificerende binnenlandse heffing op te nemen in dit wetsvoorstel. De reden voor invoering is de bescherming van de belastingopbrengst in Nederland. Door het invoeren van een kwalificerende binnenlandse bijheffing heeft Nederland de mogelijkheid om – kort gezegd – over de winst van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten van een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep bij te heffen. Dit is, in tegenstelling tot de inkomensinclusiemaatregel, ook het geval indien er geen moederentiteit in Nederland is gevestigd. Zonder de binnenlandse bijheffing zou de bijheffing over de winst van de in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten toekomen aan andere staten, bijvoorbeeld de staat waar de uiteindelijk moederentiteit is gevestigd.

De binnenlandse bijheffing is alleen van toepassing indien het effectieve belastingtarief van de groep in Nederland lager is dan 15%. Indien dat het geval is, wordt door toepassing van de binnenlandse bijheffing een minimumbelasting geheven over de overwinst. Het bijheffingspercentage wordt berekend door het effectieve belastingtarief in mindering te brengen op het minimumbelastingtarief van 15%. Als het effectieve belastingtarief van de in Nederland gevestigde groepsentiteiten bijvoorbeeld 10% is, is het bijheffingspercentage 5%.

Het effectieve belastingtarief wordt per staat berekend door de door die groepsentiteiten verschuldigde gecorrigeerde betrokken belastingen te delen door het netto kwalificerende inkomen van die groepsentiteiten. Een voorbeeld van een betrokken belasting is de vennootschapsbelasting. Voor groepen met een jaaromzet van ten minste € 750 miljoen zal op het grootste deel van de winst het hoge vennootschapsbelastingtarief¹⁵ van toepassing zijn. Daarom is de verwachting dat de binnenlandse bijheffing slechts van toepassing is indien door toepassing van een vrijstelling of specifieke regeling het effectieve belastingtarief in Nederland lager is dan 15%. De binnenlandse bijheffing kan bijvoorbeeld van toepassing zijn als winsten in de tonnageregeling

¹⁵ In 2022 is het tarief van de tweede schijf in de vennootschapsbelasting 25,8%.

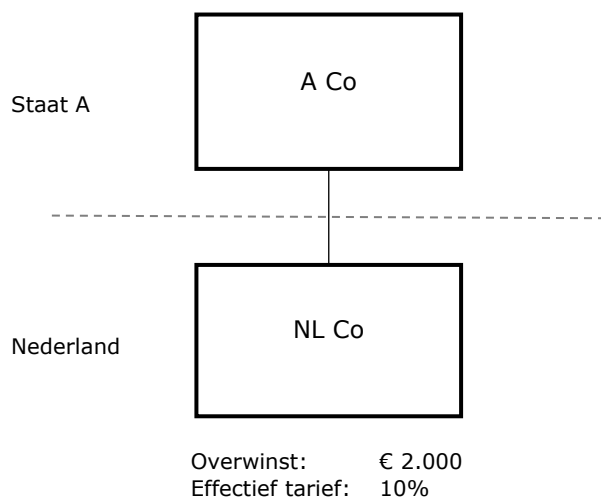
vallen, als winsten zijn vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling of als een liquidatieverlies aftrekbaar is onder de liquidatieverliesregeling. Dit wordt in paragraaf 3.4. van het algemeen deel van deze memorie van toelichting verder toegelicht.

Een laagbelaste groepsentiteit in Nederland is belastingplichtig voor de binnenlandse bijheffing. Indien er meerdere laagbelaste groepsentiteiten in Nederland zijn, wordt de binnenlandse bijheffing geheven alsof er één belastingplichtige is door – kort gezegd – ter berekening van de binnenlandse bijheffing het kwalificerende inkomen van alle in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten toe te rekenen aan de groepsentiteit waarvan de binnenlandse bijheffing wordt geheven. De binnenlandse bijheffing wordt geheven van a) de in Nederland gevestigde moederentiteit waarvan het belang niet wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit of b) een daartoe aangewezen in Nederland gevestigde groepsentiteit indien sprake is van meerdere in Nederland gevestigde moederentiteiten of géén sprake is van een in Nederland gevestigde moederentiteit. Ingeval het voorgaande onder b) van toepassing is, wordt, al dan niet op verzoek van een groepsentiteit, bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld van welke groepsentiteit de binnenlandse bijheffing wordt geheven.

De werking van de binnenlandse bijheffing kan met het volgende voorbeeld worden geïllustreerd:

Voorbeeld 7: Binnenlandse bijheffing

A Co en NL Co behoren tot een multinationale groep, waarvan A Co de uiteindelijk moederentiteit is. In staat A is een kwalificerende inkomen-inclusiebijheffing van kracht. In Nederland is een kwalificerende binnenlandse bijheffing van kracht. NL Co is een laagbelaste groepsentiteit, omdat het effectieve belastingtarief 10% is.



Belastingplichtig voor de binnenlandse bijheffing is NL Co, omdat NL Co in deze situatie de enige in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteit is. Als NL Co een belang zou houden in andere in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten, zou NL Co, als de in Nederland gevestigde moederentiteit waarvan het belang niet wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit, ook belastingplichtig zijn. Als A Co ook een volledig belang zou houden in een andere in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteit, NL Co 2, wordt, al dan niet op verzoek van een groepsentiteit, door de inspecteur vastgesteld van welke groepsentiteit de binnenlandse bijheffing ter zake van NL Co en NL Co2 wordt geheven.

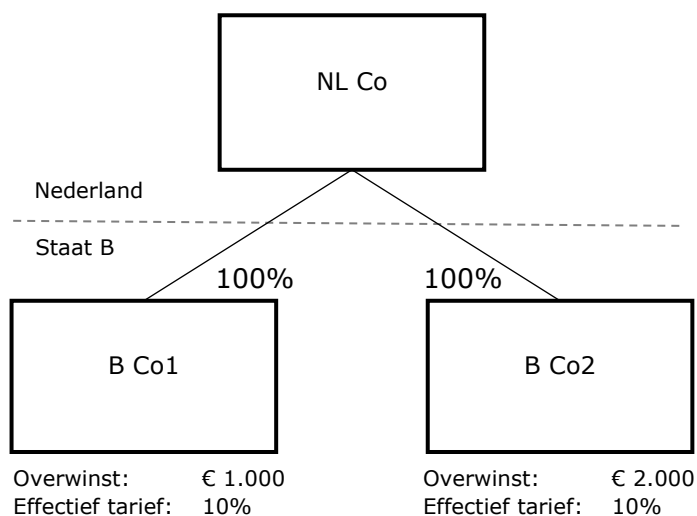
A Co is in staat A in beginsel onderworpen aan de inkomen-inclusiebijheffing ter zake van haar laagbelaste groepsentiteit in Nederland. De bijheffing ter zake van NL Co bedraagt in beginsel € 100 ($€ 2.000 \times (15\% -/- 10\%)$). Bij de berekening van de bijheffing ter zake van NL Co komt het bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing in mindering op de inkomen-inclusiebijheffing die A Co in staat A is verschuldigd ter zake van NL Co. In dit voorbeeld bedraagt de binnenlandse bijheffing in Nederland ook € 100 ($€ 2.000 \times (15\% -/- 10\%)$), waardoor A Co in staat A geen inkomen-inclusiebijheffing is verschuldigd ter zake van NL Co.

Inkomen-inclusiebijheffing – uiteindelijke moederentiteit

De minimumbelasting op grond van de inkomen-inclusiemaatregel wordt in beginsel geheven van de uiteindelijke moederentiteit van de multinationale groep dan wel omvangrijke binnenlandse groep. De uiteindelijke moederentiteit van een groep is – kort gezegd – de entiteit op het niveau waarop de geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld en waarin geen enkele andere entiteit (on)middellijk een controlerend belang houdt. De inkomen-inclusiemaatregel is een «controlled foreign company» (CFC)-achtige maatregel op grond waarvan het verschil tussen het minimumbelastingtarief en het effectieve belastingtarief op het niveau van een laagbelaste groepsentiteit die zich ergens in de groepsstructuur bevindt, in beginsel, wordt bijgeheven op het niveau van de uiteindelijke moederentiteit. In bepaalde situaties kan de bijheffing worden geheven van de tussenliggende moederentiteit of de partieel gehouden moederentiteit (zie hierna). De werking van de inkomen-inclusiemaatregel die door de uiteindelijke moederentiteit is verschuldigd, kan als volgt worden geïllustreerd:

Voorbeeld 8: Inkomen-inclusiebijheffing

NL Co, B Co1 en B Co2 behoren tot een multinationale groep, waarvan NL Co de uiteindelijke moederentiteit is. In Nederland is een kwalificerende inkomen-inclusiebijheffing van kracht. B Co1 en B Co2 zijn gevestigd in staat B. Het effectieve belastingtarief wordt per staat berekend. Staat B is voor deze groep een laagbelastende staat omdat het effectieve belastingtarief van B Co1 en B Co2 in staat B 10% is. B Co1 en B Co2 zijn laagbelaste entiteiten. In dit voorbeeld wordt geabstraheerd van de eventuele toepassing van een kwalificerende binnenlandse bijheffing in staat B.



Nederland heft onder andere inkomen-inclusiebijheffing van een in Nederland gevestigde uiteindelijkmoederentiteit (in deze situatie NL Co) van een multinationale groep indien deze een belang heeft in een of meer in een andere staat gevestigde laagbelaste groepsentiteiten. B Co1 en B Co2 kwalificeren als laagbelaste groepsentiteiten die in een andere staat zijn gevestigd. NL Co heeft als uiteindelijkmoederentiteit een belang van 100% in zowel B Co1 als B Co2. NL Co is derhalve inkomen-inclusiebijheffing verschuldigd in Nederland. De inkomen-inclusiebijheffing bedraagt € 150 ($(€ 1.000 + € 2.000) \times (15\% -/- 10\%)$). Deze bijheffing kan als volgt worden toegerekend: ter zake van B Co1 bedraagt de bijheffing € 50 ($(€ 1.000/€ 3.000) \times € 150$) en ter zake van B Co2 bedraagt de bijheffing € 100 ($(€ 2.000/€ 3.000) \times € 150$).

Om de inkomen-inclusiemaatregel in overeenstemming met het primaire EU-recht te brengen, is de inkomen-inclusiebijheffing niet alleen van toepassing indien een moederentiteit een belang heeft in laagbelaste groepsentiteiten die in andere staten zijn gevestigd of staatloos zijn. De inkomen-inclusiebijheffing is eveneens van toepassing op in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten. De toepassing door buitenlandse moederentiteiten op in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten zal zich naar verwachting in de praktijk niet voordoen. De reden daarvoor is kort gezegd dat de kwalificerende binnenlandse bijheffing voorgaat op de toepassing van de inkomen-inclusiebijheffing.

De inkomen-inclusiemaatregel zal naar verwachting alleen leiden tot bijheffing bij niet in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten die in de groepsstructuur door een Nederlandse groepsentiteit worden gehouden en die zijn gevestigd in staten die geen kwalificerende binnenlandse bijheffing toepassen. Indien een laagbelaste groepsentiteit in een andere staat een bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing is verschuldigd, komt dat bedrag in mindering bij de berekening van de in Nederland te heffen bijheffing ter zake van in die staat gevestigde groepsentiteiten.

Inkomen-inclusiebijheffing – tussenliggende moederentiteit en partieel gehouden moederentiteit

Er zijn uitzonderingen op het uitgangspunt dat de inkomen-inclusiebijheffing wordt geheven door de uiteindelijkmoederentiteit van de groep. Dit is bijvoorbeeld het geval als de uiteindelijkmoederentiteit in een derde staat is gevestigd, waarin geen inkomen-inclusiemaatregel wordt toegepast, terwijl een tussenliggende moederentiteit in Nederland (ook) een belang houdt in de laagbelaste groepsentiteiten van de groep. Een tussenliggende moederentiteit is – kort gezegd – een groepsentiteit, niet zijnde een uiteindelijkmoederentiteit, die een belang houdt in een andere groepsentiteit behorend tot dezelfde multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep. Een tussenliggende moederentiteit is niet belastingplichtig voor de inkomen-inclusiebijheffing indien – kort gezegd – haar uiteindelijkmoederentiteit of een andere tussenliggende moederentiteit die een controlerend belang in haar heeft verplicht is over het verslagjaar een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen.

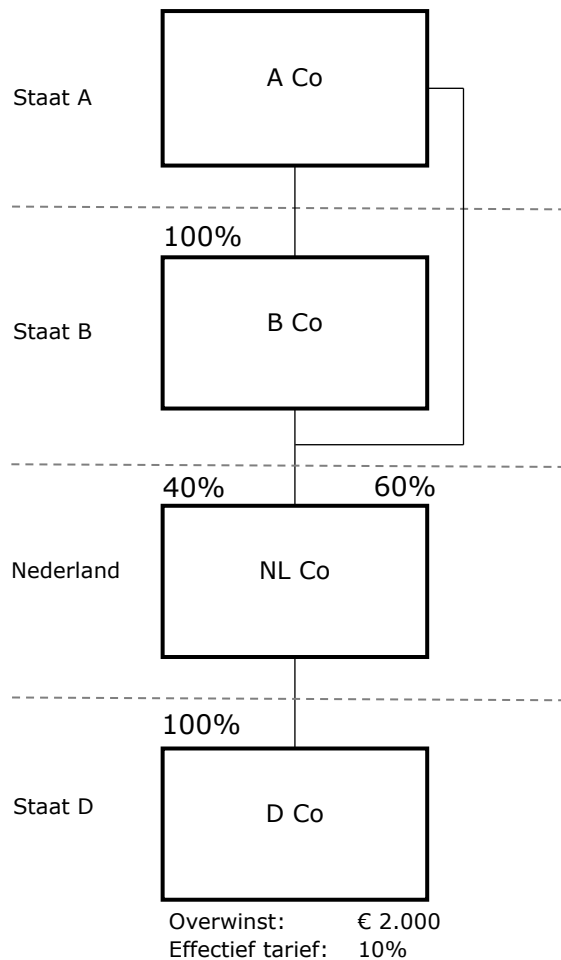
Een ander voorbeeld is een partieel gehouden moederentiteit die is gevestigd in Nederland, waarin de uiteindelijkmoederentiteit geen volledig belang heeft, terwijl die partieel gehouden moederentiteit een belang houdt in een laagbelaste entiteit. Een partieel gehouden moederentiteit is – kort gezegd – een groepsentiteit, niet zijnde een uiteindelijkmoederentiteit, waarvan meer dan 20% van het belang in de winsten (on)middellijk wordt gehouden door een of meer natuurlijk

personen of entiteiten die geen groepsentiteiten zijn en die (on)middellijk een belang houdt in een andere groepsentiteit behorend tot dezelfde multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep. In dat geval past de partieel gehouden moederentiteit de inkomen-inclusiebijheffing toe. Als gevolg hiervan wordt bewerkstelligd dat over de overwinst van de laagbelastende groepsentiteit wordt bijgeheven naar rato van het belang dat de partieel gehouden moederentiteit in die laagbelaste groepsentiteit houdt, en niet slechts voor het gedeelte van de overwinst dat aan de uiteindelijk moederentiteit toekomt op basis van het middellijke belang dat die uiteindelijk moederentiteit in die laagbelaste groepsentiteit heeft. Een partieel gehouden moederentiteit is daarentegen niet belastingplichtig voor de inkomen-inclusiebijheffing, indien het volledige belang in die partieel gehouden moederentiteit (on)middellijk wordt gehouden door een andere partieel gehouden moederentiteit die verplicht is over het verslagjaar een kwalificerende inkomen-inclusiebijheffing toe te passen.

Voor de inkomen-inclusiebijheffing die op een lager niveau in de groep verschuldigd is, wordt op een hoger niveau in de groep voorkoming gegeven. De werking van de inkomen-inclusiemaatregel kan met de volgende voorbeelden worden geïllustreerd.

Voorbeeld 9: Tussenliggende moederentiteit die in Nederland is gevestigd

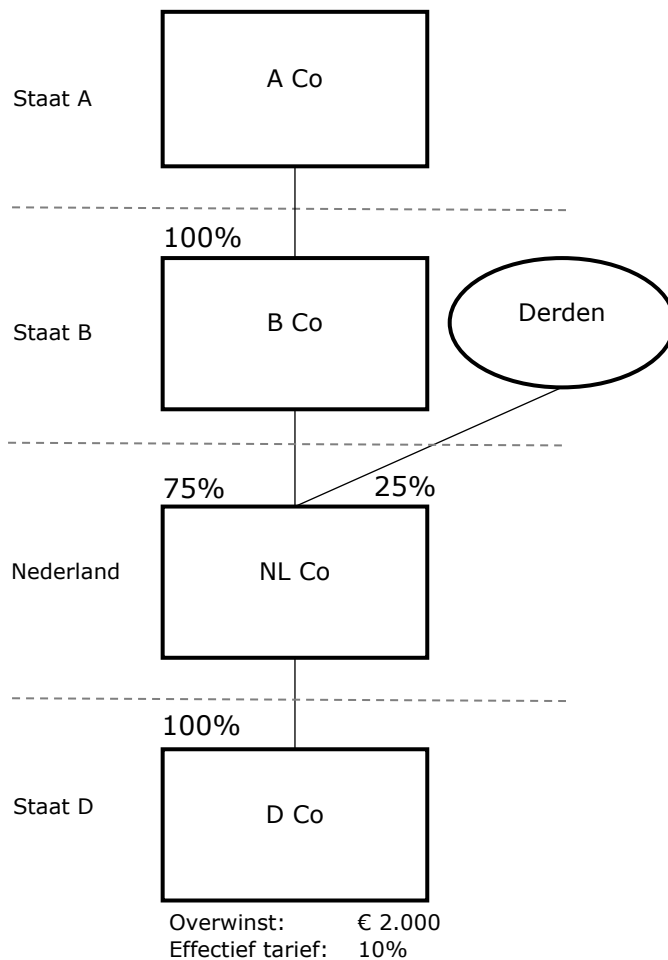
A Co, B Co, NL Co en D Co behoren tot een multinationale groep, waarvan A Co de uiteindelijk moederentiteit is. In staat A is geen kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel van kracht. In staat B en Nederland is wel een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel van kracht. D Co is een laagbelaste groepsentiteit, omdat het effectieve belastingtarief in Staat D uitkomt op 10%.



B Co en NL Co passen als tussenliggende moederentiteiten de inkomen-inclusiemaatregel toe ter zake van D Co. De reden dat NL Co ook als tussenliggende moederentiteit de inkomen-inclusiebijheffing toepast, is omdat B Co geen controlerend belang houdt in NL Co. Dubbele bijheffing ter zake van D Co wordt voorkomen, doordat B Co de in Nederland ter zake van D Co verschuldigde inkomen-inclusiebijheffing in mindering brengt op het aan haar toerekenbare deel van de bijheffing ter zake van D. De inkomen-inclusiebijheffing die NL Co is verschuldigd ter zake van D Co is € 100 ($€ 2.000 \times (15\% - 10\%)$). Omdat het aan B Co toerekenbare deel in de bijheffing 40% is en NL Co het volledige bedrag aan bijheffing is verschuldigd (100%), is B Co door het verrekeningsmechanisme geen bijheffing op grond van de inkomen-inclusie verschuldigd.

Voorbeeld 10: Partieel gehouden moederentiteit die in Nederland is gevestigd

A Co, B Co, NL Co en D Co behoren tot een multinationale groep, waarvan A Co de uiteindelijk moederentiteit is. In staat A, staat B en Nederland is een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel van kracht. D Co is een laagbelaste groepsentiteit, omdat het effectieve belastingtarief in staat D uitkomt op 10%.



NL Co is een partieel gehouden moederentiteit, omdat meer dan 20% van het belang in de winsten van NL Co wordt gehouden door partijen die geen onderdeel zijn van de multinationale groep waartoe NL Co behoort en NL Co een onmiddellijk belang houdt in D Co, die tot dezelfde multinationale groep behoort als NL Co. Het volledige belang in NL Co wordt niet gehouden door een andere partieel gehouden moederentiteit. NL Co houdt een onmiddellijk belang in een in een andere staat gevestigde laagbelaste groepsentiteit, zijnde D Co. In dit voorbeeld is NL Co als partieel gehouden moederentiteit inkomen-inclusiebijheffing verschuldigd in Nederland ter zake van haar onmiddellijke belang in de laagbelaste groepsentiteit D Co. De inkomen-inclusiebijheffing die NL Co is verschuldigd, bedraagt € 100 ($€ 2.000 \times (15\% - 10\%)$).

Ervan uitgaande dat een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel van toepassing is in staat B, zal B Co als tussenliggende moederentiteit geen bijheffing op grond van de inkomen-inclusiemaatregel verschuldigd zijn in staat B, omdat haar uiteindelijk moederentiteit (A Co) in staat A verplicht is over het verslagjaar een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen. Ervan uitgaande dat staat A een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toepast, voorkomt het verrekeningsmechanisme in staat A in dit voorbeeld dubbele bijheffing ter zake van het belang in D Co.

Op basis van het verrekeningsmechanisme wordt het bedrag aan verschuldigde bijheffing op grond van de kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel op het niveau van A Co bepaald door de door NL Co verschuldigde inkomen-inclusiebijheffing ter zake van D Co in mindering te brengen op het aan A Co

toerekenbare deel van de bijheffing ter zake van D Co. De inkomen-inclusiebijheffing die NL Co is verschuldigd, bedraagt € 100 ($€ 2.000 \times (15\% -/- 10\%)$). Omdat het aan A Co toerekenbare deel in de bijheffing 75% is en NL Co het volledige bedrag aan bijheffing is verschuldigd (100%), is A Co in staat A geen bijheffing op grond van de kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel verschuldigd.

Indien in dit voorbeeld A Co slechts een 75% belang zou houden in B Co, en B Co een 100% belang zou houden in NL Co, dan zou NL Co niet belastingplichtig zijn voor de inkomen-inclusiebijheffing.

Immers, het volledige belang in de partieel gehouden moederentiteit NL Co zou dan gehouden worden door een andere partieel gehouden moederentiteit die verplicht is een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen.

Onderbelastewinstbijheffing

Ingevolge het richtlijnvoorstel kan de onderbelastewinstmaatregel op twee manieren worden vormgegeven. De eerste vorm is een aftrekbeperking, voor Nederland, in de vennootschapsbelasting. De tweede vorm is een aparte bijheffing. Het introduceren van een nieuwe aftrekbeperking in de vennootschapsbelasting zou leiden tot een verdere toename van de complexiteit in een toch al zeer complexe belastingwet, evenals een verdere toename van complexiteit in de uitvoering. In het onderhavige wetsvoorstel heeft het kabinet vanuit het oogpunt van de uitvoerbaarheid, ervoor gekozen om de onderbelastewinstmaatregel vorm te geven als een aparte bijheffing. Op deze wijze wordt voorkomen dat de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel over twee verschillende heffingswetten worden verdeeld, hetgeen ingewikkelde samenloopbepalingen zou vereisen en tot een toename in de complexiteit zou leiden.

Voor zover geen inkomen-inclusiemaatregel wordt toegepast door de staat waarin de uiteindelijk moederentiteit is gevestigd, wordt de (resterende) bijheffing geheven bij verschillende groepsentiteiten op grond van de onderbelastewinstmaatregel. De onderbelastewinstbijheffing wordt uitsluitend toebedeeld aan staten waar een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel van kracht is. De onderbelastewinstbijheffing wordt toebedeeld naar rato van het aantal werknemers (uitgedrukt in voltijdsequivalenten) en de materiële activa van de groep in die betreffende staten. Kort gezegd wordt op die wijze tot een allocatiesleutel gekomen om de onderbelastewinstbijheffing toe te delen op basis van de fysieke aanwezigheid van de groep in die staten. Ook ligt aan deze allocatiesleutel ten grondslag de verwachting dat de multinationale groep meer capaciteit heeft om een onderbelastewinstbijheffing te voldoen in de staten waar deze relatief veel fysieke aanwezigheid heeft. Het totaal aantal werknemers en de som van de nettoboekwaarde van de materiële activa worden beide voor de helft in aanmerking genomen voor het bepalen van het onderbelastewinstpercentage. Hiermee komt tot uiting dat de aanwezigheid van een multinationale groep zowel op basis van de materiële activa als de werknemers wordt bepaald. De aanwezigheid van een multinationale groep kan afhankelijk van de sector waarin die groep actief is verschillende vormen aannemen. Door beide factoren in gelijke mate in aanmerking te nemen, wordt geen zwaarder gewicht toegekend aan één van beide factoren.

Het aandeel van een groepsentiteit in de onderbelastewinstbijheffing ter zake van een laagbelaste groepsentiteit kan in de volgende formule worden weergegeven.

$$\left(50\% \times \frac{\text{het totale aantal werknemers in Nederland}}{\text{het totale aantal werknemers in alle staten met een onderbelastewinstmaatregel}} \right)$$

+

$$\left(50\% \times \frac{\text{som nettoboekwaarde van materiële activa in Nederland}}{\text{de totale nettoboekwaarde van materiële activa in alle staten met een onderbelastewinstmaatregel}} \right)$$

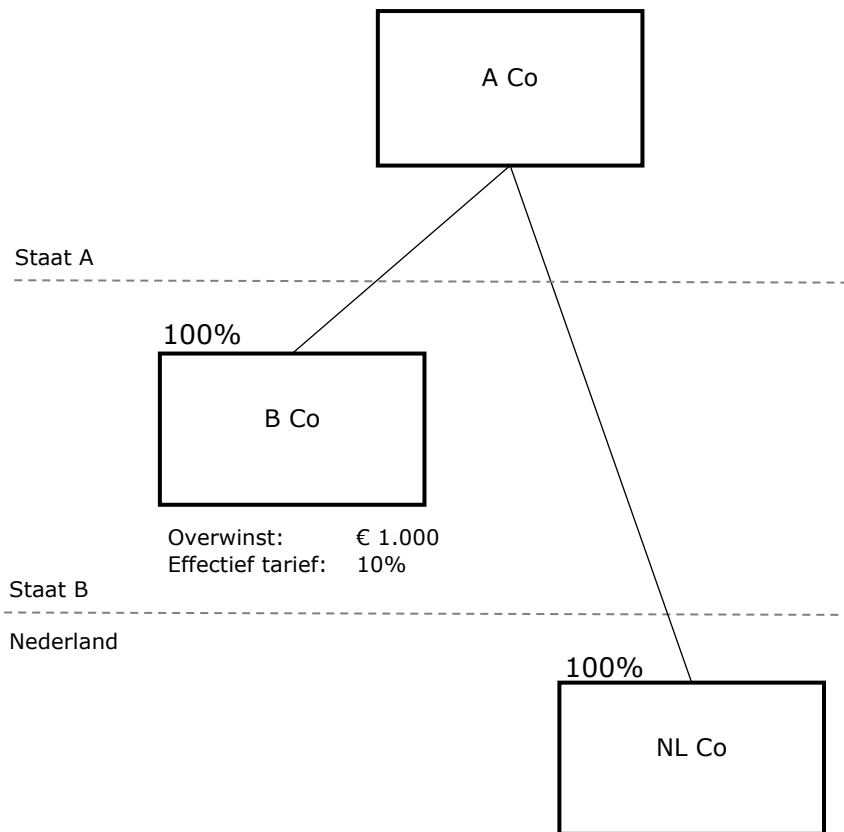
Door gebruik te maken van gegevens die voortvloeien uit CbCR wordt aangesloten bij een bestaande gestandaardiseerde documentatieverplichting. De coördinatie tussen staten met betrekking tot de heffing van de onderbelastewinstbijheffing wordt daardoor gefaciliteerd. Voor de term 'het aantal werknemers' wordt eveneens aangesloten bij CbCR. Het aantal werknemers wordt uitgedrukt in voltijdsequivalenten. Het hanteren van een voltijdsequivalent maakt het mogelijk om rekening te houden met een werknemer die in dienst is bij verschillende groepsentiteiten of die werkzaamheden verricht voor een hoofdentiteit en vaste inrichting. Ook wordt daarmee voorzien in het geval dat een groepsentiteit wordt vervreemd en daardoor de werknemers niet meer actief zijn voor de multinationale groep. Om het aantal werknemers te bepalen is het toegestaan om af te ronden of een schatting te maken, mits daarmee geen materiële wijziging wordt veroorzaakt in de verdeling van de werknemers in verhouding tot de overige staten waar de multinationale groep actief is.

De onderbelastewinstbijheffing wordt in Nederland geheven van één groepsentiteit. Indien er meerdere groepsentiteiten zijn, is belastingplichtig: a) de in Nederland gevestigde moederentiteit waarvan het belang niet wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit, of b) een daartoe aangewezen in Nederland gevestigde groepsentiteit indien sprake is van meerdere in Nederland gevestigde moederentiteiten of géén sprake is van een in Nederland gevestigde moederentiteit. Ingeval het voorgaande onder b van toepassing is, wordt, al dan niet op verzoek van een groepsentiteit, bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld van welke groepsentiteit de onderbelastewinstbijheffing wordt geheven.

De werking van de onderbelastewinstmaatregel kan met de volgende voorbeelden worden geïllustreerd:

Voorbeeld 11: Onderbelastewinstmaatregel 1

A Co, B Co en NL Co behoren tot een multinationale groep, waarvan A Co de uiteindelijk moederentiteit is. Staat A kent geen kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel en geen kwalificerende onderbelastewinstmaatregel. Staat B implementeert geen Pijler 2-maatregelen. In Nederland is een kwalificerende binnenlandse bijheffing, een inkomen-inclusiebijheffing en een onderbelastewinstmaatregel van kracht. B Co is een laagbelaste groepsentiteit, omdat het effectieve belastingtarief van B Co in staat B 10% is.

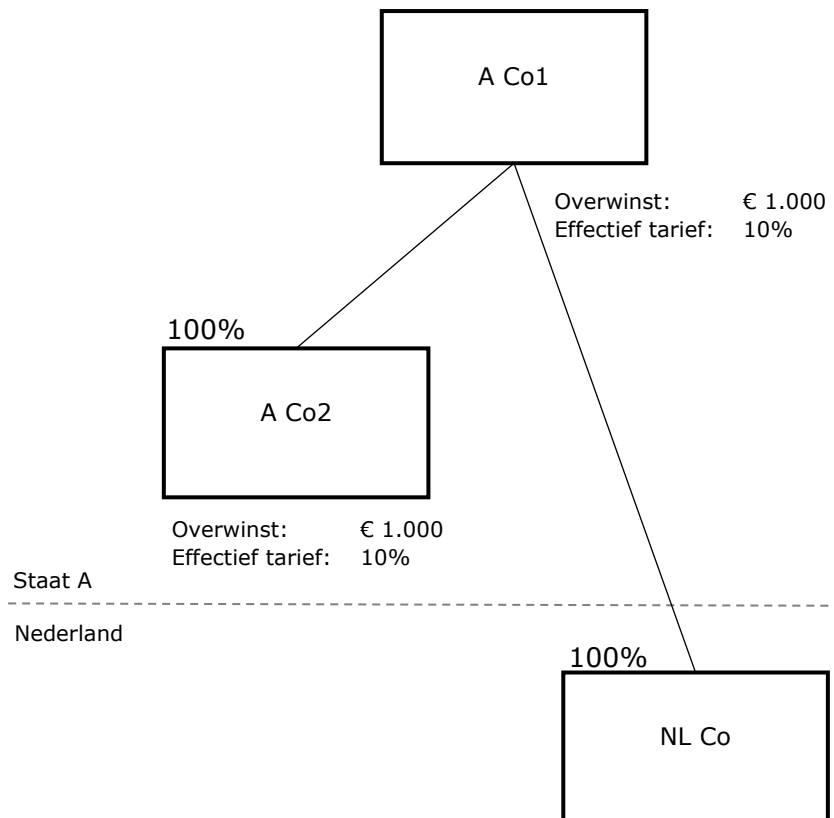


De onderbelastewinstbijheffing werkt als «backstop» van de inkomen-inclusiebijheffing. Staat A kent geen kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel. Staat B implementeert geen Pijler 2-maatregelen en past derhalve geen bijheffing toe ter zake van B Co. De onderbelastewinstbijheffing ter zake van B Co bedraagt € 50 ($€ 1.000 \times (15\% - 10\%)$). De onderbelastewinstbijheffing wordt toegerekend aan alle staten waar deze bijheffing van kracht is.

Belastingplichtig voor de onderbelastewinstbijheffing is NL Co, omdat NL Co in deze situatie de enige in Nederland gevestigde groepsentiteit is. Als NL Co een belang zou houden in andere in Nederland gevestigde groepsentiteiten, zou NL Co, als de in Nederland gevestigde moederentiteit waarvan het belang niet wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit, ook belastingplichtig zijn. Als A Co ook een volledig belang zou houden in een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit, NL Co2, wordt, al dan niet op verzoek van een groepsentiteit, door de inspecteur vastgesteld van welke groepsentiteit de onderbelastewinstbijheffing ter zake van B Co wordt geheven, NL Co dan wel NL Co2.

Voorbeeld 12: Onderbelastewinstmaatregel 2

A Co1, A Co2 en NL Co behoren tot een multinationale groep, waarvan A Co1 de uiteindelijk moederentiteit is. Staat A implementeert geen Pijler 2-maatregelen. In Nederland is – onder andere – een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel van kracht. A Co1 en A Co2 zijn beide laagbelaste groepsentiteiten, omdat het effectieve belastingtarief in staat A 10% is.



De onderbelastewinstbijheffing ter zake A Co1 bedraagt € 50 $((€ 1.000 / € 2.000) \times € 100)$ en € 50 ter zake A Co 2, $((€ 1.000 / € 2.000) \times € 100)$. De onderbelastewinstbijheffing wordt toegerekend aan alle staten waar een onderbelastewinstbijheffing van kracht is. In dit geval is alleen in Nederland een kwalificerende onderbelastewinstbijheffing van toepassing.

Belastingplichtig voor de onderbelastewinstbijheffing is NL Co, omdat NL Co in deze situatie de enige in Nederland gevestigde groepsentiteit is.

3.3 De berekening van het effectieve belastingtarief

De effectieve belastingdruk wordt berekend door de gecorrigeerde betrokken belastingen (kort gezegd de winstbelasting van alle groepsentiteiten in een staat) te delen door het netto kwalificerende inkomen (de gecorrigeerde nettowinst of het nettoverlies – op basis van de financiële verslaggeving die wordt gebruikt bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit – van alle groepsentiteiten in een staat). Deze berekening kan in de volgende formule worden weergegeven.

$$\text{Effectieve belastingtarief} = \frac{\text{gecorrigeerde betrokken belastingen}}{\text{netto kwalificerend inkomen}} \times 100\%$$

Als het netto kwalificerende inkomen negatief is (er is sprake van een verliessituatie in een staat), wordt geen berekening van het effectieve belastingtarief gemaakt. In een verliessituatie is derhalve geen bijheffing verschuldigd. Het effectieve belastingtarief in een staat wordt voor alle groepsentiteiten in die staat berekend door de gecorrigeerde betrokken belastingen in de teller op te nemen en het netto kwalificerende inkomen in de noemer op te nemen.

3.4 Het inkomen of verlies voor de berekening van het effectieve belastingtarief

Om het effectieve belastingtarief te berekenen (zie paragraaf 3.3), is het noodzakelijk om vast te stellen wat wordt verstaan onder het netto kwalificerende inkomen. Het netto kwalificerende inkomen is het netto kwalificerende inkomen van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten verminderd met de kwalificerende verliezen van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten. De bedragen worden eerst per groepsentiteit vastgesteld, waarna de bedragen van de afzonderlijke groepsentiteiten bij elkaar worden opgeteld.

Voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit in een verslagjaar wordt uitgegaan van de nettowinst of het nettoverlies van de betreffende groepsentiteit voorafgaande aan consolidatie en eliminatie van intra-groepstransacties. Deze nettowinst of dit nettoverlies betreft de nettowinst of het nettoverlies zoals deze wordt bepaald aan de hand van de financiële verslaggevingsstandaard die ook door de uiteindelijke moederentiteit wordt gehanteerd bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de groep. De nettowinst of het nettoverlies omvat alle opbrengsten en kosten van de betreffende groepsentiteit, waaronder de resultaten van transacties met andere leden van de groep, alsmede de belastinglast. Als uitgangspunt dient derhalve de financiële verslaggeving¹⁶ van de groepsentiteit voorafgaande aan consolidatie en eliminatie van intra-groepstransacties. De betreffende nettowinst of het nettoverlies wordt vervolgens aangepast om tijdelijke en permanente verschillen met winstbelastingssystemen zoveel mogelijk weg te nemen. Een aantal correcties wordt hierna beschreven.

De belangrijkste tijdelijke verschillen die worden gecorrigeerd ten opzichte van de financiële verslaggeving hebben betrekking op verliesverrekening en afschrijvingstermijnen met betrekking tot activa. De meest relevante permanente verschillen tussen de financiële verslaggeving en de winstbelastingssystemen hebben betrekking op uitgekeerde winsten van deelnemingen en op vermogensmutaties.

Reguliere voordelen of andere voordelen uit een aandelenbelang dat een portfoliobelang (op groepsniveau een belang van <10% van de winstrechten, kapitaalbelangen, reserves of stemrechten) is dat minder dan een jaar wordt gehouden, worden in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Reguliere voordelen of andere voordelen uit een aandelenbelang dat een portfoliobelang is dat één jaar of langer wordt gehouden of uit een aandelenbelang dat geen portfoliobelang is, worden niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Deze correcties komen niet geheel overeen met voorwaarden voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting. De deelnemingsvrijstelling regelt – kort gezegd – dat reguliere voordelen en vervreemdingsvoordelen uit een deelneming zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting bij de ontvanger van die voordelen. Van een deelneming is – kort gezegd – sprake als de belastingplichtige een belang houdt van 5% in het nominaal gestorte kapitaal van een andere vennootschap. Voor de toepassing

¹⁶ Hierbij moet gedacht worden aan een internationale standaard voor financiële verslaggeving (IFRS of IFRS zoals goedgekeurd door de EU overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen (PbEG 2002, L 243)) en de algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes van het Gemenebest van Australië, de Federale Republiek Brazilië, Canada, de lidstaten van de Europese Unie, de lidstaten van de Europese Economische Ruimte, Hongkong (China), Japan, de Verenigde Mexicaanse Staten, Nieuw-Zeeland, de Volksrepubliek China, de Republiek India, de Republiek Korea, de Russische Federatie, de Republiek Singapore, de Zwitserse Bondsstaat, het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en de Verenigde Staten van Amerika.

van de deelnemingsvrijstelling is de houdsterperiode niet relevant, terwijl voor de toepassing van dit wetsvoorstel een dergelijke periode wel relevant is voor de vraag of reguliere voordelen uit een portfoliobelang in aanmerking worden genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Het voorgaande ten aanzien van dividenden of andere voordelen kan als volgt worden samengevat:

Dividenden of andere voordelen verkregen in of toegerekend aan een verslagjaar uit een:	<i>Portfoliobelang (multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep houdt <10% van de winstrechten, kapitaalbelangen, reserves of stemrechten)</i>	<i>Niet-portfoliobelang (multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep houdt 10% of meer van de winstrechten, kapitaalbelangen, reserves of stemrechten)</i>
<i>Belang voor minder dan één jaar gehouden op moment van uitkering door de groepsentiteit</i>	In aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies	Niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies
<i>Belang voor één jaar of langer gehouden op moment van uitkering door de groepsentiteit</i>	Niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies	Niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies

Ook kunnen in de vennootschapsbelasting onder omstandigheden liquidatieverliezen op deelnemingen in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de winst in Nederland. Dit resulteert in een verlaging van de verschuldigde vennootschapsbelasting en dus in een lager bedrag aan betrokken belastingen (de teller van de breuk). In dit wetsvoorstel komen liquidatieverliezen uit een niet-portfoliobelang niet in mindering op het kwalificerende inkomen of verlies (de noemer van de breuk).

Door de verschillen tussen het wetsvoorstel en de vennootschapsbelasting kunnen resultaten worden betrokken in het kwalificerende inkomen of verlies (de noemer van de breuk) terwijl daar – bijvoorbeeld door de toepassing van de deelnemingsvrijstelling of de liquidatieverliesregeling – geen vennootschapsbelasting in de betrokken belastingen (de teller van de breuk) tegenover staat.

Om het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit te bepalen wordt verder elke transactie tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in verschillende staten en die niet voor hetzelfde bedrag is opgenomen in de financiële verslaggeving van die groepsentiteiten, of die niet in overeenstemming is met het arm's-lengthbeginsel, gecorrigeerd.

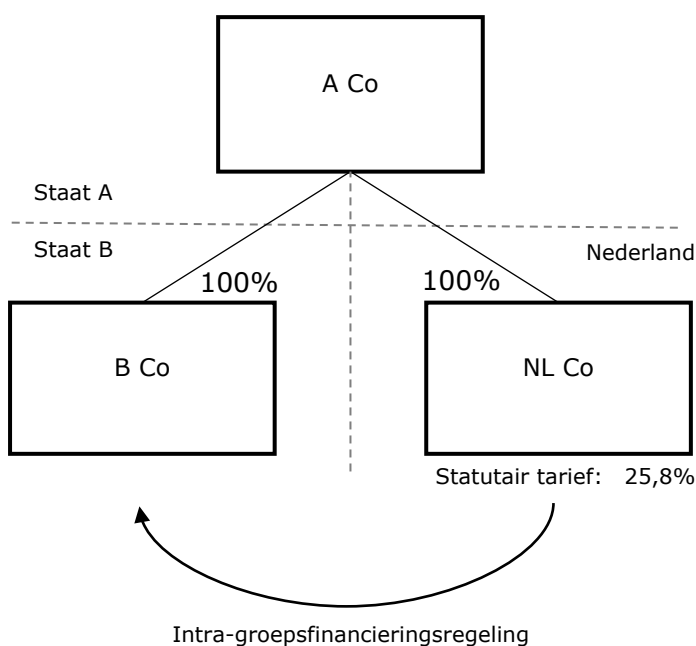
Een correctie kan ook worden aangebracht door de keuzemogelijkheid om ten aanzien van activa en passiva die in de financiële verslaggeving worden gewaardeerd op marktwaarde rekening te houden met de toepassing van het realisatiebeginsel. De reden is de schommelingen te beperken door toe te staan dat de belastingplichtige een resultaat pas realiseert voor toepassing van de

bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies op het moment dat deze ook daadwerkelijk wordt behaald, in plaats van op het moment dat een dergelijk resultaat wordt toegerekend als gevolg van de van toepassing zijnde verslaggevingsregels. Hiermee kan onder omstandigheden worden voorkomen dat sprake is van bijheffing, terwijl er economisch geen winst is.

Als specifieke antimisbruikmaatregel wordt ook een correctie aangebracht door het onder omstandigheden beperken van het in aanmerking nemen van kosten die betrekking hebben op een intra-groepsfinancieringsregeling. Daardoor wordt voorkomen dat een multinationale groep intra-groepsfinancieringsregelingen aangaat om het effectieve belastingtarief te verhogen in staten waarin het effectieve belastingtarief minder is dan het minimumbelastingtarief door het netto kwalificerende inkomen in deze staten te verlagen zonder dat hier een evenredige toename van de belastbare winst tegenover staat bij de financieringsverstreckende groepsentiteit. Het voorgaande kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 13: Intra-groepsfinancieringsregeling

A Co, B Co en NL Co zijn onderdeel van een multinationale groep, waarvan A Co de uiteindelijk moederentiteit is. NL Co heeft een financieel instrument verstrekt aan B Co, dat voor financiële verslaggevingsdoeleinden wordt aangemerkt als vreemd vermogen en dat voor fiscale doeleinden wordt aangemerkt als eigen vermogen.



Als gevolg van het financieel instrument heeft B Co voor financiële verslaggevingsdoeleinden rentelasten en verkrijgt NL Co rentebaten. Dit houdt in dat het kwalificerende inkomen van NL Co toeneemt en dat van B Co afneemt, terwijl er geen wijziging is in de betrokken belastingen van beide entiteiten. Zonder een correctie neemt het effectieve belastingtarief van B Co toe en dat van NL Co af. In dit voorbeeld is sprake van een intra-groepsfinancieringsregeling, omdat de financiering door een groepsentiteit wordt verstrekt aan een andere groepsentiteit die behoort tot dezelfde multinationale groep. De rentelasten die B Co in aanmerking neemt voor financiële verslaggevingsdoeleinden, worden als gevolg van een correctie niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van B Co. B Co is namelijk een laagbelaste groepsentiteit. Met deze

correctie wordt voorkomen dat het effectieve belastingtarief van B Co toeneemt, zonder dat er een toename is in de betrokken belastingen van B Co.

Een correctie geldt ook wanneer gebruik wordt gemaakt van de keuzemogelijkheid om bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies ter zake van een op aandelen gebaseerde betaling het bedrag dat in de financiële verslaggeving van een groepsentiteit is opgenomen voor kosten of uitgaven ter zake van een op aandelen gebaseerde vergoeding te vervangen door het bedrag dat daarvoor in aftrek is toegestaan bij de berekening van de belastbare winst voor de winstbelasting (in Nederland de vennootschapsbelasting). Dit kan zich voor doen bij een op aandelenopties gebaseerde beloning ter hoogte van de waarde van de aandelen op het moment dat de optie wordt uitgeoefend.

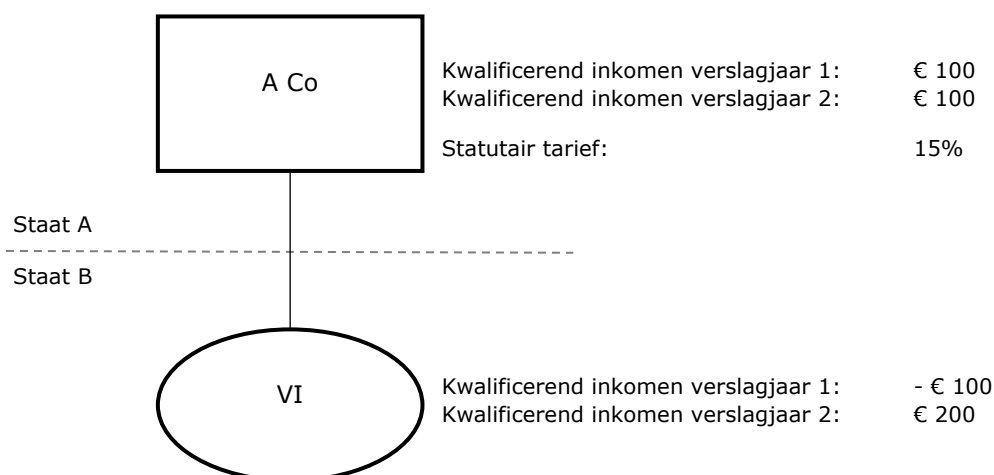
Een correctie geldt eveneens voor inkomen uit internationale scheepvaart en inkomen uit kwalificerende nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart. Inkomen uit deze activiteiten is uitgesloten van het kwalificerende inkomen van een groep. De ratio voor deze uitzondering is gelegen in het feit dat inkomen uit internationale scheepvaart veelal – in bepaalde mate – wordt belast volgens regels die los staan van het reguliere winstbelastingstelsel. Dit is ingegeven door onder andere het kapitaalintensieve karakter van de scheepvaartindustrie, de lange economische levensduur van schepen en de verdeling van winst over de jaren. Een tonnageregeling – een forfaitaire vaststelling van de winst uit zeescheepvaart aan de hand van nettotonnage – of een vergelijkbare regeling kan in dat geval ervoor zorgen dat de belasting op winst uit internationale scheepvaart minder volatiel is, waardoor meer zekerheid ontstaat ten aanzien van de in deze industrie noodzakelijke langetermijninvesteringen. In Nederland wordt winst uit zeescheepvaart – indien aan de voorwaarden is voldaan – belast volgens de tonnageregeling. In dit wetsvoorstel wordt voor de definitie van «internationale scheepvaart» aangesloten bij de definitie uit het OESO-Modelverdrag. Deze definitie is beperkter dan de definitie van «winst uit zeescheepvaart» voor de toepassing van de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Door verschillen tussen de genoemde definities kan inkomen uit scheepvaart worden meegenomen in het kwalificerende inkomen (de noemer van de breuk) terwijl daar – door toepassing van de bredere tonnageregeling – beperktere vennootschapsbelasting (de teller van de breuk) tegenover staat. Voor inkomen uit kwalificerende nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart geldt dat dat inkomen slechts dient te worden uitgezonderd van het kwalificerende inkomen of verlies, indien het ondersteunend is aan de primaire activiteit waaruit het inkomen uit internationale scheepvaart wordt genoten.

Voor het bepalen van het kwalificerende inkomen in een staat zijn specifiek regels opgenomen voor groepsentiteiten die een vaste inrichting zijn. Deze regels zijn nodig om te voorkomen dat de aan die entiteiten toerekenbare inkomsten meerdere keren of juist helemaal niet in aanmerking worden genomen. Er zijn specifieke regels voor de toerekening van verliezen van een vaste inrichting, omdat sommige staten de winst of het verlies van een vaste inrichting in de berekening van het belastbaar bedrag van de hoofdentiteit betrekken, ingeval een staat een verrekeningsmethode hanteert. Het effectieve belastingtarief van een hoofdentiteit wordt dan berekend zonder de winst of het verlies van een vaste inrichting in aanmerking te nemen. De specifieke regels voor de toerekening van verliezen van een vaste inrichting voorkomen voor die gevallen dat het effectieve belastingtarief van de hoofdentiteit lager is als gevolg van een verlies

van een vaste inrichting, terwijl dit verlies niet in aanmerking wordt genomen in de berekening van het kwalificerende inkomen van de hoofdentiteit. Dit wordt bewerkstelligd door een kwalificerend verlies van een vaste inrichting aan te merken als een last van de hoofdentiteit voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies, voor zover dat verlies van die vaste inrichting wordt behandeld als een last in de berekening van het binnenlands belastbaar bedrag voor de winstbelasting van die hoofdentiteit. Indien in een volgend verslagjaar sprake is van kwalificerend inkomen van de vaste inrichting wordt dit inkomen aangemerkt als kwalificerend inkomen van de hoofdentiteit tot en met het bedrag aan verlies dat eerder als een last in aanmerking is genomen door die hoofdentiteit. Het bepalen van het kwalificerende inkomen van een vaste inrichting kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 14: Vaste inrichting

A Co is een hoofdentiteit die is gevestigd in staat A. A Co heeft een vaste inrichting (VI) in staat B. In jaar 1 heeft de vaste inrichting een verlies van 100.



Het voorgaande houdt in dat A Co en de vaste inrichting in verslagjaar 1 een kwalificerend inkomen van nihil hebben. Het kwalificerend verlies van de vaste inrichting in staat B wordt in aanmerking genomen bij de berekening het kwalificerende inkomen van A Co in staat A. In verslagjaar 2 heeft de vaste inrichting een kwalificerend inkomen van € 200. Dit inkomen wordt aangemerkt als kwalificerend inkomen van A Co in staat A tot en met het bedrag aan verlies dat in verslagjaar 1 als last in aanmerking is genomen door A Co. Dit betekent dat € 100 van het kwalificerende inkomen van de vaste inrichting wordt aangemerkt als kwalificerend inkomen van A Co in staat A. De resterende € 100 wordt aangemerkt als inkomen van de vaste inrichting in staat B. A Co heeft in verslagjaar 2 een netto kwalificerend inkomen van € 200 in staat A. De vaste inrichting heeft in verslagjaar 2 een netto kwalificerend inkomen van € 100 in staat B.

Voor het bepalen van het netto kwalificerend inkomen in een staat zijn ook specifiek regels opgenomen voor groepsentiteiten die een doorkijkentiteit zijn. Dat zijn (i) een fiscaal transparante entiteit of (ii) een omgekeerde hybride entiteit. Deze regels zijn nodig om te voorkomen dat de aan die entiteiten toerekenbare inkomsten meerdere keren of juist helemaal niet in aanmerking worden genomen. In welke categorie (i of ii) een doorkijkentiteit valt, is afhankelijk van hoe de houders van een onmiddellijk belang in de doorkijkentiteit die doorkijkentiteit op grond van de nationale regelgeving in de staat van vestiging van de houders van dit belang kwalificeren. Een

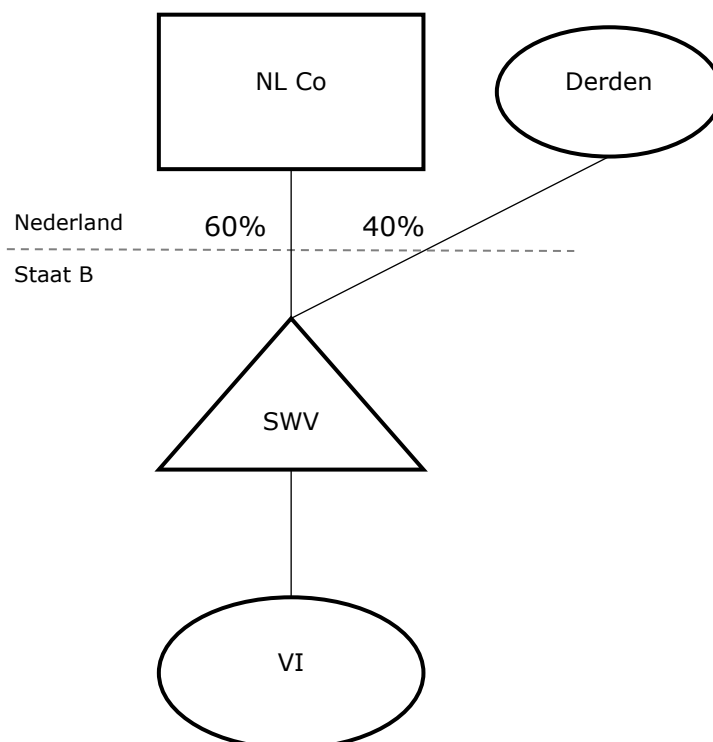
doorkijkentiteit is een fiscaal transparante entiteit, indien deze entiteit door de onmiddellijke belanghouders ook als transparant wordt aangemerkt en de inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen van de doorkijkentiteit direct bij die belanghouders op grond van de aldaar geldende nationale regelgeving in aanmerking worden genomen. De nettowinst en het nettoverlies van een fiscaal transparante entiteit worden toegerekend aan de belanghouders ten aanzien van wie de doorkijkentiteit fiscaal transparant is.

Een doorkijkentiteit is een omgekeerde hybride entiteit, indien deze entiteit door de onmiddellijke belanghouders op grond van de in de staat van vestiging van die belanghouders geldende nationale regelgeving als fiscaal niet-transparant wordt aangemerkt en om die reden de inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen van de doorkijkentiteit niet in aanmerking worden genomen door de belanghouders, terwijl de staat van vestiging deze entiteit wel als transparant kwalificeert. In een dergelijk geval worden de inkomsten van de entiteit enkel in aanmerking genomen door de belanghouders indien sprake is van een winstuitdeling.

Het bepalen van het netto kwalificerend inkomen van een fiscaal transparante entiteit kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 15: Samenwerkingsverband

NL Co houdt 60% van het belang in een samenwerkingsverband (SWV). SWV is een doorkijkentiteit die een fiscaal transparante entiteit betreft. SWV oefent gedeeltelijk een onderneming uit door middel van een vaste inrichting (VI) in staat B. NL Co en SWV behoren tot dezelfde multinationale groep. De rest van het belang in SWV wordt gehouden door derden. De nettowinst van SWV bedraagt € 200, waarvan € 70 toerekenbaar is aan de activiteiten van de vaste inrichting.



De nettowinst van SWV van € 200 wordt verminderd met € 80. Dit is het deel dat toerekenbaar is aan de derde partijen ($€ 200 \times 40\%$). Vervolgens wordt de nettowinst die overblijft en toerekenbaar is aan de activiteiten die met behulp van de vaste inrichting worden uitgeoefend in staat B, toegerekend aan de vaste inrichting in staat B. In het voorbeeld is dat € 42 ($€ 70 \times 60\%$). Tot slot wordt de nettowinst van SWV verminderd met het bedrag dat wordt toegerekend aan NL Co in Nederland. Het bedrag aan nettowinst dat wordt toegerekend aan NL Co in Nederland bedraagt € 78 ($€ 130 \times 60\%$).

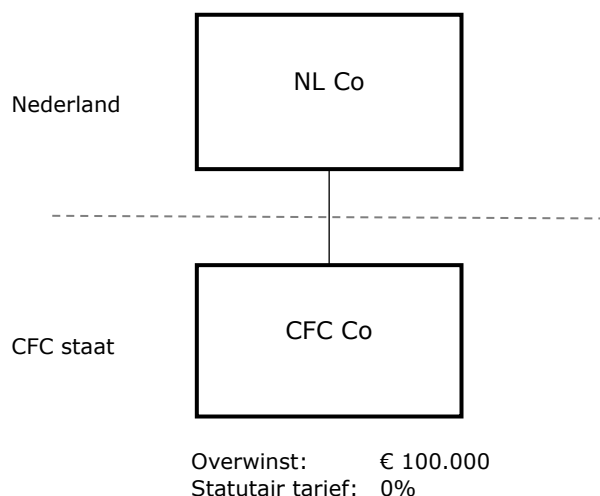
3.5 De belastingen voor de berekening van het effectieve belastingtarief

Om het effectieve belastingtarief te berekenen (paragraaf 3.3), is het noodzakelijk om vast te stellen wat wordt verstaan onder de betrokken belastingen van een groepsentiteit. De betrokken belastingen omvatten – kort gezegd – de winstbelasting van een groepsentiteit in een staat. Een betrokken belasting wordt slechts één keer in aanmerking genomen, namelijk in de staat en in het verslagjaar waarin het inkomen tot de grondslag voor de berekening van het effectieve belastingtarief gerekend wordt. De betrokken belastingen omvatten bijvoorbeeld niet de aan een groepsentiteit toerekenbare bijheffing onder toepassing van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel, een kwalificerende binnenlandse bijheffing of een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel.

Het uitgangspunt bij de berekening van betrokken belastingen is de in de financiële verslaggeving opgenomen acuut en latent verschuldigde winstbelasting (belastinglast). In Nederland bevat de betrokken belastingen in ieder geval de vennootschapsbelasting. Om het hiervoor genoemde uitgangspunt te waarborgen, voorziet het richtlijnvoorstel ook in speciale regels met correcties voor heffingen op grensoverschrijdende inkomstenstromen, zoals bronheffingen en CFC-maatregelen. Het volgende voorbeeld dient ter illustratie.

Voorbeeld 16: Toerekening CFC-heffing

NL Co houdt het volledige belang in een CFC (CFC Co). NL Co en CFC Co zijn groepsentiteiten van dezelfde multinationale groep. CFC Co behaalt een winst van € 100.000 die in CFC staat niet is belast (statutair tarief 0%). Ervan uitgaande dat aan alle voorwaarden is voldaan, is de winst van CFC Co in Nederland belast op grond van de aanvullende CFC-maatregel in de vennootschapsbelasting. Gezien de hoogte van de winst is het lage vennootschapsbelastingtarief van toepassing. NL Co heeft verder geen activiteiten. De verschuldigde vennootschapsbelasting bedraagt $€ 100.000 \times 15\% = € 15.000$.



Vervolgens moet worden beoordeeld of ter zake van CFC Co dan wel NL Co bijheffing verschuldigd is op grond van de maatregelen uit dit wetsvoorstel. Het netto kwalificerende inkomen van CFC Co dat volgt uit de financiële verslaggeving is € 100.000. Het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen is € 15.000. Het betreft de in Nederland geheven vennootschapsbelasting die op grond van dit wetsvoorstel aan CFC Co in CFC staat moet worden toegerekend. Het effectieve tarief van CFC Co in CFC staat is 15% ($\text{€ } 15.000 / \text{€ } 100.000$). Het effectieve belastingtarief van CFC Co in CFC staat is niet lager dan het minimumbelastingtarief. Derhalve is in dit verslagjaar geen bijheffing verschuldigd ter zake van CFC Co.

De gecorrigeerde betrokken belastingen omvatten, zoals opgemerkt, ook de in de financiële verslaggeving opgenomen actieve en passieve belastinglatenties. Voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies is – kort gezegd – de winst berekend op basis van financiële verslaggevingsstandaarden het vertrekpunt. Dit kwalificerende inkomen of verlies kan afwijken van de fiscale winst of verlies. Die afwijkingen kunnen permanent zijn, bijvoorbeeld ontstaan door een fiscale aftrek niet is begrepen in het kwalificerende inkomen of verlies, of tijdelijk zijn, bijvoorbeeld door een verschil in afschrijving. In het geval er als gevolg van een permanent verschil het effectieve belastingtarief lager is dan het minimumbelastingtarief, is bijheffing beoogd. Een tijdelijk verschil vereffent in de loop der tijd. Een tijdelijk verschil leidt tot het vormen van een actieve of passieve belastinglatentie. Een actieve belastinglatentie wordt bijvoorbeeld gevormd bij een fiscaal verlies dat niet (volledig) met de winst van het vorige jaar verrekend kan worden. Een passieve belastinglatentie is een verplichting die wordt gevormd voor toekomstig te betalen belasting, bijvoorbeeld bij een verschil in fiscale afschrijving en commerciële afschrijving. Bijheffing bij een dergelijk tijdelijk verschil kan onevenredig uitwerken. Om te voorkomen dat bij tijdelijke verschillen, waarbij over meerdere jaren bezien geen sprake is van een verschil, in een afzonderlijk jaar toch bijheffing plaatsvindt onder dit wetsvoorstel, is bepaald dat de gecorrigeerde betrokken belastingen eveneens wijzigingen in actieve en passieve belastinglatenties omvatten. De wijze waarop dit uitwerkt is als volgt:

	<i>Actieve belastinglatentie</i>	<i>Passieve belastinglatentie</i>
<i>Toename van de ...</i>	Verlaagt de betrokken belastingen	Verhoogt de betrokken belastingen
<i>Afname van de ...</i>	Verhoogt de betrokken belastingen	Verlaagt de betrokken belastingen

Ten aanzien van passieve belastinglatenties geldt dat indien binnen vijf verslagjaren nadat deze latentie is gevormd niet daadwerkelijk sprake is van betaling (en daarmee vereffening van het tijdelijke verschil), de eerder in aanmerking genomen wijziging van de passieve belastinglatentie wordt teruggenomen. Op deze regels zijn verschillende uitzonderingen. Dit zijn – kort gezegd – balansposten waarbij er geen of weinig risico op belastingontwijking is, zoals materiële vaste activa.

Net als bij het kwalificerende inkomen of verlies (zie paragraaf 3.4) wordt de belastinglast die volgt uit de financiële verslaggeving van de groepsentiteit gecorrigeerd om te komen tot het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen van die groepsentiteit. Een correctie wordt

bijvoorbeeld aangebracht voor het bedrag aan belastinglast volgens de financiële verslaggeving, waarvan niet de verwachting bestaat dat deze binnen drie verslagjaren na afloop van het verslagjaar waaraan deze last is toegerekend, leidt tot een belastinguitgaaf. Dit om eventueel oneigenlijk gebruik te voorkomen. Zonder deze correctie kan de belastinguitgaaf zich na die drie verslagjaren alsnog voordoen en in aanmerking worden genomen. De gecorrigeerde betrokken belastingen omvatten ook niet het bedrag aan belastinglast dat betrekking heeft op inkomen dat niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het netto kwalificerende inkomen.

De gecorrigeerde betrokken belastingen omvatten ook het bedrag aan betrokken belastingen dat betrekking heeft op een onzekere belastingpositie en dat voorheen is uitgesloten van de gecorrigeerde betrokken belastingen die in het betreffende verslagjaar zijn betaald.

3.6 De berekening van de bijheffing

De berekening van de bijheffing

De onder het wetsvoorstel te betalen belasting wordt «bijheffing» genoemd. Als het effectieve belastingtarief lager is dan het minimumbelastingtarief, wordt het verschil bijgeheven. De berekening van de bijheffing geschiedt in vijf stappen, die hiervoor ook al zijn toegelicht. Door bij de berekening van de bijheffing in de inkomen-inclusiebijheffing, de onderbelastewinstbijheffing en de binnenlandse bijheffing van hetzelfde uitgangspunt uit te gaan, wordt de coördinatie van de maatregelen tussen verschillende staten verbeterd en worden implementatie- en administratieve lasten verminderd. Op die manier is de onderbelastewinstbijheffing een effectieve aanvullende regel op de inkomen-inclusiebijheffing. De vijf stappen zijn als volgt:

- Stap 1: de berekening van het effectieve belastingtarief.
- Stap 2: de berekening van het bijheffingspercentage.
- Stap 3: de berekening van de overwinst.
- Stap 4: de berekening van de bijheffing.
- Stap 5: de toerekening van de bijheffing.

De vijf stappen worden hierna kort toegelicht.

Stap 1

De eerste stap is het berekenen van het effectieve belastingtarief. Het effectieve belastingtarief wordt per staat berekend. De formule van de berekening is als volgt.

$$\text{Effectieve belastingtarief} = \frac{\text{gecorrigeerde betrokken belastingen}}{\text{netto kwalificerend inkomen}} \times 100\%$$

Voor beleggingsentiteiten gelden bijzondere regels. Voor de berekening van het effectieve belastingtarief van een staatloze entiteit wordt deze staatloze entiteit behandeld als enige groepsentiteit in een staat.

Stap 2

Indien het effectieve belastingtarief lager is dan het minimumbelastingtarief is de tweede stap het berekenen van het bijheffingspercentage. Dit percentage wordt berekend door het minimumbelastingtarief te verminderen met het effectieve belastingtarief. De formule van de berekening is als volgt.

$$\text{Bijheffingspercentage} = \text{minimumbelastingtarief (15\%)} - \text{effectief belastingtarief}$$

Als het effectieve belastingtarief bijvoorbeeld 10% is, is het bijheffingspercentage $15\% - 10\% = 5\%$.

Stap 3

De derde stap ziet op het berekenen van de overwinst. De overwinst is het positieve bedrag dat wordt berekend door het netto kwalificerende inkomen in een staat te verlagen met het zogenoemde bedrag aan uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid. Het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid is het inkomen dat geen onderdeel is van de grondslag voor de bijheffing. De formule van de berekening is als volgt.

$$\text{Overwinst} = \text{netto kwalificerende inkomen} - \text{uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid}$$

Het netto kwalificerende inkomen in een staat is berekend ten behoeve van de berekening van het effectieve belastingtarief in stap 1. Het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid is de som van een percentage van de in aanmerking komende loonkosten en een percentage van de boekwaarde van de in aanmerking komende vaste activa in een staat. In de eerdere jaren zijn de percentages hoger (2024: 10% respectievelijk 8%) dan in latere jaren ingevolge een aflopende staffel in de overgangsregeling (uiteindelijk: beide 5%). De ratio hiervan is dat werknemers en vaste activa gerechtvaardigde indicatoren zijn van reële aanwezigheid, omdat zij minder makkelijk verplaatsbaar zijn en minder snel aanleiding geven tot fiscaal gedreven verstoringen dan bijvoorbeeld inkomsten gerelateerd aan immateriële activa.

Voor bepaalde loonkosten dan wel activa geldt dat deze niet in aanmerking worden genomen voor toepassing van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid. Het betreft bijvoorbeeld loonkosten die toerekenbaar zijn aan inkomen uit internationale scheepvaart of materiële activa die worden gebruikt om inkomen uit internationale scheepvaart te genereren. Niet in aanmerking komen eveneens onroerende zaken die worden gehouden voor de verkoop, om te leasen of als investering. Deze zijn geen goede indicator voor de reële aanwezigheid van de eigenaar van deze activa. Er gelden bijzondere regels voor de toerekening van in aanmerking komende loonkosten en in aanmerking komende vaste activa ingeval de groepsentiteit een vaste inrichting dan wel een doorkijkentiteit is. Het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid bevat niet de uitzondering voor werknemerslasten en de uitzondering voor materiële activa van in een staat gevestigde beleggingsentiteiten.

Stap 4

De vierde stap is het berekenen van de bijheffing. De bijheffing wordt berekend door het bijheffingspercentage (stap 2) te vermenigvuldigen met de overwinst (stap 3) en de uitkomst

hiervan vervolgens te verhogen met de additionele bijheffing en te verlagen met een eventuele kwalificerende binnenlandse bijheffing. De formule is als volgt.

$$\text{Bijheffing} = (\text{bijheffingspercentage} \times \text{overwinst}) + \text{additionele bijheffing} \\ - \text{kwalificerende binnenlandse bijheffing}$$

Daarbij geldt dat voor de berekening van de binnenlandse bijheffing de binnenlandse bijheffing niet in aanmerking wordt genomen. Met andere woorden, de formule voor toepassing van de binnenlandse bijheffing is: $\text{bijheffing} = (\text{bijheffingspercentage} \times \text{overwinst}) + \text{additionele bijheffing}$. De additionele bijheffing is een bijheffing ter zake van een eerder verslagjaar die wordt aangemerkt als bijheffing over het verslagjaar waarin de herrekening is gemaakt. De achtergrond hiervan is het vermijden van complexiteit en administratieve lasten die er zouden zijn wanneer een nieuwe bijheffing-informatieaangifte had moeten worden ingediend en apart additionele bijheffing over dat eerdere verslagjaar had moeten worden betaald. De additionele bijheffing is ook van toepassing als een kwalificerende binnenlandse bijheffing die een groepsentiteit is verschuldigd in een andere staat niet is betaald binnen vier verslagjaren na het verslagjaar waarin die kwalificerende binnenlandse bijheffing verschuldigd is geworden.

Stap 5

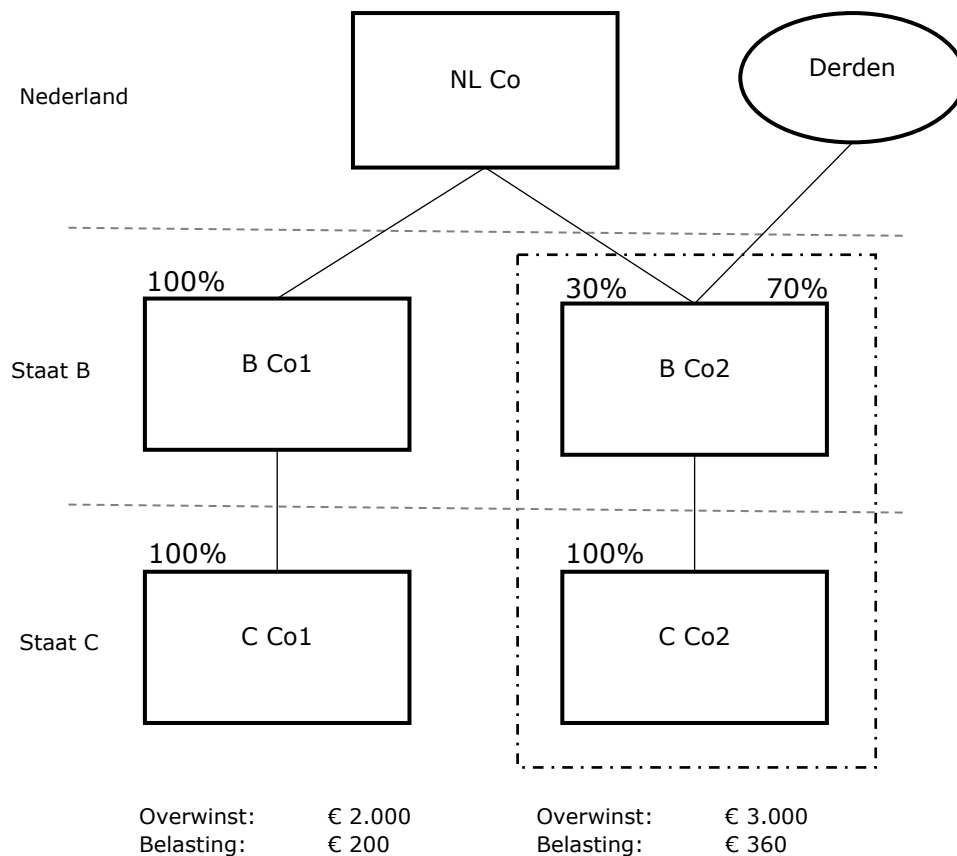
De voorgaande stappen vinden plaats op het niveau van de groepsentiteiten in een staat gezamenlijk. De vijfde stap is het toerekenen van de bijheffing ter zake van een staat aan iedere groepsentiteit die is gevestigd in die staat ter zake waarvan die bijheffing wordt geheven. De toerekening van de bijheffing vindt plaats naar evenredigheid van het kwalificerende inkomen van iedere groepsentiteit ten opzichte van het totale kwalificerende inkomen van alle groepsentiteiten in die staat.

In minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten

In het wetsvoorstel is een bepaling opgenomen voor de berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing van een zogeheten in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit. Hierbij wordt – kort gezegd – aangesloten bij een middellijk of onmiddellijk belang dat lager is dan 30%. Deze bepaling is noodzakelijk, omdat een uiteindelijk moederentiteit een belang kan houden in meerdere in minderheidsbelang gehouden entiteiten die in dezelfde staat zijn gevestigd, maar die verschillende moederentiteiten hebben die geen groepsentiteiten van elkaar zijn. Het voorgaande kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 17: In minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten

NL Co is de uiteindelijk moederentiteit van een multinationale groep. In Nederland en staat B is een kwalificerende inkomen-inclusiebijheffing van toepassing. NL Co houdt slechts 30% van het belang in B Co2. De rest van het belang in B Co2 wordt gehouden door derden. Staat C is voor deze groep een laagbelastende staat, omdat het effectieve belastingtarief van C Co1 en C Co2 lager is dan het minimumbelastingtarief. C Co1 en C Co2 zijn laagbelaste groepsentiteiten.



Omdat NL Co een belang van 30% houdt in B Co2 en C Co2 worden B Co2 en C Co2 aangemerkt als in minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten. B Co2 houdt op zichzelf een controlerend belang in C Co2, waardoor B Co2 wordt aangemerkt als een in minderheidsbelang gehouden moederentiteit. C Co2 wordt aangemerkt als een in minderheidsbelang gehouden dochterentiteit van B Co2. B Co2 en C Co2 vormen gezamenlijk een in minderheidsbelang gehouden subgroep. Er zijn specifieke regels die zien op de berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing van een staat indien sprake is van een in minderheidsbelang gehouden subgroep. Op grond van deze specifieke regels wordt de berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing verricht alsof een in minderheidsbelang gehouden subgroep een afzonderlijke multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep betreft. Het voorgaande houdt in dat in dit voorbeeld de berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing ter zake van C Co1 en C Co2 afzonderlijk dient plaats te vinden. C Co1 en C Co2 behoren als gevolg van de specifieke regels voor in minderheidsbelang gehouden subgroepen tot verschillende multinationale groepen. Dit betekent dat NL Co als uiteindelijk moederentiteit de inkomen-inclusiebijheffing toepast ter zake van C Co1 en dat B Co2 als partieel gehouden moederentiteit de inkomen-inclusiebijheffing toepast ter zake van C Co2. Hierbij vindt een afzonderlijke berekening plaats voor het bepalen van het effectieve belastingtarief en de bijheffing van C Co1 en C Co2. De bijheffing wordt in dit geval dus niet per staat berekend.

Concreet betekent dit als volgt. Het effectieve belastingtarief van C Co1 is 10% ($\text{€ } 200 / \text{€ } 2.000$). Het bijheffingspercentage is 5% ($15\% -/- 10\%$). De bijheffing ter zake van C Co1 bedraagt $\text{€ } 100$ ($5\% \times \text{€ } 2.000$). Het effectieve belastingtarief van C Co2 is 12% ($\text{€ } 360 / \text{€ } 3.000$). Het bijheffingspercentage is 3% ($15\% -/- 12\%$). De bijheffing ter zake van C Co2 bedraagt $\text{€ } 90$ ($3\% \times \text{€ } 3.000$).

De minimis-uitzondering

In het wetsvoorstel is een 'de minimis'-uitzondering opgenomen, als gevolg waarvan geen effectieve belastingdruk en dus geen bijheffing ter zake van een staat hoeft worden te berekend als aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan. De voorwaarden zijn dat in een staat de gemiddelde kwalificerende omzet van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten minder dan € 10 miljoen bedraagt en dat het gemiddelde kwalificerende inkomen (of verlies) van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten minder dan € 1 miljoen (of een verlies) is. Het betreft hier kort gezegd een driejaarsgemiddelde, bestaande uit het te toetsen verslagjaar en de twee daaraan voorafgaande verslagjaren. De toepassing van de de minimis-uitzondering zorgt voor een vermindering van administratieve lasten zowel voor belastingdiensten als voor het bedrijfsleven. De de minimis-uitzondering is per verslagjaar van toepassing en wordt per staat toegepast. De de minimis-uitzondering is van toepassing op alle groepsentiteiten van een multinationale groep die in dezelfde staat zijn gevestigd of een omvangrijke binnenlandse groep, met uitzondering van staatloze entiteiten en beleggingsentiteiten.

Veiligehavenregel

Het richtlijnvoorstel bevat ook een veiligehavenregel. Deze veiligehavenregel wordt nog vormgegeven in het OESO Implementation Framework. Dit is een werkstroom die is gericht op het bevorderen van een samenhangende en gecoördineerde implementatie van de Pijler 2-maatregelen. Het OESO Implementation Framework wordt uiteindelijk binnen het IF vastgesteld. In het wetsvoorstel is voor deze veiligehavenregel een delegatiebepaling opgenomen. Deze regel houdt in dat de bijheffing voor een groep in een staat voor een verslagjaar wordt gesteld op nihil als de groep daarvoor kiest en als wordt voldaan aan bepaalde voorwaarden. Deze voorwaarden – die volgen uit het OESO Implementation Framework – worden opgenomen in een ministeriële regeling.

3.7 Regels voor fusies, splitsingen, reorganisaties en houdsterstructuren

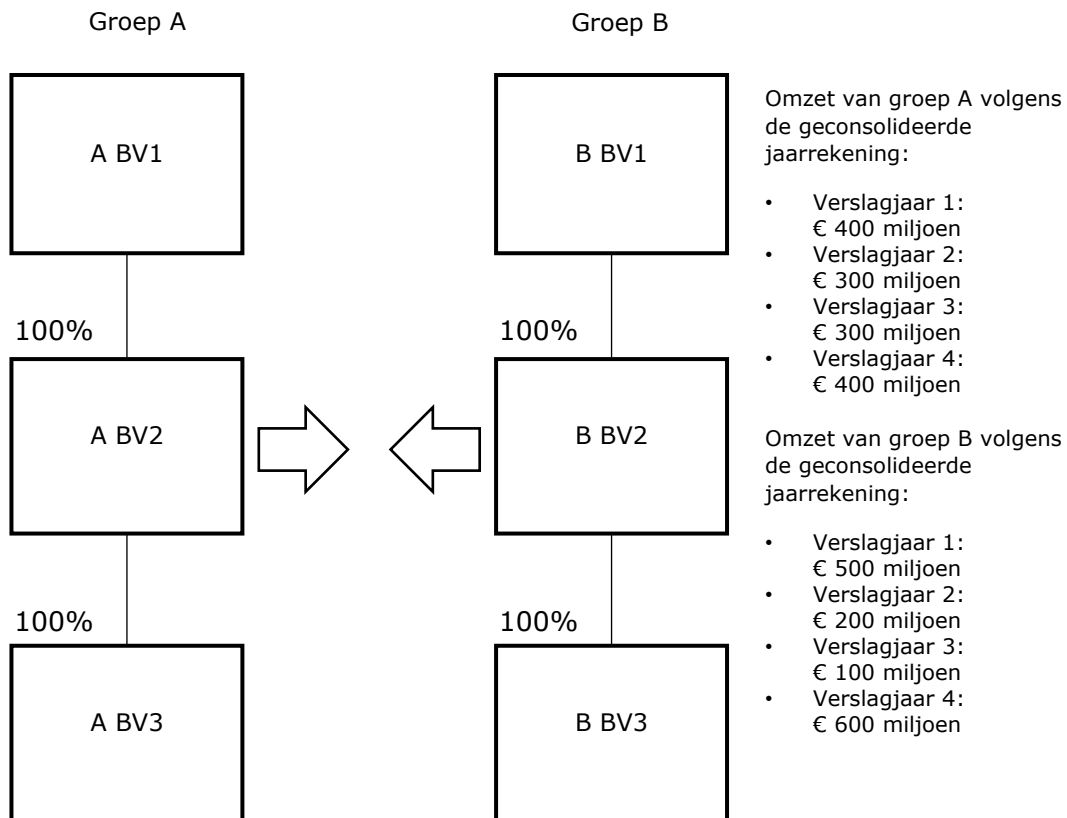
Fusies, splitsingen, reorganisaties

In dit wetsvoorstel zijn specifieke bepalingen opgenomen voor reorganisaties, waaronder fusies, splitsingen, acquisities en activa/passiva-transacties. Het wetsvoorstel bevat regels om ingeval van een fusie of een splitsing te bepalen of wordt voldaan aan de drempel van € 750 miljoen. In het onderstaande voorbeeld wordt de werking hiervan geïllustreerd.

Voorbeeld 18: Fusie

Groep A en groep B zijn afzonderlijke omvangrijke binnenlandse groepen. In verslagjaar 5 zijn alle groepsentiteiten van groep A en groep B onder gemeenschappelijke zeggenschap gebracht, waardoor

alle groepsentiteiten tot een groep zijn samengevoegd.



In dit voorbeeld is sprake van een fusie, omdat als gevolg van een rechtshandeling de groepsentiteiten van groep A en groep B worden samengevoegd tot één groep. Als sprake is van een fusie wordt aan de hand van de vier voorafgaande jaren aan verslagjaar waarin de fusie heeft plaatsgevonden, beoordeeld of is voldaan aan de omzeldrempel. Hierbij wordt rekening gehouden met de totale omzet volgens de geconsolideerde jaarrekening van de betrokken groepen in de vier voorafgaande jaren van de fusie. Er wordt voldaan aan de omzeldrempel van € 750 miljoen als de gecombineerde omzet in ten minste twee van de vier verslagjaren die onmiddellijk voorafgaand aan het te toetsen verslagjaar ten minste € 750 miljoen bedraagt. In dit voorbeeld bedraagt de gecombineerde omzet € 900 miljoen in verslagjaar 1 en € 1 miljard in verslagjaar 4, waardoor de gefuseerde groep in verslagjaar 5 voldoet aan de omzeldrempel en binnen de reikwijdte van deze wet valt. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat het voorgaande ook geldt als een multinationale groep wordt samengevoegd met een andere multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep.

Bij een splitsing ontstaan zogenoemde gesplitste groepen. Er wordt dan per gesplitste groep beoordeeld of aan de drempel van € 750 miljoen is voldaan.

Het wetsvoorstel bevat eveneens regels voor de situatie waarin een groepsentiteit gedurende het jaar door een groep wordt verworven of vervreemd, waaronder regels om het effectieve belastingtarief en de bijheffing van deze «toe- of uittredende entiteit» te bepalen. Een toe of uittredende entiteit kan als gevolg van de overdracht in één verslagjaar onderdeel zijn van meerdere groepen. In de kern wordt uitsluitend rekening gehouden met de financiële gegevens van de toe of uittredende entiteit die meegeconsolideerd worden in de geconsolideerde jaarrekeningen van de betrokken partijen.

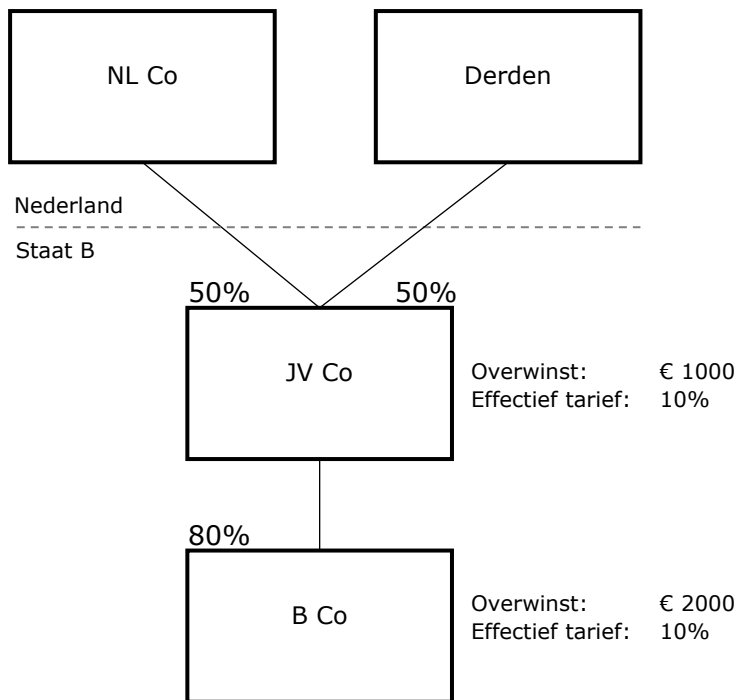
Bij activa- en passiva transacties is de hoofdregel in het wetsvoorstel dat rekening wordt gehouden met het resultaat van die transactie zoals opgenomen in de jaarrekening van de betrokken partijen. Er geldt een uitzondering indien sprake is van een zogenoemde reorganisatie. Van een reorganisatie is – kort gezegd – sprake indien de transactie op grond van lokale fiscale regels nog niet wordt belast en de fiscale boekwaarden worden doorgeschoven. Voor een reorganisatie bevat het wetsvoorstel bepalingen inzake het niet in aanmerking nemen van het resultaat op die overdracht en het geruisloos doorschuiven van de boekwaarden.

Joint ventures

Joint venture-entiteiten worden doorgaans gewaardeerd volgens de nettovermogenswaardemethode (waardering tegen het aandeel in het eigen vermogen van de joint venture) in de jaarrekening van de deelnemers (aandeelhouders) die een belang hebben in die entiteit. De consolidatie van een joint venture ten behoeve van de geconsolideerde jaarrekening geschiedt doorgaans naar evenredigheid van het belang in de joint venture. Omdat er geen sprake is van een integrale consolidatie, is een joint venture-entiteit in beginsel geen groepsentiteit. Om te voorkomen dat joint venture-entiteiten niet onder de reikwijdte van dit wetsvoorstel vallen, zijn er bijzondere bepalingen ten aanzien van joint venture-entiteiten. Een joint venture-entiteit is een entiteit waarvan de financiële resultaten worden verantwoord op basis van de nettovermogenswaardemethode in de geconsolideerde jaarrekening van een uiteindelijkkemoederentiteit. Daarnaast dient de uiteindelijkkemoederentiteit een middellijk of onmiddellijk belang van ten minste 50% te houden in deze entiteit. De betreffende entiteit is geen joint venture voor toepassing van dit wetsvoorstel als de entiteit een uiteindelijkkemoederentiteit is, een uitgesloten entiteit is, en onder omstandigheden als de entiteit wordt gehouden via een uitgesloten entiteit.

Voorbeeld 19: Joint venture

NL Co is de uiteindelijkkemoederentiteit van een multinationale groep. NL Co houdt 50% van het belang in JV Co. JV Co functioneert als joint venture tussen NL Co en derden. De financiële resultaten van JV Co worden verantwoord op basis van de nettovermogenswaardemethode in de geconsolideerde jaarrekening van NL Co. De activa en passiva, inkomen, uitgaven en kasstromen van B Co worden door JV Co op basis van een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard geconsolideerd.



In dit voorbeeld kwalificeert JV Co als een joint venture. NL Co houdt 50% van de aandelen in JV Co en verantwoordt de resultaten van de entiteit op basis van de nettovermogenswaardemethode. Daarnaast is JV Co geen uiteindelijk moederentiteit, geen uitgesloten entiteit en wordt deze evenmin gehouden via een uitgesloten entiteit. Omdat JV Co de activa en passiva, inkomen, uitgaven en kasstromen van B Co consolideert op basis van een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard, wordt B Co aangemerkt als een met een joint venture verbonden partij, waarbij JV Co en B Co gezamenlijk een joint venture-groep vormen.

Omdat sprake is van een joint venture-groep, dient NL Co de inkomen-inclusiemaatregel toe te passen met betrekking tot haar toerekenbare deel in de bijheffing van elk lid van die joint venture-groep. De inkomen-inclusiebijheffing ter zake van JV Co bedraagt € 25 ($50\% \times ((\text{€ } 1.000 / \text{€ } 3.000) \times \text{€ } 150))$) en € 40 ter zake van B Co ($50\% \times 80\% \times ((\text{€ } 2.000 / \text{€ } 3.000) \times \text{€ } 150))$).

Meerdere moederentiteiten

Het wetsvoorstel bevat bijzondere bepalingen voor groepen met meerdere moederentiteiten (bijvoorbeeld bij een dubbele beursnotering). Kenmerkend aan dergelijke structuren is dat er één geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld. Voor dergelijke groepen geldt dat ingevolge het wetsvoorstel sprake is van één gecombineerde en geconsolideerde groep. Het wetsvoorstel bevat regels voor de berekening van de bijheffing en het toewijzen van die bijheffing aan groepsentiteiten.

3.8 Regels voor fiscale neutraliteitsstelsels en uitdelingsbelastingstelsels

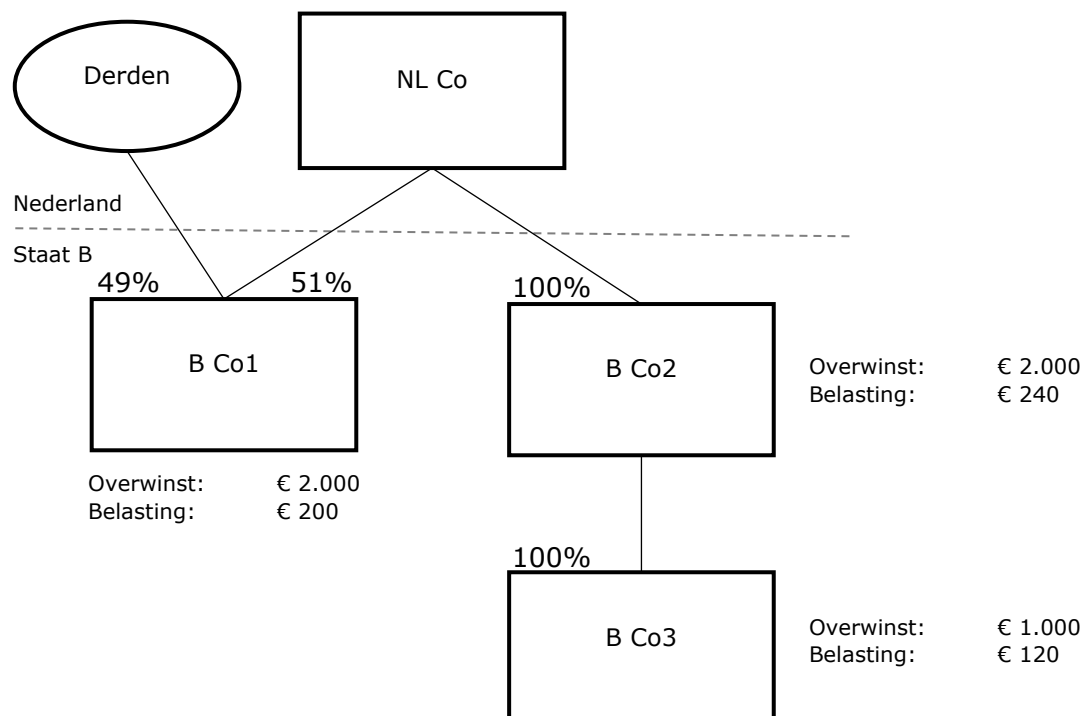
Het wetsvoorstel voorziet in bijzondere bepalingen voor groepsentiteiten die onderworpen zijn aan een fiscaal neutraliteitsregime- of een uitdelingsbelastingstelsel. In de eerste plaats wordt ten aanzien van een uiteindelijk moederentiteit die fiscaal transparant is, dan wel onderworpen is aan een aftrekbaar-dividendstelsel, voorzien in de mogelijkheid om het netto kwalificerend inkomen voor de berekening van het effectief tarief te verminderen. Dit is bijvoorbeeld het geval als de belanghouders over dit inkomen aan belastingheffing zijn onderworpen tegen ten minste het

minimumbelastingtarief. In de tweede plaats voorziet het wetsvoorstel in bijzondere bepalingen voor de berekening van het effectieve belastingtarief van beleggingsentiteiten (en in enkele keuzemogelijkheden ten aanzien van dergelijke entiteiten). Tot slot zijn er bijzondere bepalingen voor uitdelingsbelastingstelsels, waarbij het effectieve belastingtarief op alternatieve wijze berekend kan worden.

Met betrekking tot een beleggingsentiteit geldt als uitgangspunt dat het effectieve belastingtarief en de bijheffing per beleggingsentiteit afzonderlijk worden bepaald (los van de andere groepsentiteiten die in dezelfde staat zijn gevestigd). Daarnaast is er een keuzemogelijkheid om een beleggingsentiteit als fiscaal transparante entiteit te behandelen. Hiervoor gelden enkele voorwaarden, waaronder dat de groepsentiteit die het belang houdt in de beleggingsentiteit subjectief onderworpen is aan belastingheffing tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief. Er is tevens een mogelijkheid om ervoor te kiezen om ten aanzien van beleggingsentiteiten het belastbare uitdelingsstelsel toe te passen. Het voorgaande kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 20: Beleggingsentiteiten

NL Co, B Co1, B Co2 en B Co3 zijn onderdeel van een multinationale groep waarvan NL Co de uiteindelijk moederentiteit is. B Co1 is een beleggingsentiteit, waarvan 49% van het belang wordt gehouden door derden die geen onderdeel zijn van de multinationale groep. Het effectieve belastingtarief in staat B bedraagt minder dan 15%, waardoor alle groepsentiteiten die in staat B zijn gevestigd, laagbelastende groepsentiteiten zijn.



Het wetsvoorstel bevat specifieke regels die zien op beleggingsentiteiten. Met betrekking tot beleggingsentiteiten geldt als hoofdregel dat het effectieve belastingtarief van een beleggingsentiteit afzonderlijk wordt berekend van het effectieve belastingtarief van de staat waarin de beleggingsentiteit is gevestigd. Dit uitgangspunt geldt niet voor beleggingsentiteiten die als fiscaal

transparante entiteiten worden aangemerkt. Daarnaast geldt deze regel ook niet voor beleggingsentiteiten die een uiteindelijkkemoederentiteit zijn, omdat zij uitgesloten entiteiten zijn.

In dit voorbeeld is B Co1 een beleggingsentiteit. Aangenomen wordt dat voor deze entiteit niet is gekozen om deze als fiscaal transparante entiteit aan te merken. Het effectieve belastingtarief wordt berekend afzonderlijk van de entiteiten B Co2 en B Co3. Het effectieve belastingtarief van B Co1 is 10% (€ 200 / € 2.000). Het bijheffingspercentage is 5% (15% -/- 10%). De bijheffing bedraagt € 100 (5% x € 2.000).

Het effectieve belastingtarief en de eventuele bijheffing ter zake van B Co2 en B Co3 wordt gezamenlijk berekend. Het effectieve belastingtarief is 12% ((€240 + € 120) / (€ 2.000 + € 1.000)). Het bijheffingspercentage is 3% (15% -/- 12%). De bijheffing bedraagt € 90 (3% x € 3.000).

3.9 Formeelrechtelijke aspecten

Bijheffing-informatieaangifte en belastingaangifte

Het wetsvoorstel bevat een enkele formeelrechtelijke bepalingen. Deze bepalingen regelen bijvoorbeeld de informatieplicht en de voorwaarden waaronder de bijheffing-informatieaangifte moet worden ingediend. Dit wetsvoorstel omvat eveneens de termijnen voor indiening van de bijheffing-informatieaangifte en het voldoen aan de informatieplicht. Daarnaast bevat het wetsvoorstel een sanctiebepaling voor het geval waarin niet aan de in dit wetsvoorstel opgenomen verplichtingen wordt voldaan. Ingevolge het richtlijnvoorstel dienen lidstaten alle nodige maatregelen te nemen om ervoor te zorgen dat sancties worden uitgevoerd en dat die sancties doeltreffend, evenredig en afschrikwekkend zijn. Het wetsvoorstel regelt ook de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de invordering en de mededelingsplicht ingeval de aangifte onjuistheden of onvolledigheden bevat.

Het richtlijnvoorstel laat lidstaten vrij in het bepalen van de wijze van heffing en van invordering. De bijheffing-informatieaangifte (waarin de informatie dient te worden opgenomen die op grond van het wetsvoorstel verstrekt moet worden) moet worden onderscheiden van de belastingaangifte (de aangifte waarop de voldoening van de bijheffing is gebaseerd).

De bijheffing-informatieaangifte bevat de berekening van de bijheffing en de verdeling daarvan over staten. De informatie die in de bijheffing-informatieaangifte is opgenomen wordt uitgewisseld met andere staten. Voor deze uitwisseling zijn in het wetsvoorstel geen regels opgenomen. Hiertoe wordt naar verwachting een aparte richtlijn voorgesteld. Door de belastingaangifte wordt de bijheffing van een groepsentiteit geformaliseerd. Verder bevat het wetsvoorstel bepalingen over bewijslastverdeling, bijvoorbeeld bij het uitsluiten van inkomen uit internationale scheepvaart. Bovenstaande punten worden hierna verder toegelicht.

Het richtlijnvoorstel geeft in verschillende bepalingen expliciet aan dat de belastingplichtige bepaalde ingenomen standpunten moet aantonen. «Aantonen» houdt hier in «aannemelijk maken».¹⁷ Ook waar dit niet expliciet in het richtlijnvoorstel is vermeld, moeten belastingplichtigen ingenomen standpunten aannemelijk kunnen maken. Als de inspecteur om aanvullende informatie

¹⁷ HR 26 mei 1999, nr. 34230, ECLI:NL:HR:1999:AA2766.

verzoekt, zal deze informatie vaak moeten worden verkregen van de groepsentiteit die de bijheffing-informatieaangifte heeft opgesteld.

Het richtlijnvoorstel voorziet ook in de mogelijkheid van veilige havenregels. Een groep kan de keuze voor een veilige havenregel maken in de bijheffing-informatieaangifte. Indien een beroep wordt gedaan op een veilige havenregel, heeft de inspecteur de mogelijkheid om binnen 36 maanden nadat de bijheffing-informatieaangifte ingediend moet worden, deze veilige havenregel ter discussie te stellen. De inspecteur moet aangeven welke specifieke feiten en omstandigheden substantieel invloed kunnen hebben op de toegepaste veilige havenregel. De belastingplichtige moet dan aannemelijk maken waarom de gestelde specifieke feiten en omstandigheden geen substantiële invloed op de toegepaste veilige havenregel hebben. De precieze inhoud en vormgeving van deze veilige havenregel zal verder uitgewerkt worden binnen het OESO Implementation Framework.

Bijheffing-informatieaangifte en informatieplicht

De bijheffing-informatieaangifte bevat de gegevens voor de onderliggende berekening van de bijheffing, en is nodig voor de controle daarop en de verdeling daarvan over staten. De bijheffing-informatieaangifte bevat informatie over de groepsentiteiten, over de groepsstructuur, informatie die nodig is voor het bepalen van de bijheffing en een overzicht van de keuzes die een entiteit op grond van de verschillende bepalingen in het wetsvoorstel heeft gemaakt. De bijheffing-informatieaangifte wordt uitgewisseld tussen staten die voor het verslagjaar een van kracht zijnde kwalificerende overeenkomst hebben. De precieze inhoud en vormgeving van deze bijheffing-informatieaangifte en de uitwisseling daarvan worden verder uitgewerkt binnen het OESO Implementation Framework.

In beginsel moet een in Nederland gevestigde groepsentiteit een bijheffing-informatieaangifte indienen. Deze bijheffing-informatieaangifte mag ook namens de aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit worden ingediend. De groepsentiteit die de bijheffing-informatieaangifte heeft ingediend, wordt aangemerkt als de informatieaangifte-indienende groepsentiteit. Ten aanzien van het eerste verslagjaar waarop het wetsvoorstel van toepassing is, moet uiterlijk achttien maanden na de laatste dag van dat verslagjaar de bijheffing-informatieaangifte worden ingediend. Na dat eerste verslagjaar is de periode waarin de bijheffing-informatieaangifte moet zijn ingediend uiterlijk vijftien maanden na het einde van het betreffende verslagjaar. Groepen worden geacht binnen deze termijn de informatie die de bijheffing-informatieaangifte moet bevatten te hebben verzameld en gecontroleerd.

Wanneer een in Nederland gevestigde groepsentiteit de bijheffing-informatieaangifte indient, draagt Nederland er zorg voor dat de andere staat waar de multinationale groep is gevestigd deze informatie verkrijgt, voor zover die staat een EU-lidstaat is of er een voor het verslagjaar van kracht zijnde kwalificerende overeenkomst tussen Nederland en die staat is. Een multinationale groep kan ook kiezen de bijheffing-informatieaangifte in een andere staat dan Nederland in te dienen. Deze keuze bestaat slechts ingeval die andere staat een EU-lidstaat is of een staat is waarmee Nederland een kwalificerende overeenkomst heeft gesloten. Voor de automatische uitwisseling bestaan op dit moment nog geen van kracht zijnde kwalificerende overeenkomsten

met Nederland. Hiertoe zal de Europese Commissie naar verwachting een aanpassing van Richtlijn 2011/16/EU¹⁸ voorstellen. Daarnaast wordt binnen het OESO Implementation Framework gewerkt aan de uitwisseling met staten die geen onderdeel zijn van de EU. Dit zal naar verwachting resulteren in een Multilaterale Competente Autoriteiten Overeenkomst waar Nederland aan kan deelnemen. De verwachting is dat de uitwisselingssystematiek zal aansluiten bij die van de landenrapporten (CbCR).

Ingeval de bijheffing-informatieaangifte niet in Nederland wordt ingediend, geldt voor de in Nederland gevestigde groepsentiteiten een informatieplicht. Een dergelijke informatieplicht mag ook namens de groepsentiteit worden voldaan door een aangewezen lokale entiteit. Door de informatieplicht is de inspecteur op de hoogte over vanuit welke staat de bijheffing-informatieaangifte, kan worden verwacht. De termijn om te voldoen aan de informatieplicht is gelijk aan de termijn om de bijheffing-informatieaangifte in te dienen.

Omdat de belastingaangifte afhankelijk is van de bijheffing-informatieaangifte, ligt het voor de hand dat de aangiftetermijn voor die belastingaangifte niet eerder verloopt dan de termijn waarbinnen de bijheffing-informatieaangifte moet worden ingediend. Ingevolge het richtlijnvoorstel moet de bijheffing-informatieaangifte – met uitzondering van het eerste verslagjaar – uiterlijk binnen vijftien maanden na het einde van het verslagjaar zijn ingediend. De aangiftetermijn verloopt twee maanden na afloop van de termijn voor het indienen van de bijheffing-informatieaangifte.

Wijze van heffing

Zoals eerder in het algemeen deel is opgemerkt, wordt voor de bijheffing in dit wetsvoorstel een voldoening op aangifte voorgesteld. Een aangifte voor de bijheffing kan pas worden gedaan als de overwinst is berekend. Dit belastbare bedrag wordt vastgesteld aan de hand van internationale financiële gegevens die in de bijheffing-informatieaangifte worden opgenomen. De bijheffing-informatieaangifte bevat de hoogte van de bijheffing per staat. Het ligt daarom voor de hand dat de aangifte en betaling pas gedaan worden nadat de bijheffing-informatieaangifte is ingediend.

Voor bezwaar en beroep wordt aangesloten bij de bepalingen in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Dit betekent dat bezwaar en beroep openstaat tegen de voldoening. Overeenkomstig de suppletieplicht bij de omzetbelasting¹⁹ en de inlichtingverplichting bij de bronbelasting²⁰ wordt voorzien in een mededelingsplicht, waardoor belastingplichtigen worden gehouden de inspecteur uit eigen beweging mededeling te doen van onjuistheden of onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hun bekend zijn of zijn geworden. Dit zal de vorm krijgen van een algemene maatregel van bestuur.

De aangiftetermijn is zeventien maanden. Dit betekent in feite dat een groepsentiteit nog twee maanden de tijd heeft om aangifte te doen, nadat de termijn voor het indienen van de bijheffing-informatieaangifte is verlopen. Deze aangiftetermijn is langer dan in de AWR gebruikelijk is. De reden hiervoor is dat groepen dan voldoende tijd hebben om vanuit de complexe berekeningen

¹⁸ Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG.

¹⁹ Artikel 10a AWR juncto artikel 15 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

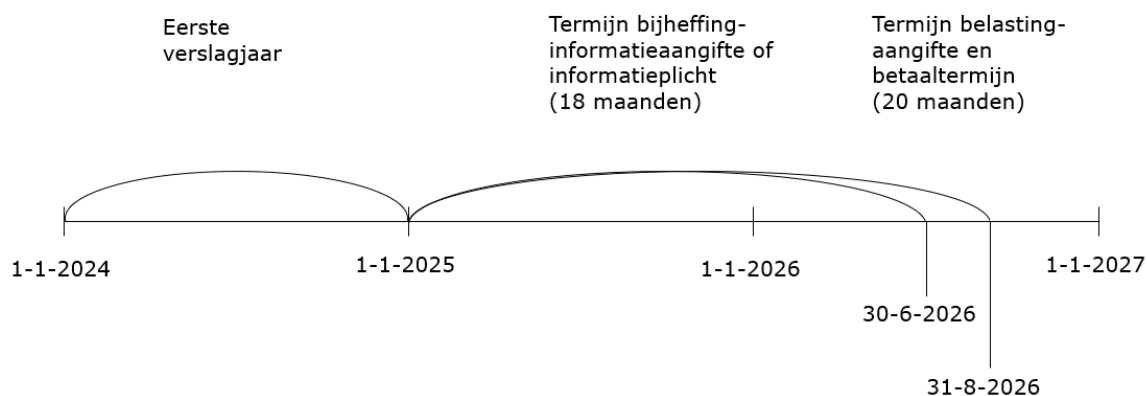
²⁰ Artikel 10a AWR juncto artikel 6.3 Wet bronbelasting 2021.

van de bijheffing-informatieaangifte een juiste aangifte in Nederland in te dienen. De betalingstermijn is gelijk aan de aangiftetermijn, dus zeventien maanden na het einde van het verslagjaar.

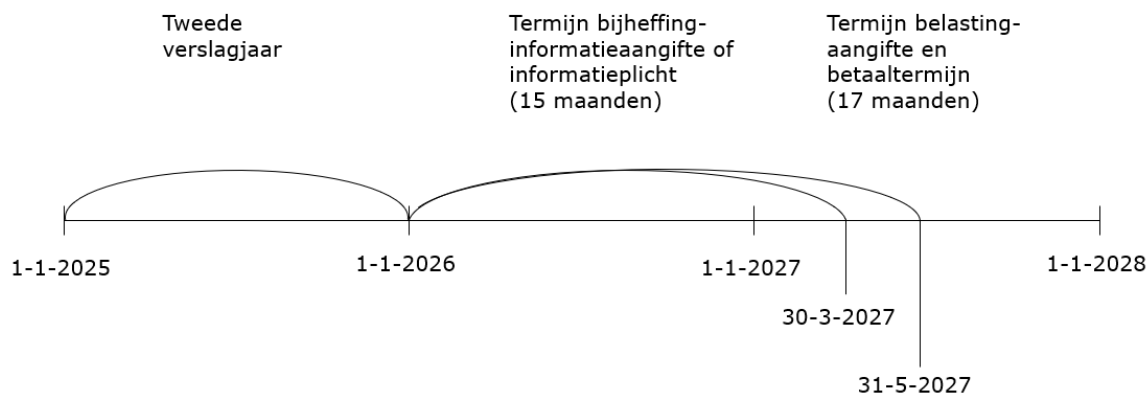
In het onderstaande voorbeeld is een schematische weergave opgenomen van de termijnen voor het aanleveren van de bijheffing-informatieaangifte, voor het voldoen aan de informatieplicht en de termijn voor het indienen van de belastingaangifte, en het voldoen op aangifte.

Voorbeeld 21: Termijnen

NL Co is een in Nederland gevestigde uiteindelijk moederentiteit. Het eerste verslagjaar waarop de bijheffing van toepassing is op NL Co is het verslagjaar dat loopt van 1 januari 2024 tot en met 31 december 2024. De bijheffing-informatieaangifte moet binnen 18 maanden na het eerste verslagjaar zijn ingediend. Deze termijn loopt voor NL Co af per 30 juni 2026. De belastingaangifte, en de bijheffing, moet binnen 20 maanden na het eerste verslagjaar ingediend, respectievelijk voldaan, zijn. Deze termijn loopt af per 31 augustus 2026.



Het tweede verslagjaar van NL Co loopt van 1 januari 2025 tot en met 31 december 2025. Voor het tweede verslagjaar moet de bijheffing-informatieaangifte binnen 15 maanden na afloop van het verslagjaar zijn ingediend. Deze termijn loopt af op 30 maart 2027. De belastingaangifte, en de bijheffing, moet binnen 17 maanden na het verslagjaar ingediend, respectievelijk voldaan, zijn. Deze termijn loopt af per 31 mei 2027.



Invordering/aansprakelijkheid

In beginsel zal de ontvanger de belastingplichtige groepsentiteit aanspreken voor de verschuldigde minimumbelasting. Het kabinet acht het wenselijk dat de ontvanger de mogelijkheid heeft om andere groepsentiteiten behorend tot dezelfde multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep aan te spreken voor de onbetaald gebleven belastingschuld, indien betaling door de belastingplichtige groepsentiteit uitblijft. In dit wetsvoorstel wordt daarom voorzien in een wijziging van de Invorderingswet 1990 die ertoe strekt om een aansprakelijkheid in het leven te roepen voor groepsentiteiten behorend tot een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep voor een onbetaald gebleven belastingschuld van een andere groepsentiteit behorend tot dezelfde multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep.

De hoofdelijke aansprakelijkheid zal alleen zien op de belasting die materieel is verschuldigd gedurende het bestaan van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep. Voorts zal de hoofdelijke aansprakelijkheid alleen zien op de periode dat de aansprakelijk te stellen groepsentiteit onderdeel uitmaakte van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep.

Belastingrente

In het geval dat de belasting niet tijdig binnen de betaaltermijn is voldaan, zal bij de naheffingsaanslag ook belastingrente in rekening worden gebracht. Omdat er bij de bijheffing sprake zal zijn van een wettelijke verlengde betaaltermijn, acht het kabinet het niet redelijk om de belastingrente in rekening te brengen over (een deel van) de periode die aan de belastingplichtige op grond van het wetsvoorstel beschikbaar wordt gesteld om aangifte te doen en om de belasting te voldoen. Daarom wordt voorgesteld dat belastingrente worden berekend over de nageheven belasting vanaf de eerste dag na het einde van de betaaltermijn tot en met de dag voorafgaand aan de dag waarop de naheffingsaanslag invorderbaar is.

Sancties

Ingevolge het richtlijnvoorstel dienen lidstaten alle nodige maatregelen te nemen om ervoor te zorgen dat sancties worden uitgevoerd en dat die sancties doeltreffend, evenredig en afschrikwekkend zijn. Door de in het wetsvoorstel opgenomen boetebepaling kan het met opzet of door grove schuld niet nakomen van de in het wetsvoorstel opgenomen verplichtingen leiden tot een bestuurlijke boete van de vierde (ingeval van de informatieplicht) dan wel de zesde (ingeval van de bijheffing-informatieaangifte) categorie.²¹

Het onderscheid tussen de sanctie bij de schending van de verplichting om een bijheffing-informatieaangifte en de schending van de informatieverplichting, is gebaseerd op het verschil in de informatie die de entiteit aan de inspecteur moet verstrekken. Wanneer een groep in Nederland de bijheffing-informatieaangifte indient, is de Nederlandse belastingplichtige ervoor verantwoordelijk dat de bijheffing-informatieaangifte correct, volledig en op tijd ingediend wordt.

²¹ Artikel 23, vierde lid, Wetboek van Strafrecht. Een boete van de vierde categorie bedraagt per 1 januari 2022 ten hoogste € 22.500. Een boete van de zesde categorie bedraagt per 1 januari 2022 ten hoogste € 900.000.

Zonder deze bijheffing-informatieaangifte is in Nederland, en in het geval van een multinationale groep ook in andere staten, niet de benodigde informatie beschikbaar van de groep om de bijheffing te berekenen.

Voor multinationale groepen speelt verder een rol dat bij de indiening van de bijheffing-informatieaangifte in Nederland, Nederland verantwoordelijk is voor de verdere verspreiding van de informatie naar de overige relevante staten waarin de multinationale groep is gevestigd. Een schending van de verplichtingen van de multinationale groep in Nederland kan dan internationaal gevolgen hebben voor de uitwisseling van gegevens met betrekking tot de belastingheffing in de overige staten waarin de multinationale groep is gevestigd. Het kabinet vindt het passend om in deze gevallen een boete in te voeren van ten hoogste het bedrag van de zesde categorie. Het boetemaximum van de zesde categorie sluit aan bij de bestuurlijke boete die ten hoogste kan worden opgelegd inzake het niet-nakomen van de verplichtingen die gelden voor het landenrapport²², de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies²³ en de gegevensuitwisseling digitale platformeconomie²⁴.

Voor het niet nakomen van de informatieplicht, waarbij de Nederlandse belastingplichtige de identiteit en vestigingsplaats van de buitenlandse groepsentiteit aangeeft die de bijheffing-informatieaangifte gaat indienen, past een lagere boete. Immers, indien niet aan de informatieplicht wordt voldaan, wordt nog steeds de bijheffing-informatieaangifte uitgewisseld door de staat waar de uiteindelijk moederentiteit, respectievelijk de aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit gevestigd is. Het kabinet vindt het passend om in de gevallen waarin de multinationale groep in een andere staat de bijheffing-informatieaangifte indient, maar de in Nederland gevestigde aangewezen lokale entiteit, respectievelijk de in Nederland gevestigde groepsentiteit, niet aan de informatieplicht voldoet, een boete in te voeren van ten hoogste het bedrag van de vierde categorie. Deze boete van ten hoogste de vierde categorie is bijvoorbeeld ook opgenomen in het wetsvoorstel Wet implementatie gegevensuitwisseling digitale platformeconomie.²⁵

De boete dient in elk geval proportioneel te zijn. Wat een proportionele boete is, hangt af van alle relevante feiten en omstandigheden van het concrete geval. Deze worden afgewogen door de inspecteur en dient te leiden tot een boete die passend en geboden is. Hierbij kan sprake zijn van omstandigheden die strafverzwarend of strafverminderend zijn. Zo kan recidive leiden tot een verhoging van de boete en kunnen slechte financiële omstandigheden leiden tot een verlaging van de boete. Dit zal verder worden uitgewerkt in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

Bovendien is strafrechtelijke vervolging mogelijk bij het niet nakomen van de informatieplicht, de aangifteverplichting, de mededelingsplicht of de verplichting om de bijheffing-informatieaangifte in te dienen.

²² Richtlijn (EU) 2016/881 («DAC4», inzake CbCR).

²³ Richtlijn (EU) 2018/822 («DAC6», inzake meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies).

²⁴ Richtlijn (EU) 2021/514 («DAC7», inzake gegevensuitwisseling digitale platformeconomie).

²⁵ Kamerstukken II 2021/22, 36 063, nr. 2.

3.10 Overgangsbepalingen

Het wetsvoorstel voorziet in een aantal overgangsbepalingen. Dit geldt bijvoorbeeld voor actieve en passieve belastinglatenties en overgedragen activa die aanwezig zijn bij aanvang van het overgangsjaar. Het overgangsjaar is het eerste verslagjaar waarin de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep in Nederland onder het bereik van dit wetsvoorstel valt. Voor de berekening van het effectieve belastingtarief worden deze – kort gezegd – onder voorwaarden opgenomen tegen het laagste van het van toepassing zijnde binnenlandse belastingtarief (het tarief waartegen de latenties in de financiële verslaggeving zijn opgenomen) en het minimumbelastingtarief.

Het wetsvoorstel voorziet daarnaast in een uitsluiting van de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel voor multinationale groepen in de aanvangsfase van hun internationale activiteiten en voor omvangrijke binnenlandse groepen. Kort gezegd wordt de inkomen-inclusiebijheffing gesteld op nihil gedurende een periode van vijf jaar vanaf de aanvangsfase van de internationale activiteiten van een multinationale groep, dan wel gedurende een periode van vijf jaar vanaf de eerste dag van het verslagjaar waarin een omvangrijke binnenlandse groep voor het eerst binnen de reikwijdte van dit wetsvoorstel valt. Ook geldt dat de onderbelastewinstbijheffing wordt gesteld op nihil gedurende een periode van vijf jaar vanaf de aanvangsfase van de internationale activiteiten van de multinationale groep. Een multinationale groep bevindt zich in de aanvangsfase van de internationale activiteiten indien (i) de groepsentiteiten in niet meer dan zes verschillende staten zijn gevestigd, en (ii) de som van de nettoboekwaarde van de materiële activa van alle groepsentiteiten niet meer bedraagt dan € 50.000.000.

Tot slot voorziet dit wetsvoorstel in staffels tot wijziging van de relevante percentages voor de berekening van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid. Dit inkomen bestaat – kort gezegd – uit een bepaald percentage van de in aanmerking komende werknemerslasten en een bepaald percentage van de boekwaarde van de in aanmerking komende materiële activa. In het eerste verslagjaar na inwerkingtreding betreft het 10% van de werknemerslasten en 8% van de materiële activa. Deze percentages lopen in het tweede tot en met het tiende verslagjaar na inwerkingtreding gefaseerd af tot 5%.

4. Gegevensverwerking

Het wetsvoorstel implementeert Richtlijn (EU) 2022/PM in een afzonderlijke belastingwet. Ingevolge het wetsvoorstel zijn groepsentiteiten verplicht gegevens te verstrekken over de winsten, de belastingen en het effectieve belastingtarief per staat. Vanwege de aard van deze belasting, vallen de uitgewisselde gegevens nagenoeg niet onder de definitie van persoonsgegevens van de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG).²⁶

Iedere vorm van gegevensverwerking in het wetsvoorstel vloeit rechtstreeks voort uit de richtlijn. Het wetsvoorstel bevat geen aanvullende verplichtingen of voorwaarden ten opzichte van het richtlijnvoorstel. De Europese Toezichthouder voor gegevensbescherming is eveneens geraadpleegd. Deze kwam tot het oordeel dat de verwerking van gegevens in het kader van het

²⁶ Persoonsgegevens zoals bedoeld in artikel 4, sub 1 Algemene Verordening Gegevensbescherming.

richtlijnvoorstel in overeenstemming is met de AVG en Verordening (EU) 2018/172578 van het Europees Parlement en de Raad.

De verantwoordelijkheid voor de juistheid van de informatie in de bijheffing-informatieaangifte ligt in eerste instantie bij de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep. Zij moeten daarvoor binnen de groep de informatie opvragen en controleren op juistheid. Na indiening van de bijheffing-informatieaangifte is de Belastingdienst verantwoordelijk voor de verwerking. De AVG is slechts relevant voor zover de het gaat om persoonsgegevens in de uitgewisselde informatie. Voorbeelden van persoonsgegevens in de zin van deze wet kunnen bijvoorbeeld de contactgegevens van een contactpersoon van een groepsentiteit zijn. De betreffende gegevens mogen niet langer worden bewaard dan noodzakelijk is voor het doel waarvoor zij zijn verwerkt.²⁷ Voor het bewaren en het vernietigen van gegevens hanteert de Belastingdienst de termijnen die overeenkomstig de bepalingen in de Archiefwet bekend worden gemaakt.²⁸ De bestaande beveiligingsregels binnen de Belastingdienst worden onverkort toegepast op de onderhavige verwerking van persoonsgegevens.²⁹ Voorts geldt dat de persoonsgegevens door het nemen van passende technische of organisatorische maatregelen op een dusdanige manier moeten worden verwerkt dat een passende beveiliging ervan gewaarborgd is. Wanneer de Belastingdienst de gegevens ontvangt, zal de Belastingdienst die ook uitwisselen op basis van kwalificerende overeenkomsten die Nederland met bevoegde autoriteiten sluit. Nu nog onbekend is op welke wijze de uitwisseling van deze gegevens loopt, is ook onbekend waar in dat geval de verantwoordelijkheid voor de bescherming van de gegevens komt te liggen.

Voor de uitwisseling tussen lidstaten geldt dat de gegevens en inlichtingen onder de geheimhoudingsplicht vallen en de bescherming genieten waarin het nationale recht van de ontvangende EU-lidstaat met betrekking tot soortgelijke inlichtingen voorziet. In de AWR is de geheimhoudingsplicht van de Belastingdienst geregeld.³⁰ De uitwisseling van de bijheffing-informatieaangifte zal naar verwachting leiden tot een aanpassing van Richtlijn 2011/16/EU en worden omgezet in de Wet internationale bijstandsverlening (WIB). De WIB bepaalt dat de nationale geheimhoudingsplicht ook geldt voor informatie verkregen in het kader van wederzijdse bijstand van een andere (lid)staat.³¹

5. Gevolgen (met uitzondering van financiële gevolgen)

5.1 Effecten voor bedrijven en burgers

Het wetsvoorstel leidt tot extra regeldruk voor het bedrijfsleven. Het voorstel raakt, kort gezegd, dezelfde multinationale groepen die onder de CbCR-verplichting vallen, en omvangrijke binnenlandse groepen die ook ten minste € 750 miljoen omzet hebben.

Voor Nederland betekent dat er ongeveer 3.000 multinationale groepen en omvangrijke binnenlandse groepen onder de reikwijdte van dit wetsvoorstel vallen. Het voorstel leidt tot extra regeldruk bij een grotere groep entiteiten. Entiteiten dienen ieder jaar te controleren of zij onder de reikwijdte van dit wetsvoorstel vallen. Verder nemen de administratieve lasten voor bedrijven

²⁷ Artikel 5, eerste lid, onderdeel e, AVG.

²⁸ Te raadplegen op de website van het Nationaal Archief: www.nationaalarchief.nl/archiveren/, zoekterm: selectielijst Belastingdienst. In beginsel geldt een bewaartermijn van 7 jaar.

²⁹ Ten aanzien van de bestaande beveiligingsregels binnen de Belastingdienst geldt de Baseline Informatiebeveiliging Rijksdienst (BIR) 2017.

³⁰ Artikel 67 AWR.

³¹ Artikel 28 WIB.

die binnen de reikwijdte vallen toe, omdat zij moeten voldoen aan diverse verplichtingen, zoals indiening van een bijheffing-informatieaangifte en indiening van een belastingaangifte.

In dit kader is de zogenoemde de minimis-uitzondering, zoals hiervoor beschreven, van belang. Als de winst in een staat niet hoger is dan € 1 miljoen en de omzet € 10 miljoen niet overschrijdt, vindt er – kort gezegd – geen bijheffing plaats in de betreffende staat.

Naast die hiervoor genoemde jaarlijks terugkerende regeldrukkosten zijn er ook mogelijk eenmalige regeldrukkosten voor herstructurering.

5.2 Adviescollege toetsing regeldruk

[PM]

5.3 Doeltreffendheid

Met dit wetsvoorstel worden multinationale groepen en omvangrijke binnenlands groepen met een omzet boven de € 750 miljoen belasting met een effectief van minimaal 15%. Doordat dit minimumbelastingtarief in internationaal verband wordt geheven wordt het voordeel voor deze multinationals om via kunstmatige winstverschuiving belasting te ontwijken verder beperkt. Daarmee wordt dit wetsvoorstel als doeltreffend beschouwd.

5.4 Doelmatigheid

Het voorstel is doelmatig omdat alleen grotere multinationale groepen en omvangrijke binnenlandse groepen onder het wetsvoorstel vallen. Bij de afbakening is aangesloten bij de omzetsdrempel die geldt voor de CbCR-verplichtingen. Met de omzetsdrempel worden kleinere bedrijven bij voorbaat uitgesloten van het wetsvoorstel, zodat deze niet geconfronteerd worden met de extra administratieve lastendruk.

6. Budgettaire aspecten

Het budgettaire effect van het wetsvoorstel valt in twee delen uiteen. Het eerste deel van het budgettaire effect is de bijheffing in Nederland over winsten van multinationale groepen en omvangrijke binnenlandse groepen die in Nederland worden behaald. In bepaalde gevallen kan het effectieve tarief in de vennootschapsbelasting lager zijn dan het minimumbelastingtarief van 15%. Dat geldt in voorkomende gevallen voor de innovatiebox, het tonnageregime en de liquidatieverliesregeling. Als gevolg van dit wetsvoorstel wordt over die effectief laagbelaste winsten bijgeheven. De inschatting is dat leidt tot een opbrengst in ordegrootte van € 100 miljoen. Het hoge Nederlandse vennootschapsbelastingtarief is 25,8%. Hierdoor worden naar verwachting over het algemeen Nederlandse vennootschappen effectief tegen meer dan 15% belast. Ook indien bijvoorbeeld de innovatiebox van toepassing is op een bepaald gedeelte van de omzet, hoeft dit naar verwachting in veel gevallen niet tot gevolg te hebben dat het effectieve belastingtarief in Nederland daalt tot onder de 15%.

Het tweede deel van het budgettaire effect is de bijheffing in Nederland over winsten van multinationale groepen die in andere staten worden behaald en die niet tegen minimaal 15% effectief zijn belast. Indien geen rekening zou worden gehouden met gedrag zou Nederland naar huidig inzicht ongeveer € 100 miljoen gaan bijheffen van multinationale groepen met een Nederlandse entiteit over winsten van dochtervennootschappen in niet-EU-landen. De verwachting

is dat op grond van het richtlijnvoorstel EU-lidstaten ten minste bijheffen tot het effectieve minimumbelastingtarief van 15% over de laagbelaste winsten in hun land, waardoor Nederland in die gevallen niet zal bijheffen.

Gedragseffecten zullen zich naar verwachting wel gaan voordoen. Een belangrijk gedragseffect is dat staten hetzij door een kwalificerende binnenlandse bijheffing hetzij door aanpassingen in de winstbelasting zullen bewerkstelligen dat het effectieve belastingtarief voor multinationale groepen met een omzet van ten minste € 750 miljoen zal uitkomen op ten minste 15%. Per saldo is de verwachting dat Nederland hierdoor op termijn feitelijk geen belasting zal bijheffen.

Een ander gedragseffect is dat multinationale groepen naar verwachting minder winst zullen laten neerslaan in staten met een laag effectief belastingtarief. Het belastingvoordeel door winstverplaatsing wordt door het richtlijnvoorstel immers kleiner. Per saldo zal naar verwachting een deel van de winst door multinationals verplaatst worden vanuit staten met een laag effectief belastingtarief naar staten met een hoger effectief belastingtarief, zoals Nederland. Het inschatten van het voorgenoemde gedragseffect is complex en met grote onzekerheden omgeven. De huidige inschatting is dat dit effect leidt tot een opbrengst in de ordergrootte van ongeveer € 300 tot € 400 miljoen.

De totale budgettaire opbrengst van dit wetsvoorstel kent naar verwachting een budgettaire opbrengst in de ordergrootte van € 400 tot € 500 miljoen. Bij de indiening van het wetsvoorstel zal een definitieve inschatting gemaakt worden. Deze raming zal aan het Centraal Planbureau (CPB) voorgelegd worden ter certificering.

7. Uitvoeringskosten Belastingdienst

Het wetsvoorstel is nog niet voorzien van een uitvoeringstoets. De uitvoeringstoets zal bij indiening van het wetsvoorstel aan de Kamer worden aangeboden.

8. Toezicht en handhaving

[PM]

9. Advies en consultatie

[PM]

10. Transponeringstabel

Bepaling in Richtlijn (EU) 2022/PM	Bepaling in implementatiewetsvoorstel / toelichting indien niet geïmplementeerd of naar zijn aard geen implementatie-behoefte	Omschrijving beleidsruimte	Toelichting op de keuze(n) bij de invulling van de beleidsruimte
Artikel 1, eerste lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie,	-	-

	bepaling over het toepassingsgebied van de richtlijn.		
Artikel 1, tweede lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, bepaling over het toepassingsgebied van de richtlijn.	-	-
Artikel 2, eerste lid	Artikel 2.1, eerste lid	-	-
Artikel 2, tweede lid	Artikel 2.1, tweede lid	-	-
Artikel 2, derde lid, aanhef en onderdelen a en b	Artikel 2.2, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b	-	-
Artikel 2, derde lid, onderdeel c	Artikel 2.2, eerste lid, onderdeel c, en artikel 2.2, tweede lid	-	-
Artikel 2, derde lid, laatste alinea	Artikel 2.2, derde lid	-	-
Artikel 3, onder (1) t/m 8(b), 10 t/m 30 en 32(a) t/m 37	Artikel 1.2, eerste lid	-	-
Artikel 3, onder 9	Artikel 1.2, eerste, tweede en vijfde lid	-	-
Artikel 3, onder 31	Artikel 1.2, eerste, derde en vierde lid	-	-
Artikel 4, eerste lid	Artikel 1.3, eerste lid		
Artikel 4, tweede lid	Artikel 1.3, tweede lid	-	-
Artikel 4, derde lid	Artikel 1.3, derde, vierde, vijfde en zesde lid	-	-
Artikel 4, vierde lid	Artikel 1.3, zevende en achtste lid	-	-
Artikel 4, vijfde lid	Artikel 1.3, achtste, negende en tiende lid	-	-
Artikel 4, zesde lid	Artikel 1.3, elfde lid	-	-
Artikel 4, zevende lid	Artikel 1.3, twaalfde lid	-	-
Artikel 5, eerste lid	Artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdeel a	-	-
Artikel 5, tweede lid	Artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdelen b en c	-	-
Artikel 6, eerste lid	Artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdeel a	-	-
Artikel 6, tweede lid	Artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdelen b en c	-	-
Artikel 6, derde lid	Artikel 4.1, tweede lid	-	-

Artikel 6a, eerste lid	Artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdeel a	-	-
Artikel 6a, tweede lid	Artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdelen b en c	-	-
Artikel 6a, derde lid	Artikel 4.1, tweede lid, aanhef en onderdeel b	-	-
Artikel 7, eerste lid	Artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdeel a	-	-
Artikel 7, tweede lid	Artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdelen b en c	-	-
Artikel 7, derde lid	Artikel 4.1, derde lid	-	-
Artikel 8, eerste lid	Artikel 4.2, eerste lid	-	-
Artikel 8, tweede lid	Artikel 4.2, tweede en derde lid	-	-
Artikel 8, derde lid, onderdeel a	Artikel 4.2, vierde lid	-	-
Artikel 8, derde lid, onderdeel b	Artikel 4.2, eerste lid	-	-
Artikel 9	Artikel 4.3, eerste lid	-	-
Artikel 10, eerste lid, tweede alinea	Artikel 3.1, eerste lid	EU-lidstaten mogen opteren voor de invoering van een kwalificerende binnenlandse bijheffing.	Het kabinet opteert om een kwalificerende binnenlandse bijheffing in te voeren. Zie paragraaf 3.2 van het algemeen deel van deze memorie van toelichting.
Artikel 10, eerste lid, derde alinea	Artikel 3.2, tweede lid	-	-
Artikel 10, tweede lid, eerste alinea	Artikel 4.3, tweede lid	-	-
Artikel 10, tweede lid, tweede alinea	Artikel 8.2, negende lid	-	-
Artikel 10, derde lid	Artikel 3.2, derde lid Artikel 8.4, derde lid en artikel 11.2, derde lid	-	-
Artikel 10, vierde lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, bepaling over notificering Europese Commissie bij opteren voor kwalificerende binnenlandse bijheffing.	-	-

Artikel 11, eerste lid	Artikel 5.1, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, onder 1	EU-lidstaten kunnen ervoor kiezen om de onderbelastewinstmaatr egeel vorm te geven als een afzonderlijke bijheffing of als een aftrekbeperking.	Het kabinet heeft ervoor gekozen om de onderbelastewinstmaatr egeel vorm te geven als een afzonderlijke bijheffing. Zie paragraaf 3.2 van het algemeen deel van deze memorie van toelichting.
Artikel 11, tweede lid	Behoeft geen implementatie door de keuze van het kabinet om de onderbelastewinstmaatr egeel vorm te geven als een afzonderlijke bijheffing.	-	-
Artikel 11, derde lid	Artikel 5.1, eerste lid	-	-
Artikel 12, eerste lid	Artikel 5.1, eerste lid, aanhef en onderdeel b, onder 2	EU-lidstaten kunnen ervoor kiezen om de onderbelastewinstmaatr egeel vorm te geven als een afzonderlijke bijheffing of als een aftrekbeperking.	Het kabinet heeft ervoor gekozen om de onderbelastewinstmaatr egeel vorm te geven als een afzonderlijke bijheffing. Zie paragraaf 3.2 van het algemeen deel van deze memorie van toelichting.
Artikel 12, tweede lid	Behoeft niet geïmplementeerd te worden als gevolg van de keuze om de onderbelastewinstmaatr egeel vorm te geven als een afzonderlijke bijheffing.	-	-
Artikel 12, derde lid	Artikel 5.1, eerste lid	-	-
Artikel 13, eerste lid	Artikel 5.3, eerste lid	-	-
Artikel 13, tweede lid	Artikel 5.3, tweede lid	-	-
Artikel 13, derde lid	Artikel 5.3, derde lid	-	-
Artikel 13, vierde lid	Artikel 5.3, vierde lid	-	-
Artikel 13, vijfde lid	Artikel 5.3, vijfde lid	-	-
Artikel 13, zesde lid	Artikel 5.3, vijfde lid, zesde lid, zevende lid en achtste lid	-	-
Artikel 13, zevende lid	Artikel 5.3, vijfde, achtste en negende lid	-	-
Artikel 13, achtste lid	Artikel 5.3, tiende lid	-	-

Artikel 13, negende lid	Artikel 5.3, elfde lid	-	-
Artikel 14, eerste lid	Artikel 6.1, eerste lid	-	-
Artikel 14, tweede lid	Artikel 6.1, tweede lid	-	-
Artikel 14, derde lid	Artikel 6.1, eerste lid jo. artikel 1.2, eerste lid	-	-
Artikel 14, vierde lid	Artikel 6.1, eerste lid jo. artikel 1.2, eerste lid	-	-
Artikel 14, vijfde lid	Artikel 6.1, derde lid	-	-
Artikel 14, zesde lid	Artikel 6.1, eerste lid jo. artikel 1.2, eerste lid	-	-
Artikel 15, eerste lid, onderdeel a	Artikel 6.2, tweede lid, onderdeel a	-	-
Artikel 15, eerste lid, onderdeel b	Artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b	-	-
Artikel 15, eerste lid, onderdeel c	Artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c	-	-
Artikel 15, eerste lid, onderdeel d	Artikel 6.2, tweede lid, onderdeel d	-	-
Artikel 15, eerste lid, onderdeel e	Artikel 6.2, tweede lid, onderdeel e	-	-
Artikel 15, eerste lid, onderdeel f	Artikel 6.2, tweede lid, onderdeel f	-	-
Artikel 15, eerste lid, onderdeel g	Artikel 6.2, tweede lid, onderdeel g	-	-
Artikel 15, eerste lid, onderdeel h	Artikel 6.2, tweede lid, onderdeel h	-	-
Artikel 15, tweede lid	Artikel 6.2, eerste lid	-	-
Artikel 15, derde lid	Artikel 6.3, eerste tot en met vierde lid	-	-
Artikel 15, vierde lid	Artikel 6.4, eerste tot en met derde lid	-	-
Artikel 15, vijfde lid	Artikel 6.5	-	-
Artikel 15, zesde lid	Artikel 6.6, eerste lid tot en met derde lid	-	-
Artikel 15, zevende lid	Artikel 6.7, eerste tot en met zesde lid	-	-
Artikel 15, achtste lid	Artikel 6.8	-	-
Artikel 15, negende lid	Artikel 6.9, eerste en tweede lid	-	-
Artikel 15, tiende lid	Artikel 6.10, eerste en tweede lid	-	-
Artikel 15, elfde lid	Artikel 6.11	-	-
Artikel 16, eerste lid, onderdeel a	Artikel 6.12, zesde lid, onderdeel a	-	-

Artikel 16, eerste lid, onderdeel b	Artikel 6.12, zesde lid, onderdeel b	-	-
Artikel 16, tweede lid	Artikel 6.12, eerste lid	-	-
Artikel 16, derde lid	Artikel 6.12, eerste lid	-	-
Artikel 16, vierde lid	Artikel 6.12, tweede lid	-	-
Artikel 16, vijfde lid	Artikel 6.12, derde en vierde lid	-	-
Artikel 16, zesde lid	Artikel 6.12, vijfde lid	-	-
Artikel 17, eerste lid	Artikel 6.13, eerste lid	-	-
Artikel 17, tweede lid	Artikel 6.13, tweede en derde lid	-	-
Artikel 17, derde lid	Artikel 6.13, vierde lid	-	-
Artikel 17, vierde lid	Artikel 6.13, vijfde lid	-	-
Artikel 17, vijfde lid	Artikel 6.13, zesde lid	-	-
Artikel 18, eerste lid	Artikel 6.14, eerste lid	-	-
Artikel 18, tweede lid	Artikel 6.14, vierde lid	-	-
Artikel 18, derde lid	Artikel 6.14, tweede lid	-	-
Artikel 18, vierde lid	Artikel 6.14, derde lid	-	-
Artikel 18, vijfde lid	Artikel 6.14, vierde lid	-	-
Artikel 18, zesde lid	Artikel 6.14, vijfde lid	-	-
Artikel 19, eerste lid	Artikel 7.1, eerste lid	-	-
Artikel 19, tweede lid	Artikel 7.1, tweede lid	-	-
Artikel 19, derde lid	Artikel 7.1, derde lid	-	-
Artikel 20, eerste lid	Artikel 7.2, eerste lid	-	-
Artikel 20, tweede lid	Artikel 7.2, tweede lid	-	-
Artikel 20, derde lid	Artikel 7.2, derde lid	-	-
Artikel 20, vierde lid	Artikel 7.2, vierde lid	-	-
Artikel 20, vijfde lid	Artikel 7.2, vijfde lid	-	-
Artikel 21, eerste lid, onderdeel a	Artikel 7.3, negende lid, onderdeel a	-	-
Artikel 21, eerste lid, onderdeel b	Artikel 7.3, negende lid, onderdeel b	-	-
Artikel 21, tweede lid	Artikel 7.3, eerste en tweede lid	-	-
Artikel 21, derde lid	Artikel 7.3, derde lid	-	-
Artikel 21, vierde lid	Artikel 7.3, vierde lid	-	-
Artikel 21, vijfde lid	Artikel 7.3, vijfde lid	-	-
Artikel 21, zesde lid	Artikel 7.3, zesde lid	-	-
Artikel 21, zevende lid	Artikel 7.3, zevende lid	-	-
Artikel 21, achtste lid	Artikel 7.3, achtste lid	-	-
Artikel 22, eerste lid	Artikel 7.4, eerste lid	-	-
Artikel 22, tweede lid	Artikel 7.4, tweede lid	-	-
Artikel 22, derde lid	Artikel 7.4, derde lid	-	-
Artikel 22, vierde lid	Artikel 7.4, vierde lid	-	-
Artikel 22, vijfde lid	Artikel 7.4, vijfde lid	-	-

Artikel 22, zesde lid	Artikel 7.4, zesde lid	-	-
Artikel 23, eerste lid	Artikel 7.5, eerste lid	-	-
Artikel 23, tweede lid	Artikel 7.5, tweede lid	-	-
Artikel 23, derde lid	Artikel 7.5, derde lid	-	-
Artikel 23, vierde lid	Artikel 7.5, vierde lid	-	-
Artikel 23, vijfde lid	Artikel 7.5, vijfde lid	-	-
Artikel 23, zesde lid	Artikel 7.5, zesde lid en zevende lid	-	-
Artikel 23, zevende lid	Artikel 7.5, achtste lid	-	-
Artikel 24, eerste lid	Artikel 7.6, eerste tot en met derde lid	-	-
Artikel 24, tweede lid	Artikel 7.7, eerste lid	-	-
Artikel 24, derde lid	Artikel 7.7, tweede lid	-	-
Artikel 24, vierde lid	Artikel 7.8	-	-
Artikel 25, eerste lid	Artikel 8.1, eerste lid	-	-
Artikel 25, tweede lid	Artikel 8.1, tweede lid	-	-
Artikel 25, derde lid	Artikel 8.1, derde lid	-	-
Artikel 25, vierde lid	Artikel 8.1, vierde lid	-	-
Artikel 26, eerste lid	Artikel 8.2, eerste lid	-	-
Artikel 26, tweede lid	Artikel 8.2, derde lid	-	-
Artikel 26, derde lid	Artikel 8.2, tweede lid	-	-
Artikel 26, vierde lid	Artikel 8.2, vierde lid	-	-
Artikel 26, vijfde lid	Artikel 8.2, vijfde lid	-	-
Artikel 26, zesde lid	Artikel 8.2, zesde lid	-	-
Artikel 26, zevende lid	Artikel 8.2, achtste lid	-	-
Artikel 27, eerste lid, onderdeel a	Artikel 8.3, elfde lid, onderdeel a	-	-
Artikel 27, eerste lid, onderdeel b	Artikel 8.3, elfde lid, onderdeel b	-	-
Artikel 27, eerste lid, onderdeel c	Artikel 8.3, elfde lid, onderdeel c	-	-
Artikel 27, tweede lid	Artikel 8.3, eerste lid	-	-
Artikel 27, derde lid	Artikel 8.3, tweede lid	-	-
Artikel 27, vierde lid	Artikel 8.3, derde lid	-	-
Artikel 27, vijfde lid	Artikel 8.3, vierde lid	-	-
Artikel 27, zesde lid	Artikel 8.3, vijfde en zesde lid	-	-
Artikel 27, zevende lid	Artikel 8.3, zevende en achtste lid	-	-
Artikel 27, achtste lid	Artikel 8.3, negende lid	-	-
Artikel 27, negende lid	Artikel 8.3, tiende lid	-	-
Artikel 28, eerste lid	Artikel 8.4, eerste en tweede lid	-	-

Artikel 28, tweede lid	Artikel 8.4, vierde lid	-	-
Artikel 28, derde lid	Artikel 8.4, vijfde en zesde lid	-	-
Artikel 28, vierde lid	Artikel 8.4, zevende lid	-	-
Artikel 29, eerste lid	Artikel 8.6, eerste lid		
Artikel 29, tweede lid	Artikel 8.6, tweede lid		
Artikel 29, derde lid	Artikel 8.6, derde lid		
Artikel 29, vierde lid	Artikel 8.6, vierde lid		
Artikel 29, vijfde lid	Artikel 8.6, zesde lid		
Artikel 30, eerste lid, onderdeel a	Artikel 8.5, vierde lid, onderdeel a		
Artikel 30, eerste lid, onderdeel b	Artikel 8.5, vierde lid, onderdeel b		
Artikel 30, eerste lid, onderdeel c	Artikel 8.5, vierde lid, onderdeel c		
Artikel 30, eerste lid, onderdeel d	Artikel 8.5, vierde lid, onderdeel d		
Artikel 30, tweede lid	Artikel 8.5, eerste lid		
Artikel 30, derde lid	Artikel 8.5, tweede en derde lid		
Artikel 30a	Artikel 8.7	-	-
Artikel 31, eerste lid, onderdeel a	Artikel 9.1, vijfde lid, onderdeel a	-	-
Artikel 31, eerste lid, onderdeel b	Artikel 9.1, vijfde lid, onderdeel b	-	-
Artikel 31, tweede lid	Artikel 9.1, eerste lid	-	-
Artikel 31, derde lid	Artikel 9.1, tweede lid	-	-
Artikel 31, vierde lid	Artikel 9.1, derde lid	-	-
Artikel 32, eerste lid	Artikel 9.2, eerste lid en artikel 9.2, tiende lid	-	-
Artikel 32, tweede lid	Artikel 9.2, tweede lid	-	-
Artikel 32, derde lid	Artikel 9.2, derde lid	-	-
Artikel 32, vierde lid	Artikel 9.2, vierde lid	-	-
Artikel 32, vijfde lid	Artikel 9.2, vijfde lid	-	-
Artikel 32, zesde lid	Artikel 9.2, zesde lid	-	-
Artikel 32, zevende lid	Artikel 9.2, zevende lid	-	-
Artikel 32, achtste lid	Artikel 9.2, achtste lid	-	-
Artikel 32, negende lid	Artikel 9.2, negende lid	-	-
Artikel 33, eerste lid, onderdeel a	Artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel a	-	-
Artikel 33, eerste lid, onderdeel b	Artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel b	-	-
Artikel 33, tweede lid	Artikel 9.3, eerste lid	-	-
Artikel 33, derde lid	Artikel 9.3, tweede lid	-	-

Artikel 33, vierde lid	Artikel 9.3, derde lid	-	-
Artikel 33, vijfde lid	Artikel 9.3, vierde lid	-	-
Artikel 34, eerste lid	Artikel 9.4, vierde lid, onderdeel a	-	-
Artikel 34, eerste lid a	Artikel 9.4, vijfde lid, onderdeel b	-	-
Artikel 34, tweede lid	Artikel 9.4, eerste lid	-	-
Artikel 34, derde lid	Artikel 9.4, tweede lid	-	-
Artikel 34, vierde lid	Artikel 9.4, derde lid	-	-
Artikel 35, eerste lid, onderdeel a	Artikel 9.5, zevende lid, onderdeel a	-	-
Artikel 35, eerste lid, onderdeel b	Artikel 9.5, zevende lid, onderdeel b	-	-
Artikel 35, eerste lid, onderdeel c	Artikel 9.5, zevende lid, onderdeel c	-	-
Artikel 35, tweede lid	Artikel 9.5, eerste lid	-	-
Artikel 35, derde lid	Artikel 9.5, tweede lid	-	-
Artikel 35, vierde lid	Artikel 9.5, derde lid	-	-
Artikel 35, vijfde lid	Artikel 9.5, vierde lid	-	-
Artikel 35, zesde lid	Artikel 9.5, vijfde lid	-	-
Artikel 35, zevende lid	Artikel 9.5, zesde lid	-	-
Artikel 36, eerste lid	Artikel 10.1, eerste lid, onderdelen a en b	-	-
Artikel 36, tweede lid	Artikel 10.1, eerste lid, onderdelen c en d	-	-
Artikel 36, derde lid	Artikel 10.1, tweede lid	-	-
Artikel 36, vierde lid	Artikel 10.1, derde lid	-	-
Artikel 36, vijfde lid	Artikel 10.1, vierde lid	-	-
Artikel 37, eerste lid, onderdeel a	Artikel 10.2, vijfde lid, onderdeel a	-	-
Artikel 37, eerste lid, onderdeel b	Artikel 10.2, vijfde lid, onderdeel b	-	-
Artikel 37, eerste lid, onderdeel c	Artikel 10.2, vijfde lid, onderdeel c	-	-
Artikel 37, tweede lid	Artikel 10.2, eerste lid, onderdelen a en b	-	-
Artikel 37, derde lid	Artikel 10.2, eerste lid, onderdelen c, d en e	-	-
Artikel 37, vierde lid	Artikel 10.2, tweede lid	-	-
Artikel 37, vijfde lid	Artikel 10.2, derde lid	-	-
Artikel 37, zesde lid	Artikel 10.2, vierde lid	-	-
Artikel 38, eerste lid	Artikel 10.3, eerste lid	-	-
Artikel 38, tweede lid	Artikel 10.3, tweede lid	-	-
Artikel 38, derde lid	Artikel 10.3, derde en vierde lid	-	-

Artikel 38, vierde lid	Artikel 10.3, vijfde lid	-	-
Artikel 38, vijfde lid	Artikel 10.3, zesde lid	-	-
Artikel 38, zesde lid	Artikel 10.3, zevende lid	-	-
Artikel 38, zevende lid	Artikel 10.3, achtste en negende lid	-	-
Artikel 39, eerste lid	Artikel 10.4, eerste lid	-	-
Artikel 39, tweede lid	Artikel 10.4, tweede lid	-	-
Artikel 39, derde lid	Artikel 10.4, derde lid	-	-
Artikel 39, vierde lid	Artikel 10.4, vierde en vijfde lid	-	-
Artikel 39, vijfde lid	Artikel 10.4, zesde lid	-	-
Artikel 39, zesde lid	Artikel 10.4, zevende lid	-	-
Artikel 40, eerste lid	Artikel 10.5, eerste lid	-	-
Artikel 40, tweede lid	Artikel 10.5, tweede lid	-	-
Artikel 40, derde lid	Artikel 10.5, derde lid	-	-
Artikel 40, vierde lid	Artikel 10.5, vierde lid	-	-
Artikel 41, eerste lid	Artikel 10.6, eerste lid	-	-
Artikel 41, tweede lid	Artikel 10.6, tweede, derde, vierde, vijfde en tiende lid	-	-
Artikel 41, derde lid	Artikel 10.6, zesde, zevende en tiende lid	-	-
Artikel 41, vierde lid	Artikel 10.6, achtste lid	-	-
Artikel 41, vijfde lid	Artikel 10.6, negende lid	-	-
Artikel 42, eerste lid, onderdeel a	Artikel 12.1, eerste lid, onderdeel a	-	-
Artikel 42, eerste lid, onderdeel b	Artikel 12.1, eerste lid, onderdeel b	-	-
Artikel 42, tweede lid	Artikel 12.1, tweede lid	-	-
Artikel 42, derde lid	Artikel 12.1, derde lid	-	-
Artikel 42, vierde lid	Artikel 12.1, vierde lid	-	-
Artikel 42, vijfde lid	Artikel 12.1, vijfde lid	-	-
Artikel 42, zesde lid	Artikel 12.1, zesde lid	-	-
Artikel 42, zevende lid	Artikel 12.1, zevende lid	-	-
Artikel 43, eerste lid	Artikel 12.2, eerste lid	-	-
Artikel 43, tweede lid	Artikel 12.2, tweede lid	-	-
Artikel 43, derde lid		Doorgeven van keuzes volgt reeds uit artikel 42, vijfde lid, sub d richtlijn.	Geen omzetting vereist.
Artikel 44	Artikel 12.3	Een boetebepaling is verplicht volgens de richtlijn, hoe die in te	Lid 1: Het kabinet kiest er voor om aan te sluiten bij DAC4/6/7 (6 ^{de} categorie). De

		richten is overgelaten aan de EU-lidstaten.	Nederlandse groepsentiteit is dan de indiener van de informatieaangifte wereldwijd. Lid 2: boete van de 4 ^{de} categorie, lager omdat dan enkel niet is gemeld dat de informatie ergens anders al is verstrekt.
Artikel 45, eerste lid	Artikel 13.1, vierde lid	-	-
Artikel 45, tweede lid	Artikel 13.1, eerste lid	-	-
Artikel 45, derde lid	Artikel 13.1, tweede lid	-	-
Artikel 45, vierde lid	Artikel 13.1, derde lid	-	-
Artikel 46, eerste lid	Artikel 14.1, jo. artikel 15.1, tweede lid tot en met twaalfde lid	-	-
Artikel 46, tweede lid	Artikel 14.1, jo. artikel 15.1 tweede lid tot en met twaalfde lid	-	-
Artikel 47, eerste lid	Artikel 13.2, eerste lid	-	-
Artikel 47, tweede lid	Artikel 13.2, tweede lid	-	-
Artikel 47, derde lid	Artikel 13.2, derde en zevende lid	-	-
Artikel 47, vierde lid	Artikel 13.2, vierde en vijfde lid	-	-
Artikel 47, vijfde lid	Artikel 13.2, zesde lid	-	-
Artikel 47a, eerste lid	Artikel 47a, eerste lid geeft EU-lidstaten de keuze om de inwerkingtreding van de inkomen-inclusiemaatregel en onderbelastewinstmaatregel onder bepaalde omstandigheden uit te stellen. Nederland kan niet gebruik maken van deze keuze, waardoor deze bepaling geen implementatie behoeft.	-	-
Artikel 47a, tweede lid, eerste alinea	Artikel 5.2	-	-

Artikel 47a, tweede lid, tweede en derde alinea	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, omdat Nederland niet kan kiezen voor de toepassing van artikel 47a, eerste lid.	-	-
Artikel 47a, derde lid	Artikel 5.3, twaalfde lid		
Artikel 48	Artikel 13.3, lid 1		
Artikel 51, eerste lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, bepaling over het beoordelen van vergelijkbare heffingen in derde staten door de Europese Commissie.		
Artikel 51, tweede lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, bepaling over het beoordelen van vergelijkbare heffingen in derde staten door de Europese Commissie.		
Artikel 52, eerste lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, bepaling over het aannemen van adopted acts door de Europese Commissie.		
Artikel 52, tweede lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, bepaling over het aannemen van adopted acts door de Europese Commissie.		
Artikel 52, derde lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, bepaling over het aannemen van adopted acts door de Europese Commissie.		
Artikel 52, vierde lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, bepaling over het aannemen van adopted acts door de Europese Commissie.		

Artikel 52, vijfde lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, bepaling over het aannemen van adopted acts door de Europese Commissie.
Artikel 53	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, bepaling over het informereren van het Europees Parlement door de Europese Commissie.
Artikel 54	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, bepaling over het sluiten van bilaterale overeenkomsten tussen de Europese Unie en derde staten.
Artikel 55	Artikel 15.1

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel 1.1

Het voorgestelde artikel 1.1 regelt van welke entiteiten de minimumbelasting wordt geheven en welke belastingen geheven worden onder de naam minimumbelasting. De minimumbelasting wordt geheven van de groepsentiteiten die voldoen aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, en die geen uitgesloten entiteiten zijn in de zin van het voorgestelde artikel 2.2. Het gaat daarbij kort gezegd om in Nederland gevestigde groepsentiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep die voldoet aan de in artikel 2.1, eerste lid, opgenomen omzetsdrempel van € 750 miljoen. Indien een groepsentiteit aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, voldoet en tevens een entiteit is die op grond van de relevante bepalingen in de hoofdstukken 3 tot en met 5 binnenlandse bijheffing, inkomen-inclusiebijheffing of onderbelastewinstbijheffing is verschuldigd, dan wordt van die entiteit de minimumbelasting geheven. De term minimumbelasting omvat zowel de binnenlandse bijheffing, de inkomen-inclusiebijheffing, als de onderbelastewinstbijheffing. Gezamenlijk beogen deze heffingen dat multinationale groepen of omvangrijke binnenlandse groepen een effectief tarief van ten minste 15% belasting betalen over de winst.

Artikel 1.2

In het voorgestelde artikel 1.2 zijn de definities opgenomen van begrippen die uitsluitend voor toepassing van dit wetsvoorstel van belang zijn. Deze definities hebben daarom geen invloed op de interpretatie van eenzelfde begrippen in andere nationale wetten en regelgeving. Ook zijn deze definities niet van belang voor de interpretatie van belastingverdragen.

De begrippen zijn in alfabetische volgorde opgenomen in het voorgestelde artikel 1.2. Hierna zal elke definitie afzonderlijk worden toegelicht.

Artikel 1.2, eerste lid

Aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit

De aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit is een groepsentiteit die geen uiteindelijk moederentiteit is en die door de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep is aangewezen om namens die groep de bijheffing-informatieaangifte in te dienen.

Indien de aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit gevestigd is buiten Nederland, dan bestaat er voor in Nederland gevestigde groepsentiteiten geen verplichting om in Nederland een bijheffing-informatieaangifte in te dienen, mits de aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit in die andere staat de bijheffing-informatieaangifte indient en er tussen die staat en Nederland voor het verslagjaar een van kracht zijnde kwalificerende overeenkomst als gedefinieerd in artikel 12.1, eerste lid, onderdeel b, bestaat.

De aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit dient onderscheiden te worden van de aangewezen lokale entiteit als gedefinieerd in artikel 12.1, eerste lid, onderdeel a. De aangewezen lokale entiteit is de in Nederland gevestigde groepsentiteit die namens alle andere in Nederland gevestigde groepsentiteiten de bijheffing-informatieaangifte moet indienen, respectievelijk aan de informatieplicht moet voldoen.

De bijheffing-informatieaangifte bevat de benodigde informatie voor de bepaling van de hoogte en de verdeling van de bijheffing. De bijheffing-informatieaangifte moet worden onderscheiden van de daaropvolgende aangifte waarin de belastingschuld wordt vastgesteld en op grond waarvan de belasting wordt afgedragen, als bedoeld in het voorgestelde artikel 11.1, eerste lid.

Belang

Een 'belang' voor de toepassing van deze wet is elk vermogensbelang dat recht geeft op winst, kapitaal of reserves van een entiteit. Een hoofdentiteit heeft een 'belang' in deze zin in de winsten, het kapitaal of de reserves van haar vaste inrichting.

Met 'belang in het eigen vermogen' wordt bedoeld op een belang dat ziet op het eigen vermogen zoals opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening. De geconsolideerde jaarrekening is dus leidend voor het antwoord op de vraag of sprake is van een vermogensbelang. Op deze manier worden andere rechten op de winsten, het kapitaal of de reserves van een entiteit uitgesloten van het begrip belang, denk bijvoorbeeld aan het recht van een crediteur om bepaalde activa van de entiteit te verkopen om een schuldvordering op die entiteit te innen.

Een vermogensbelang dat recht geeft op een van de genoemde categorieën (winst, kapitaal of reserves) volstaat voor de kwalificatie als 'belang'. Stemrechten zijn daarbij niet relevant. Indien een vermogensbelang bijvoorbeeld alleen recht geeft op het kapitaal van een entiteit, maar geen recht geeft op de winsten of de reserves van die entiteit, kwalificeert dat als een belang. Dit is anders indien een bepaling in dit wetsvoorstel het type belang of de omvang daarvan nader specificeert. Dit is bijvoorbeeld het geval voor de definitie van het begrip 'partieel gehouden moederentiteit' ('het belang in de winsten voor meer dan 20%').

Indien een bepaling in dit wetsvoorstel het belang niet nader specificeert (zoals het voorgestelde artikel 8.5, vierde lid, onderdeel a), dan dient op gelijke voet rekening te worden gehouden met elk soort recht (winst, kapitaal of reserves). Dit kan aan de hand van een voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 22: belang

A Co heeft twee soorten rechten uitgegeven: rechten op de winst en rechten op het kapitaal van A Co bij liquidatie. Het betreft gelijke rechten op de winsten en het kapitaal van A Co. Deze rechten zijn als volgt verdeeld onder de entiteiten X Co, Y Co en Z Co:

Entiteit	Aandeel in de rechten op de winst van A Co	Aandeel in de rechten op het kapitaal van A Co
X Co	50 %	80 %
Y Co	50 %	0%
Z Co	0%	20%

Op basis van deze percentages, hebben deze entiteiten de volgende belangen in A Co:

- X Co houdt 65 % (= de helft van 50 % vermeerderd met de helft van 80 %) van het belang in A Co;
- Y Co houdt 25 % (= de helft van 50 %) van het belang in A Co; en
- Z Co houdt 10 % (= de helft van 20 %) van het belang in A Co.

Belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen

Het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, definieert de belastingmaatregelen die onder een 'belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen' vallen. Het gaat om belastingregimes waarbij de aandeelhouder belastingplichtig is ter zake van het inkomen van een (fiscaal niet-transparant) buitenlandse gecontroleerd lichaam (Controlled Foreign Company, CFC), ongeacht of dat inkomen aan de aandeelhouder wordt uitgekeerd.

Een staat die een vrijstellingsregime kent ter zake van vaste inrichtingen, kan ervoor kiezen om zijn CFC-regeling toe te passen ter zake van die vaste inrichtingen. Ook dergelijke regelingen kunnen onder deze definitie vallen.

Een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel als bedoeld in artikel 1.2, eerste lid, is uitgesloten van deze definitie. Voorbeelden van belastingmaatregelen die binnen de reikwijdte van deze definitie vallen zijn artikel 13ab en artikel 15e, elfde lid, Wet Vpb 1969.

Belastingverdrag

Het begrip 'belastingverdrag' is onder meer van belang voor de invulling van het begrip vaste inrichting in de zin van dit wetsvoorstel. Onder een belastingverdrag wordt niet alleen verstaan elk bilateraal verdrag ter voorkoming van dubbele belasting met een andere jurisdictie, maar ook de Rijkswetten ter voorkoming van dubbele belasting, zijnde de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling Nederland Curaçao en de Belastingregeling Nederland Sint Maarten, alsmede de soortgelijke besluiten, zijnde de Belastingregeling voor het land Nederland (dat van toepassing is in verhouding tussen het Rijk in Europa en de BES eilanden) en het Besluit voorkoming dubbele belasting Nederland Taiwan. Het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting 2001 is geen belastingverdrag.

Beleggingsentiteit

De definitie van 'beleggingsentiteit' bestaat uit drie verschillende onderdelen. Allereerst bepaalt het voorgestelde onderdeel a van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsentiteit dat beleggingsfondsen en vastgoedbeleggingsvehikels kwalificeren als een

beleggingsentiteit. De termen beleggingsfonds en vastgoedbeleggingsvehikel zijn ook gedefinieerd in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid.

Ten tweede bepaalt onderdeel b van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsentiteit dat een entiteit die onmiddellijk of via een of meer beleggingsentiteiten of vastgoedbeleggingsvehikels voor ten minste 95% wordt gehouden door een beleggingsentiteit of vastgoedbeleggingsentiteit en uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activa houdt of investeert ten behoeve van die entiteit, onderscheidenlijk die entiteiten, kwalificeert als een beleggingsentiteit.

Tot slot bepaalt onderdeel c van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsentiteit dat een entiteit kwalificeert als een beleggingsentiteit als ten minste 85% van haar waarde wordt gehouden door een beleggingsfonds of een vastgoedbeleggingsvehikel, mits het inkomen van deze entiteit in overwegende mate afkomstig is uit dividenden of vervreemdingswinsten of -verliezen die uitgezonderd zijn van de berekening van het kwalificerende inkomen. Voor een toelichting inzake het bepalen van de waarde in een entiteit wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 2.2.

Beleggingsfonds

Het begrip beleggingsfonds is gebaseerd op de definitie van 'investment entity' uit IFRS 10 en Richtlijn 2011/61/EU van het Europees Parlement en de Raad van 8 juni 2011 inzake beheerders van alternatieve beleggingsinstellingen. Om te kwalificeren als een 'beleggingsfonds' dient een entiteit te voldoen aan de in artikel 1.2, eerste lid, in de definitie van beleggingsfonds opgenomen vereisten. Hierna worden deze vereisten afzonderlijk toegelicht.

Onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsfonds vereist dat de entiteit of rechtsfiguur is opgezet om financiële of niet-financiële activa van verschillende investeerders onder hetzelfde beheer te brengen. Daarbij is vereist dat een deel van de investeerders niet-verbonden is in de zin van artikel 5, achtste lid, van het OESO-modelverdrag. Allereerst dient op grond van deze bepaling beoordeeld te worden of op basis van de feiten en omstandigheden investeerders met elkaar zijn verbonden. Met personen wordt in deze context natuurlijke personen en lichamen bedoeld. Er is in ieder geval verbondenheid indien een persoon onmiddellijk of middellijk meer dan 50% van het uiteindelijke belang of de stemrechten houdt in een lichaam. Ook is sprake van verbondenheid tussen twee lichamen indien een andere persoon meer dan 50% van het uiteindelijke belang of de stemrechten houdt in de lichamen.

Voor investeerders die natuurlijk personen zijn, geldt dat zij met elkaar verbonden zijn indien zij onderdeel zijn van dezelfde familie. Dit ziet onder andere op een echtgenoot dan wel geregistreerde partner, broers en zussen en verwanten in de rechte lijn.

In sommige situaties zal een fonds voor een korte periode enkel één investeerder hebben, terwijl dat fonds is opgezet om vermogen van meerdere niet-verbonden investeerders onder hetzelfde beheer te brengen. Dit kan het geval zijn gedurende de eerste aanbiedingsperiode van

het fonds of in het proces van liquidatie van het fonds. Een dergelijk fonds met enkel één investeerder kan voldoen aan het vereiste van genoemd onderdeel a indien het fonds is opgezet met het doel om vermogen van verschillende investeerders, waarvan een deel niet-verbonden is, onder hetzelfde beheer te brengen.

Onderdeel b van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsfonds vereist voorts dat een beleggingsfonds een vastgesteld investeringsbeleid dient te hebben en in overeenstemming met dat beleid investeert. De volgende niet-limitatieve factoren zijn relevant om te bepalen of sprake is van een vastgesteld investeringsbeleid:

- Het investeringsbeleid is uiterlijk bepaald en vastgesteld op het moment dat de inbreng van vermogen door investeerders in het beleggingsfonds bindend is voor de investeerders;
- Het investeringsbeleid is uiteengezet in een document dat onderdeel is of wordt van het reglement of de oprichtingsakte van het beleggingsfonds;
- Het beleggingsfonds of de rechtspersoon die het beleggingsfonds beheert heeft een verplichting aan de investeerders om het investeringsbeleid te volgen inclusief alle wijzigingen in het beleid. De investeerder kan deze verplichting rechtens afdwingen.
- Het investeringsbeleid specificeert investeringsrichtlijnen met betrekking tot de volgende aspecten: (i) het investeren in bepaalde categorieën aan activa, of andere restricties inzake allocatie van activa; (ii) het volgen van een bepaalde strategie; (iii) het investeren in een bepaald geografische gebied; (iv) het conformeren aan restricties met betrekking tot de verhouding tussen eigen vermogen en vreemd vermogen; (v) het conformeren aan een minimum houdsterperiode; of (vi) het conformeren aan andere restricties die bedoeld zijn om risicospreiding te bewerkstelligen.

Onderdeel c van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsfonds vereist voorts dat het beleggingsfonds het mogelijk maakt voor investeerders om transactie-, onderzoeks- en analytische kosten te verminderen of zorgt voor het collectief spreiden van risico's. Een entiteit die is opgericht om dergelijke functies te vervullen voor groepsentiteiten van een multinationale groep, een entiteit die een centrale financieringsfunctie of inkoopfunctie vervult binnen die groep, is in principe een entiteit die transactiekosten kan verminderen of zorgt voor risicoverspreiding. Een dergelijke entiteit zal echter niet voldoen aan de overige voorwaarden die vereist zijn om aangemerkt te worden als een beleggingsfonds.

Onderdeel d van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsfonds vereist voorts dat de entiteit is opgericht met als hoofddoel om beleggingsinkomen of -winsten te genereren en niet tot doel heeft inkomen te behalen met operationele activiteiten. Het inkomen dat wordt genereerd via het fonds dient inkomen te zijn dat afkomstig is uit beleggingen, zoals dividenden, rente-inkomsten, huurinkomsten, opbrengsten verkregen van andere beleggingsfondsen en vervreemdingswinsten. Royalty's zijn niet begrepen onder dergelijk inkomen. Ook kan worden voldaan aan onderdeel d van de definitie indien het fonds is opgericht om bescherming te bieden tegen een specifieke of algemene gebeurtenis of

uitkomst. Het gaat hier om de situatie dat een beleggingsfonds wordt gebruikt door de verzekeringssector om verzekerde gebeurtenissen of uitkomsten te dekken.

Onderdeel e van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsfonds vereist voorts dat de investeerders in het fonds recht hebben op de opbrengsten uit de activa van het fonds of het inkomen dat is gegenereerd met die activa naar evenredigheid van hun bijdrage. Het is toegestaan dat investeerders vervreemdingswinsten behalen.

Onderdeel f van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsfonds vereist voorts dat het fonds of de fondsbeheerder is onderworpen aan de toezichtregelgeving, inclusief afdoende anti-witwas- en investeringsbeschermingsregelgeving, in de staat waarin het fonds is opgericht of wordt beheerd. Dit vereiste is bedoeld om de verschillende benaderingen inzake prudentiële regulering voor beleggingsfondsen te omvatten. Met betrekking tot een fonds dat is opgezet of opgericht door een overheid of handelt als een vertegenwoordiger van een overheid, maar als zodanig niet kwalificeert als een overheidsentiteit, kan de regulering in elke vorm voorkomen die door de nationale overheid is onderschreven. Ook bepalingen inzake verantwoording en beoordeling die zijn opgenomen in de oprichtingsakte van het beleggingsfonds kunnen hieronder vallen.

Tot slot vereist onderdeel g van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsfonds dat het fonds namens de investeerders wordt beheerd door beleggingsfondsmanagementprofessionals. De volgende factoren kunnen bepalen of het fonds wordt beheerd door beleggingsfondsmanagementprofessionals:

- De fondsmanagers opereren onafhankelijk van de investeerders en zijn niet direct in loondienst bij de investeerders;
- De fondsmanagers zijn onderworpen aan nationale regelgeving ter waarborging van een bepaald niveau van kennis en expertise;
- De managementvergoeding voor de diensten die worden verricht is deels afhankelijk van de prestatie van het fonds.

Betrokken belastingen

Onder 'betrokken belastingen' worden verstaan belastingen als bedoeld in het voorgestelde artikel 7.1.

Bijheffing

Met het begrip 'bijheffing' wordt bedoeld de bijheffing die voor de groepsentiteiten in een staat gezamenlijk of voor een groepsentiteit is berekend. Deze bijheffing wordt berekend op grond van het voorgestelde artikel 8.2.

Controlerend belang

Of een entiteit een 'controlerend belang' houdt in een andere entiteit wordt bepaald aan de hand van een consolidatietest. Een houder van een belang houdt een 'controlerend belang' in een entiteit indien die houder op basis van een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard verplicht is om de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van de entiteit integraal te consolideren. Indien consolidatie achterwege is gebleven, kan alsnog sprake zijn van een 'controlerend belang'. Dat is het geval indien de houder van een belang, indien hij wel een geconsolideerde jaarrekening had opgesteld, verplicht zou zijn geweest in overeenstemming met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van de entiteit integraal te consolideren.

Voor vaste inrichtingen is het controlerend belang geregeld bij fictie: een hoofdentiteit wordt geacht een controlerend belang te houden in haar vaste inrichting(en).

Derde staat

Met het begrip 'derde staat' wordt bedoeld een staat die geen lid is van de Europese Unie alsmede de overige landen van het Koninkrijk, te weten Aruba Curacao en Sint Maarten.

Doorkijkentiteit

Een entiteit is een 'doorkijkentiteit' voor zover die entiteit fiscaal transparant is met betrekking tot haar inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen in de staat waar zij is opgericht. Hierop wordt een uitzondering gemaakt indien de entiteit volgens de fiscale regelgeving van een andere staat in die staat is gevestigd en in die staat onderworpen is aan een betrokken belasting met betrekking tot haar inkomsten of winst. Dit doet zich bijvoorbeeld voor als een entiteit is opgericht in een staat waar zij als fiscaal transparant wordt aangemerkt, terwijl haar feitelijke leiding wordt uitgeoefend in een andere staat en de entiteit in die andere staat is onderworpen aan een betrokken belasting. De entiteit is fiscaal gevestigd in de staat waar haar feitelijke leiding is gevestigd, omdat die staat de plaats van feitelijke leiding hanteert voor de beoordeling van de vestigingsplaats. De entiteit in dit voorbeeld zal geen doorkijkentiteit zijn voor de toepassing van deze wet, omdat zij volgens de fiscale regelgeving van die andere staat in die staat is gevestigd. Dit geldt overigens alleen indien de entiteit in die staat wordt onderworpen aan een betrokken belasting.

Doorkijkentiteiten kunnen worden onderverdeeld in twee categorieën: (i) fiscaal transparante entiteiten en (ii) omgekeerde hybride entiteiten. In welke categorie een doorkijkentiteit valt is afhankelijk van de vraag hoe de belanghouders van de doorkijkentiteit de doorkijkentiteit kwalificeren op grond van de regelgeving in de staat waar zij wonen of zijn gevestigd.

Een doorkijkentiteit kwalificeert als fiscaal transparante entiteit indien de doorkijkentiteit zowel in haar staat van oprichting als op grond van de regelgeving van de staat waarin de

belanghouders wonen of zijn gevestigd, als fiscaal transparant wordt aangemerkt. In de toelichting bij het voorgestelde artikel 1.2, vijfde lid, wordt nader toegelicht wanneer een entiteit als fiscaal transparant wordt aangemerkt.

Een doorkijkentiteit kwalificeert als 'omgekeerde hybride' entiteit indien de doorkijkentiteit op grond van de regelgeving van de staat waarin de belanghouders wonen of zijn gevestigd niet als fiscaal transparant wordt aangemerkt en om die reden de inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen van de doorkijkentiteit niet in aanmerking worden genomen door de belanghouders van de doorkijkentiteit. In een dergelijk geval worden de inkomsten van de entiteit in beginsel enkel in aanmerking genomen door de belanghouders indien sprake is van een winstuitdeling.

De definitie van doorkijkentiteit bevat de zinsneden 'met betrekking tot haar inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen' en 'voor zover'. Hiermee wordt bewerkstelligd dat maatregelen die zien op doorkijkentiteiten van toepassing kunnen zijn ten aanzien van een specifiek inkomensbestanddeel, een specifieke uitgave dan wel een deel van de winst of het verlies. Een dergelijke situatie kan zich voordoen als de doorkijkentiteit in haar staat van oprichting niet volledig als fiscaal transparant wordt aangemerkt. Dit doet zich bijvoorbeeld voor indien een trust is opgericht in een staat die de trust alleen als fiscaal transparant aanmerkt met betrekking tot het inkomen dat aangemerkt wordt als inkomen van een begunstigde. Het inkomen dat niet toerekenbaar is aan de begunstigde wordt aangemerkt als inkomen dat door de trust in aanmerking wordt genomen. In deze situatie is de trust een doorkijkentiteit voor zover het inkomen toekomt aan de begunstigde. De trust is geen doorkijkentiteit voor zover het inkomen door de trust in aanmerking wordt genomen. Voorts is de fiscale kwalificatie van een doorkijkentiteit als een fiscaal transparante entiteit of een omgekeerde hybride entiteit afhankelijk van de kwalificatie van die entiteit door het land waar de belanghouders wonen of zijn gevestigd. Afhankelijk van de belanghouders kan dit ertoe leiden dat dezelfde doorkijkentiteit gedeeltelijk wordt aangemerkt als een fiscaal transparante entiteit en gedeeltelijk als een omgekeerde hybride entiteit.

Entiteit

Dit wetsvoorstel gaat uit van een ruime definitie van het begrip 'entiteit'. Dit begrip omvat zowel rechtspersonen als rechtsfiguren die een afzonderlijke financiële verslaggeving opstellen. Onder rechtsfiguren worden onder meer verstaan trusts en samenwerkingsverbanden. Dergelijke rechtsfiguren vallen onder het begrip 'entiteit' als zij een afzonderlijke financiële verslaggeving opstellen. Natuurlijke personen vallen niet onder deze definitie.

Financiële verslaggeving

Voor de toepassing van deze wet wordt onder 'financiële verslaggeving' verstaan de gegevens van een entiteit die gebruikt worden bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening.

Fiscaal transparante structuur

Er is sprake van een fiscaal transparante structuur indien een belang in een groepsentiteit wordt gehouden via een keten van fiscaal transparante entiteiten.

Geaccepteerde financiële verslaggevingstandaard

Het begrip 'geaccepteerde financiële verslaggevingstandaard' regelt welke standaarden voor financiële verslaggeving als geaccepteerde standaarden voor de bijheffing kunnen worden aangemerkt. De definitie omvat zowel internationale standaarden zoals IFRS en EU IFRS als de verslagleggingsregels die worden gehanteerd door de landen die zijn opgesomd in de definitie voor het begrip 'geaccepteerde financiële verslaggevingstandaard'.

Geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard

Onder het begrip 'geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard' wordt verstaan een set algemeen aanvaarde verslaggevingsbeginselen toegestaan door een organisatie met juridische autoriteit om verslaggevingsregels voor te schrijven, vast te stellen of te aanvaarden voor toepassing van de financiële rapportage in de staat waar een entiteit is gevestigd.

Geconsolideerde jaarrekening

Onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van het begrip 'geconsolideerde jaarrekening' bevat de hoofdregel voor hetgeen wordt verstaan onder de geconsolideerde jaarrekening. Uitgangspunt voor een groep als bedoeld in onderdeel a van de definitie van het begrip 'groep' is de jaarrekening die de uiteindelijkkemoederentiteit heeft opgesteld in overeenstemming met de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard en waarin de uiteindelijkkemoederentiteit en de entiteiten waarin zij een controlerend belang heeft als een enkele economische eenheid zijn opgenomen. Aanvullend regelt onderdeel b van de genoemde definitie van het begrip 'geconsolideerde jaarrekening' dat voor een groep als bedoeld in onderdeel b van de definitie van het begrip 'groep' wordt uitgegaan van de jaarrekening, opgesteld door de in die bepaling genoemde entiteit, in overeenstemming met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard.

Onderdeel c van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van het begrip 'geconsolideerde jaarrekening' bepaalt wat voor een groep als bedoeld in de onderdelen a en b van de definitie van 'groep' wordt verstaan onder de geconsolideerde jaarrekening indien de hoofdregel niet van toepassing is. Het gaat om de situatie dat een uiteindelijkkemoederentiteit een jaarrekening heeft opgesteld die niet in overeenstemming is met een geaccepteerde financiële verslaggevingstandaard, maar met een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard. Indien de geconsolideerde jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard, dienen de gegevens in de financiële verslaggeving gecorrigeerd te worden om elke vorm van materiële concurrentievervalsing te voorkomen. Voor een uitleg van het begrip 'materiële concurrentievervalsing', wordt verwezen naar de toelichting op de definitie van dit begrip.

Tot slot is in onderdeel d van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van het begrip 'geconsolideerde jaarrekening' een vangnetbepaling opgenomen voor een groep als bedoeld in de onderdelen a en b van de definitie van 'groep' indien een uiteindelijkkemoederentiteit geen jaarrekening heeft opgesteld in overeenstemming met een geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard. Bij fictie wordt bepaald dat als geconsolideerde jaarrekening wordt aangemerkt de jaarrekening die de uiteindelijkkemoederentiteit zou hebben opgesteld indien zij daartoe verplicht was geweest en waarin de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van die entiteit en alle entiteiten waarin zij een controlerend belang heeft, zijn weergegeven als een enkele economische eenheid. Hierbij geldt als voorwaarde dat deze geconsolideerde jaarrekening in overeenstemming is met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard of een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard. Hierbij dienen de gegevens in de financiële verslaggeving wederom te worden gecorrigeerd om elke vorm van materiële concurrentievervalsing te voorkomen indien de geconsolideerde jaarrekening in overeenstemming is met een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard.

Groep

In de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van 'groep' wordt geregeld welke entiteiten gezamenlijk een groep vormen.

Onderdeel a van genoemde definitie van 'groep' bepaalt dat een verzameling entiteiten slechts als een groep wordt aangemerkt bij een zekere mate van gelieerdheid. Daarvoor dient een geheel van entiteiten met elkaar verbonden te zijn door eigendom of zeggenschap zoals omschreven in de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard voor de opstelling van een geconsolideerde jaarrekening door de uiteindelijkkemoederentiteit. Ook entiteiten waarover de uiteindelijkkemoederentiteit controle heeft maar die enkel op grond van de kleine omvang, op grond van materialiteit, of op grond van het feit dat zij ter verkoop worden gehouden, niet opgenomen zijn in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit worden tot eenzelfde groep gerekend.

Het groepsbegrip voorziet ook in de situatie dat een groep bestaat uit een hoofdentiteit met vaste inrichtingen. Een dergelijke groep valt niet onder onderdeel a van de definitie van 'groep'. Om te waarborgen dat een entiteit die samen met haar vaste inrichtingen (in het buitenland) voldoet aan de omzetsdrempel binnen de reikwijdte van de bijheffing valt, is een uitbreiding opgenomen in onderdeel b van de definitie van het begrip 'groep'. Dit onderdeel bepaalt dat een entiteit die geen onderdeel is van een andere groep, samen met haar vaste inrichtingen als een groep wordt aangemerkt.

Groepsentiteit

Het wetsvoorstel kent drie vormen van groepsentiteiten:

1. een entiteit die onderdeel is van een multinationale groep;
2. een entiteit die onderdeel is van een omvangrijke binnenlandse groep; en
3. een vaste inrichting van een entiteit die onderdeel is van een multinationale groep.

Vaste inrichtingen worden in dit wetsvoorstel als een afzonderlijke groepsentiteit aangemerkt. Deze afbakening ten opzichte van de hoofdentiteit en/of andere vaste inrichtingen, is van belang voor de berekening van de effectieve belastingdruk per staat. Op deze manier wordt zeker gesteld dat het inkomen van de vaste inrichting en de belastingen die aan dat inkomen kunnen worden toegerekend, niet worden meegeteld als het inkomen dat en de belastingen die toe te rekenen zijn aan de hoofdentiteit of aan een andere vaste inrichting. Dit bewerkstelligt (tot op zekere hoogte) een gelijke behandeling van (buitenlandse) dochterentiteiten en vaste inrichtingen.

Groepsentiteit-belanghouder

Er is sprake van een 'groepsentiteit-belanghouder' indien een groepsentiteit onmiddellijk of middellijk een belang houdt in een andere groepsentiteit die tot dezelfde multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep behoort.

Hoofdentiteit

In de context van vaste inrichtingen is het begrip 'hoofdentiteit' in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen om te refereren aan het onderdeel van de onderneming dat over het algemeen als het hoofdkantoor functioneert. Een hoofdentiteit is een entiteit die in haar jaarrekening de nettowinst of het nettoverlies van een vaste inrichting opneemt. De nettowinst of het nettoverlies betreft het bedrag dat op grond van het voorgestelde artikel 6.13 wordt toegerekend aan een vaste inrichting. Voor het aanwezig zijn van een hoofdentiteit is niet vereist dat die entiteit wordt aangemerkt als een belastingplichtige in de staat waar de vaste inrichting is gelegen.

Het begrip hoofdentiteit komt in meerdere bepaling van deze wet voor zoals in de definitie van groepsentiteit en in artikel 6.13, waarin is geregeld hoe het kwalificerende inkomen en verlies toegerekend dient te worden aan een hoofdentiteit en een vaste inrichting.

In aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel

Het begrip 'in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel' wordt gehanteerd om te beschrijven welke uitdelingsbelastingstelsels in aanmerking komen voor de bijzondere behandeling op grond van het voorgestelde artikel 10.3. Er is sprake van een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel indien een winstbelastingstelsel voldoet aan de volgende cumulatieve voorwaarden:

- a) Er wordt enkel belasting naar het inkomen geheven indien winst wordt uitgedeeld of wordt geacht te zijn uitgedeeld aan aandeelhouders of wanneer het lichaam bepaalde niet-zakelijke uitgaven doet;
- b) Er wordt belasting geheven tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief; en
- c) Van kracht was op of vóór 1 juli 2021.

Een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel betreft een winstbelasting die wordt geheven van het lichaam dat een uitdeling doet. Hierbij zijn niet inbegrepen de belastingen die van de aandeelhouders worden geheven ter zake van de uitdelingen, ook al zouden deze belastingen door het lichaam worden ingehouden en afgedragen.

De belastingen zijn over het algemeen verschuldigd ter zake van een dividend of een andere uitdeling van winst door een lichaam. In voorkomende gevallen wordtook rekening gehouden met het gegeven dat een uitdelingsbelastingstelsel kan leiden tot belastingheffing ter zake van fictieve uitdelingen en bepaalde niet-zakelijke uitgaven.

Om te kwalificeren als een 'in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel', dient binnen dat stelsel belasting te worden geheven tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief. Een uitdelingsbelastingstelsel dat verschillende tarieven kent, voldoet aan het vereiste met betrekking tot het tarief als het tarief dat van toepassing is met betrekking tot multinationale groepen of omvangrijke binnenlandse groepen ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief. Indien een staat een bepaald nominaal tarief heeft, maar een systeem kent waarbij het bedrag van de uitdeling eerst wordt gebruteerd en daarna pas het nominale tarief wordt toegepast, dan wordt voor toepassing van onderdeel b, van de definitie van in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel rekening gehouden met het tarief na de brutering.

Voorbeeld 23: Belastingtarief na brutering

Dit kan aan de hand van een voorbeeld worden toegelicht. Een belastingplichtige is op grond van een uitdelingsbelastingstelsel onderworpen aan een belasting op een uitdeling van 100 tegen een tarief van 14%. Die uitdeling wordt echter gebruteerd met een factor 1/0,86. De belasting op de uitdeling bedraagt € 16,28 ($14\% \times (100/0,86)$). Dit betekent dat het tarief dat in aanmerking genomen dient te worden 16,3% is. Dat is hoger dan het minimumbelastingtarief.

Tot slot is vereist dat een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel een aaneengesloten periode van kracht was op of vóór 1 juli 2021. Dit is de datum waarop voor het eerst binnen het Inclusive Framework een akkoord is bereikt over de bijzondere behandeling van in aanmerking komende uitdelingsbelastingstelsels.

Informatieaangifte-indienende groepsentiteit

De in Nederland gevestigde groepsentiteit, aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit of aangewezen lokale entiteit die de bijheffing-informatieaangifte indient, wordt aangemerkt als de informatieaangifte-indienende groepsentiteit.

Het voorgestelde artikel 12.1, tweede lid, bepaalt dat in beginsel iedere in Nederland gevestigde groepsentiteit een bijheffing-informatieaangifte moet indienen. Als meerdere in Nederland gevestigde groepsentiteiten een bijheffing-informatieaangifteverplichting hebben dan kunnen zij besluiten om een van hen aan te wijzen om namens hen allen de bijheffing-informatieaangifte in te dienen. Dit is de aangewezen lokale entiteit als bedoeld in het voorgestelde artikel 12.1, eerste lid, onderdeel a.

De bijheffing-informatieaangifte mag ook namens de in Nederland gevestigde aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit ingediend worden. In dat geval dient de in Nederland gevestigde aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit de bijheffing-informatieaangifte niet alleen in namens alle in Nederland gevestigde groepsentiteiten, maar namens de gehele multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep.

Internationale organisatie

De definitie van 'internationale organisatie' is gebaseerd op de 'OECD Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters'.

Het begrip 'internationale organisatie' omvat niet alleen intergouvernementele organisaties en supranationale organisaties maar ook een agentschap of instantie waarvan het gehele belang wordt gehouden door een intergouvernementele of supranationale organisatie. Een organisatie, agentschap of instantie kwalificeert als een 'internationale organisatie' indien die organisatie, dat agentschap of die instantie aan de volgende drie cumulatieve voorwaarden voldoet:

- a) De organisatie, het agentschap of de instantie dient voornamelijk te bestaan uit overheden;
- b) De organisatie, het agentschap of de instantie heeft een van kracht zijnde hoofdkantoorovereenkomst of een in wezen soortgelijke overeenkomst met de staat waarin zij of het is gevestigd. Het begrip 'in wezen soortgelijke overeenkomst' is ontleend aan de toelichting op de 'OECD Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters'. Onder een dergelijke overeenkomst wordt onder meer verstaan een regeling die de kantoren of vestigingen van een organisatie in de staat waarin zij is gevestigd recht geeft op voorrechten en immuniteiten.
- c) De organisatie, het agentschap of de instantie heeft statuten of is onderworpen aan regelgeving waaruit volgt, dat het inkomen van de organisatie, het agentschap of de instantie niet toekomt aan private personen.

Kwalificerende inkomen of verlies

De nettowinst of het nettoverlies dat volgt uit de financiële verslaggeving van een groepsentiteit wordt op grond van de hoofdstukken 6, 9 en 10 aangepast. Het op deze wijze aangepaste nettowinst of nettoverlies wordt voor de toepassing van deze wet aangeduid als het 'kwalificerende inkomen of verlies'.

Kwalificerende binnenlandse bijheffing

Of een belasting kwalificeert als kwalificerende binnenlandse bijheffing wordt beoordeeld aan de hand van de vereisten die zijn opgenomen in de definitie van kwalificerende binnenlandse bijheffing in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid. Indien een belasting een kwalificerende binnenlandse bijheffing is dan wordt het bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing van een staat op grond van het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid, in mindering gebracht ter berekening van de bijheffing voor die staat voor toepassing van de inkomen-inclusiebijheffing en de onderbelastewinstbijheffing.

Een belasting kwalificeert als kwalificerende binnenlandse bijheffing indien aan de volgende cumulatieve voorwaarden is voldaan. Op basis van de aanhef van de definitie van de term kwalificerende binnenlandse bijheffing is het eerste vereiste dat sprake moet zijn van een belasting die is geïmplementeerd in het nationale recht van een staat, mits die staat geen voordelen toekent die gerelateerd zijn aan die belasting. Voor een toelichting op wat wordt verstaan onder 'geïmplementeerd in het nationale recht van een staat' en 'geen voordelen toekent die gerelateerd zijn aan die belasting' wordt verwezen naar de toelichting op soortgelijke bewoordingen in de definitie van de kwalificerende inkomen-inclusiebijheffing.

Onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van 'kwalificerende binnenlandse bijheffing' bepaalt dat alleen sprake is van een kwalificerende binnenlandse bijheffing indien een staat een belasting implementeert die voorziet in de vaststelling van de overwinst van de in die staat gevestigde groepsentiteiten. Op die overwinst dient het bijheffingspercentage te worden toegepast. Zowel de vaststelling van de overwinst als de toepassing van het bijheffingspercentage op die overwinst voor die staat en de groepsentiteiten dient in overeenstemming te zijn met de maatregelen uit de richtlijn of, met betrekking tot derde staten, de OESO-modelregels. Voor een toelichting op de wijze waarop het bijheffingspercentage wordt toegepast in overeenstemming met de richtlijn en de OESO-modelregels wordt verwezen naar de toelichting op het voorgestelde artikel 8.2, derde lid. Voor een toelichting op de wijze waarop de overwinst wordt vastgesteld in overeenstemming met de richtlijn en de OESO-modelregels wordt verwezen naar de toelichting op het voorgestelde artikel 8.2, vierde lid.

Onderdeel b van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van 'kwalificerende binnenlandse bijheffing' bepaalt dat alleen sprake is van een kwalificerende binnenlandse bijheffing indien de staat die de belasting implementeert, die belasting ook toepast op een wijze die consistent is met de richtlijn of, in het geval van derde staten, de OESO-modelregels. Voor een toelichting op dit vereiste wordt verwezen naar de toelichting op het gelijkkluidende vereiste in onderdeel b van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van 'kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel'.

Kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel

Of maatregelen kwalificeren als kwalificerende inkomen-inclusiemaatregelen wordt beoordeeld aan de hand van de vereisten die zijn opgenomen in de definitie van 'kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel' in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid.

De aanhef van de definitie van het begrip 'kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel' in het voorgestelde artikel 1.2, omvat twee vereisten. Het eerste vereiste is dat de maatregelen van de richtlijn onderscheidenlijk de OESO-modelregels zijn geïmplementeerd in het nationale recht van een staat. Het nationale recht van een staat kan zowel wetgeving als regelgeving omvatten. De genoemde maatregelen dienen te zijn omgezet in algemeen verbindende voorschriften.

Het tweede vereiste dat in de aanhef is opgenomen is dat de staat in het recht waarvan de maatregelen zijn geïmplementeerd geen voordelen toekent die gerelateerd zijn aan die maatregelen. Er mogen derhalve door een staat geen voordelen toegekend worden die gerelateerd zijn aan de geïmplementeerde inkomen-inclusiemaatregel. Het in dit verband gebruikte woord 'voordelen' omvat ieder soort voordeel dat door een staat wordt gegeven, waaronder fiscale stimuleringsregelingen, beurzen en subsidies. De zinsnede 'die gerelateerd zijn aan' is breed geformuleerd zodat diverse mechanismen die door een staat ingezet kunnen worden om een voordeel aan belastingplichtigen toe te kennen daaronder vallen. Of een voordeel dat wordt toegekend door een staat gerelateerd is aan de inkomen-inclusiemaatregelen van die staat wordt beoordeeld op basis van de feiten en omstandigheden van het geval. Zoals vermeld in de toelichting op het voorgestelde artikel 1.3 omvat de term staat niet slechts de nationale of centrale overheid.

Onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2 opgenomen definitie van 'kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel' regelt dat voor de vraag of sprake is van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel het nationale recht van een staat vergeleken wordt met de relevante maatregelen uit de richtlijn en de OESO-modelregels. Dit verzekert dat de inkomen-inclusiemaatregelen van iedere EU-lidstaat vergeleken worden met dezelfde maatstaf, zijnde de richtlijn. Ditzelfde geldt voor derde staten waarvoor de eenduidige maatstaf wordt gevormd door de OESO-modelregels. Voor wat betreft derde staten geldt dat indien zij een inkomen-inclusiemaatregel invoeren die slechts van toepassing is op in andere staten gevestigde laagbelaste groepsentiteiten, die inkomen-inclusiemaatregelen vergelijkbaar zijn met de inkomen-inclusiemaatregelen op basis van de OESO-modelregels.

Verder stelt genoemd onderdeel a als vereiste dat de moederentiteit van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep op grond van de in het nationale recht opgenomen maatregelen het aan haar toerekenbare deel van de bijheffing met betrekking tot de laagbelaste groepsentiteiten berekent en vermenigvuldigd met de bijheffing over het verslagjaar voor die laagbelaste groepsentiteiten en betaalt. Voor derde staten is ook voldaan aan dit vereiste indien de berekening en betaling uitsluitend ziet op in andere staten gevestigde laagbelaste

groepsentiteiten. Voor moederentiteiten die gevestigd zijn in een EU-lidstaat geldt dat, indien de staat van vestiging een laagbelastende staat is, zij zowel ter zake van haar in andere staten gevestigde laagbelaste groepsentiteiten als ter zake van zichzelf en haar in diezelfde staat gevestigde laagbelaste groepsentiteiten waarin zij een belang houdt de inkomen-inclusiebijheffing dient te berekenen en te betalen.

Zoals blijkt uit het vereiste in onderdeel b van de in het voorgestelde artikel 1.2, opgenomen definitie van 'kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel', is slechts sprake van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel indien de regels uit de richtlijn of de OESO-modelregels die zijn geïmplementeerd in het nationale recht worden toegepast op een wijze die consistent is met die richtlijn of die modelregels. Er is sprake van een toepassing die consistent is met de maatregelen die zijn opgenomen in de richtlijn of de OESO-modelregels indien de maatregelen in het nationale recht leiden tot dezelfde uitkomst als de uitkomst onder toepassing van de richtlijn of de OESO-modelregels. Het OESO-commentaar vormt daarbij een belangrijke uitleg van wat de uitkomst zou zijn onder toepassing van de richtlijn en de OESO-modelregels. Een consistente toepassing omvat mede de administratieve bepalingen en de tijdige inning van de bijheffing.

Kwalificerende onderbelastewinstmaatregel

Of maatregelen kwalificeren als kwalificerende onderbelastewinstmaatregel wordt beoordeeld aan de hand van de vereisten die zijn opgenomen in de definitie van 'kwalificerende onderbelastewinstmaatregel' in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid.

Deze vereisten zijn grotendeels identiek aan de vereisten van de in het voorgestelde artikel 1.2 opgenomen definitie van 'kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel', derhalve wordt hierna bij de onderdelen die identiek zijn, verwezen naar de toelichting bij de definitie van 'kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel'.

De aanhef van het begrip 'kwalificerende onderbelastewinstmaatregel' in het voorgestelde artikel 1.2, omvat twee vereisten. Het eerste vereiste is dat de maatregelen van de richtlijn onderscheidenlijk de OESO-modelregels zijn geïmplementeerd in het nationale recht van een staat. Het nationale recht van een staat kan zowel wetgeving als regelgeving omvatten. Het gaat erom dat de genoemde maatregelen zijn omgezet in algemeen verbindende voorschriften.

Het tweede vereiste dat in de aanhef is opgenomen is dat de betreffende staat geen voordelen toekent die gerelateerd zijn aan die maatregelen. Er mogen derhalve door een staat geen voordelen toegekend worden die gerelateerd zijn aan de geïmplementeerde onderbelastewinstmaatregel. Voor een nadere toelichting op dit vereiste wordt verwezen naar de toelichting bij de definitie van 'kwalificerende onderbelastewinstmaatregel'.

Onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2 opgenomen definitie van 'kwalificerende onderbelastewinstmaatregel' regelt dat voor de vraag of sprake is van een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel het nationale recht van een staat vergeleken wordt met de relevante

maatregelen uit de richtlijn en de OESO-modelregels. Dit verzekert dat de onderbelastewinstmaatregel van iedere EU-lidstaat vergeleken wordt met dezelfde maatstaf, zijnde de richtlijn. Ditzelfde geldt voor derde staten waarvoor de eenduidige maatstaf wordt gevormd door de OESO-modelregels.

Op grond van onderdeel b van de in het voorgestelde artikel 1.2, opgenomen definitie van 'kwalificerende onderbelastewinstmaatregel', is slechts sprake van een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel indien de regels uit de richtlijn of de OESO-modelregel die zijn geïmplementeerd in het nationale recht worden toegepast op een wijze die consistent is met de richtlijn of de modelregels. Voor een nadere toelichting bij dit vereiste wordt verwezen naar de toelichting bij de definitie van 'kwalificerende onderbelastewinstmaatregel'.

Kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed

Het onderscheid tussen de begrippen kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed en niet-kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed is van belang voor de vraag of het tegoed in aanmerking wordt genomen ter bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies. Het onderscheid tussen kwalificerende restitueerbare belastingtegoeden en niet-kwalificerende restitueerbare belastingtegoeden en de verschillende behandeling die de termen met zich meebrengen voor de toepassing van de voorgestelde hoofdstukken 6 en 7 moet ertoe leiden dat restitueerbare belastingtegoeden op de juiste wijze verantwoord worden in de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies en de vaststelling van de gecorrigeerde betrokken belastingen. Een bedrag aan belasting dat restitueerbaar of verrekenbaar is op grond van een kwalificerende imputatiebelasting of een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting is geen kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed.

Om aangemerkt te worden als een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed dient de regelgeving van de staat die het tegoed verleent te voorzien in een teruggave binnen vier jaar na de datum waarop het recht van een groepsentiteit op dat tegoed op grond van de regelgeving van de staat die het tegoed verleent is ontstaan. Indien het belastingtegoed gedeeltelijk restitueerbaar is dient de regeling van de staat die de teruggave verleent binnen de genoemde vierjaarsperiode te voorzien in de betaalbaarstelling van het tegoed in de vorm van geld of een kasequivalent. Een voorbeeld van belastingtegoeden die gedeeltelijk restitueerbaar zijn, is de situatie waarin een vaststaand percentage of deel van het belastingtegoed voor teruggave in aanmerking komt. De bewoordingen 'indien het tegoed gedeeltelijk restitueerbaar is, het deel van het tegoed' regelen dat alleen het deel dat in aanmerking komt voor teruggave een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed kan zijn.

Het woord 'restitueerbaar' betekent in het kader van dit begrip: het deel van het tegoed dat nog niet is toegepast om de betrokken belastingen te verminderen en dat door de staat die het tegoed verleent aan de groepsentiteit betaald moet worden, of betaalbaar moet zijn, in de vorm van geld of een kasequivalent. Voor toepassing van deze definitie zijn voorbeelden van kasequivalenten: cheques en al het andere dat op basis van de financiële verslaggevingsstandaard

die is gebruikt om de geconsolideerde jaarrekening op te stellen wordt behandeld als een kasequivalent alsmede de mogelijkheid om het tegoed af te zetten tegen schulden, niet zijnde schulden ter zake van betrokken belastingen. Indien een tegoed alleen de betrokken belastingen kan verminderen en dus niet terugbetaald kan worden in geld of verrekend kan worden met een andere belasting, dan is het tegoed niet restitueerbaar als bedoeld in deze definitie.

Om als kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed aangemerkt te worden is het van belang dat het teruggaafmechanisme in een staat ook van praktische betekenis is voor de belastingplichtigen die recht hebben op het tegoed. Als het (gedeeltelijk) restitueerbare belastingtegoed nooit hoger zal zijn dan de door belastingplichtigen te betalen belasting dan heeft het teruggaafmechanisme geen praktische betekenis voor belastingplichtigen en is er geen sprake van een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed. Of het belastingtegoed restitueerbaar is wordt beoordeeld aan de hand van (i) de voorwaarden waaronder het tegoed is verleend en (ii) de informatie die beschikbaar was ten tijde van de totstandkoming van de regelgeving op grond waarvan het tegoed wordt verleend. Deze analyse vindt plaats op basis van een kwalitatieve beoordeling van de belastingtegoedregelgeving als geheel. Het gaat derhalve om een beoordeling van de vormgeving van het belastingtegoed door een staat, niet om de toepassing van dat belastingtegoed per belastingplichtige. Wel dient rekening te worden gehouden met de omstandigheden waaronder het belastingtegoed wordt verleend. Bijvoorbeeld, een belastingtegoed dat alleen beschikbaar is voor winstgevende belastingplichtigen (en dus niet voor verlieslatende belastingplichtigen) kan een teruggaafmechanisme bevatten dat de facto nooit kan resulteren in een teruggaaf omdat het tegoed het bedrag aan te betalen belasting niet overstijgt. Echter, indien een belastingtegoed zo is vormgegeven dat het in zijn algemeenheid van toepassing is op belastingplichtigen, ongeacht of zij winstgevend of verlieslatend zijn, dan kan dat belastingtegoed een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed zijn, ook al maken alleen winstgevende belastingplichtigen gebruik van dat restitueerbare belastingtegoed.

Of een tegoed (gedeeltelijk) restitueerbaar is binnen vier jaar wordt vastgesteld door als aanvangstijdstip uit te gaan van de datum waarop het recht van een groepsentiteit recht op dat tegoed op grond van de regelgeving van de staat die het tegoed verleent is ontstaan. Dit betekent dat wordt aangesloten bij het moment waarop voldaan is aan de voorwaarden voor toekenning van het tegoed op basis van de regelgeving van de staat die het tegoed heeft toegekend.

Laagbelaste groepsentiteit

Indien een groepsentiteit onderdeel is van een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep, kwalificeert zij als een 'laagbelaste groepsentiteit' indien zij is gevestigd in een laagbelastende staat. Omdat de definitie aansluit bij het begrip 'laagbelastende staat', kan een groepsentiteit met een eigen effectief belastingtarief dat hoger is dan het minimumbelastingtarief maar die gevestigd is in een laagbelastende staat, alsnog als een laagbelastende groepsentiteit worden aangemerkt.

Voor staatloze groepsentiteiten in de zin van het voorgestelde artikel 1.3 is een specifieke regeling opgenomen. Een dergelijke entiteit kwalificeert als een 'laagbelaste groepsentiteit' indien die entiteit met betrekking tot een verslagjaar kwalificerend inkomen heeft en een effectief belastingtarief heeft dat lager is dan het minimumbelastingtarief.

Laagbelastende staat

Een staat, binnen of buiten de Europese Unie, is een 'laagbelastende staat' indien een multinationale groep met entiteiten in die staat, of een omvangrijke binnenlandse groep gevestigd in die staat, in een verslagjaar in die staat een kwalificerend inkomen heeft dat is onderworpen aan een effectief belastingtarief dat lager is dan het minimumbelastingtarief.

Materiële concurrentieverstoring

Van een 'materiële concurrentieverstoring' is sprake in de situatie dat bij toepassing van een set aan algemeen aanvaarde verslaggevingsbeginselen, deze toepassing resulteert in een totale afwijking van de inkomsten of de kosten van meer dan € 75 miljoen in een verslagjaar in vergelijking met het bedrag dat vastgesteld zou zijn onder toepassing van een vergelijkbaar beginsel of een vergelijkbare procedure volgens IFRS. De totale afwijking betreft de totale afwijking zoals die tot uitdrukking komt in de geconsolideerde jaarrekening van de multinationale groep en omvat derhalve de impact van een bepaald beginsel of een bepaalde procedure op alle daarmee verband houdende transacties van alle groepsentiteiten van de multinationale groep.

Indien de toepassing van een bepaald beginsel of een bepaalde procedure leidt tot een materiële concurrentieverstoring, wordt de behandeling van alle bestanddelen of transacties die onderhevig zijn aan het betreffende beginsel of de betreffende procedure aangepast ten einde de behandeling in overeenstemming te brengen met de behandeling onder IFRS. Hiermee wordt het voordeel beperkt dat een multinationale groep heeft door toepassing van een bijzonder beginsel dat, of een bijzondere procedure die, onder een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard in een jurisdictie is toegestaan, maar dat, respectievelijk die, niet beschikbaar is onder een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard.

Minimumbelastingtarief

Het minimumbelastingtarief is – conform de afspraken binnen het Inclusive Framework van de OESO – vastgesteld op 15%.

Moederentiteit

Het begrip 'moederentiteit' omvat de uiteindelijkkemoederentiteit die geen uitgesloten entiteit is, een tussenliggende moederentiteit of een partieel gehouden moederentiteit.

Multinationale groep

Voor de kwalificatie van een groep als 'multinationale groep' dient sprake te zijn van een grensoverschrijdende situatie. Daarom kan slechts sprake zijn van een multinationale groep indien ten minste één entiteit of vaste inrichting van een groep is gevestigd onderscheidenlijk gelegen, in

een andere staat dan de uiteindelijkkemoederentiteit. De vestigingsplaats van groepsentiteiten wordt bepaald aan de hand van het voorgestelde artikel 1.3.

Nederland

De Wet minimumbelasting 2024 geldt voor Nederland, maar eveneens voor de BES eilanden. Het begrip 'Nederland' is in de Algemene wet inzake rijksbelastingen beperkt tot het Europese deel van het Koninkrijk, maar voor de toepassing van deze wet wordt de uitdrukking Nederland dus uitgebreid naar de BES eilanden.

Nettoboekwaarde van materiële activa

De nettoboekwaarde van materiële activa is het gemiddelde van de begin- en eindwaarde van materiële activa, rekening houdend met geaccumuleerde afschrijvingen, waardeverminderingen en afwaarderingen, zoals opgenomen in de financiële verslaggeving. De nettoboekwaarde van materiële activa in een verslagjaar wordt bepaald aan de hand van de materiële activa van een groepsentiteit. Voor het bepalen van de nettoboekwaarde van de materiële activa wordt uitgegaan van het gemiddelde van de begin- en eindwaarde van de materiële activa gehouden door een groepsentiteit. Door het hanteren van een gemiddelde wordt rekening gehouden met mogelijk grote verschillen in het bedrag aan materiële activa gedurende het verslagjaar. Een dergelijk verschil kan zich bijvoorbeeld voordoen als gevolg van een overdracht van materiële activa door een groepsentiteit. Het hanteren van het gemiddelde kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 24: Berekening gemiddelde nettoboekwaarde van de materiële activa

Een multinationale groep heeft in een bepaalde staat één groepsentiteit die één activum bezit met een nettoboekwaarde van 100 aan het begin van het verslagjaar. De groepsentiteit verkoopt het activum gedurende het verslagjaar, waardoor de nettoboekwaarde van de materiële activa nihil bedraagt aan het einde van het verslagjaar. De nettoboekwaarde van de materiële activa van de betreffende staat zal in dit voorbeeld 50 bedragen $((100+0)/2)$.

Met betrekking tot een vaste inrichting worden de materiële activa toegerekend aan de staat waarin de vaste inrichting is gelegen, mits de materiële activa zijn opgenomen in de financiële verslaggeving van die vaste inrichting of zouden zijn opgenomen in de financiële verslaggeving ingeval een financiële verslaggeving voor deze vaste inrichting zou zijn opgesteld.

Met betrekking tot de term 'materiële activa' is aangesloten bij BEPS Action 13 inzake CbC-reporting. De term is niet beperkt tot de uitgezonderde materiële activa als bedoeld in het voorgestelde artikel 8.3, derde lid. In tegenstelling tot de activa die worden genoemd in het voorgestelde artikel 8.3, derde lid, omvat het begrip 'materiële activa' in genoemde definitie 'nettoboekwaarde van materiële activa' ook onroerende zaken die worden gehouden ter investering, voor de verkoop of lease, materiële activa die worden gebruikt voor het genereren van inkomsten uit internationale scheepvaart en inkomsten uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart. In tegenstelling tot de uitzondering voor materiële activa, bedoeld in

artikel 8.3, derde lid, is niet vereist dat de materiële activa aanwezig zijn in de staat waar de groepsentiteit is gevestigd.

Hoewel bij het bepalen van de nettoboekwaarde van de materiële activa rekening wordt gehouden met afschrijvingen en versnelde afschrijvingen op materiële activa, omvat het begrip 'materiële activa' ook activa waarop niet wordt afgeschreven.

Niet-kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed

Een niet-kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed is een tegoed dat wel tot (gedeeltelijke) teruggaaf kan leiden, maar niet voldoet aan de omschrijving van een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed.

Niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting

De aanhef van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting regelt dat een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting een belasting is die geen kwalificerende imputatiebelasting is zoals gedefinieerd in het voorgestelde artikel 1.2, derde lid. Over het algemeen wordt het onderscheid tussen een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting en een kwalificerende imputatiebelasting gevormd door het gegeven dat de niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting in de praktijk ertoe leidt dat over het inkomen van de uitdelende groepsentiteit per saldo geen belasting verschuldigd is.

De definitie van een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting ziet uitsluitend op belastingen die zijn toegerekend aan of betaald door een groepsentiteit ter zake van zijn winst en die in aanmerking komen voor teruggave of verrekening bij de uitdeling van het dividend. Die teruggave kan plaatsvinden aan de uitdelende groepsentiteit of aan de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend. Ook indien de door de uitdelende groepsentiteit verschuldigde of betaalde belasting door de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend verrekend kan worden met een door die uiteindelijk gerechtigde verschuldigd bedrag aan belasting ter zake van een inkomensbestanddeel anders dan het ontvangen dividend, is sprake van een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting.

Indien een bedrag aan belasting ter zake van bepaalde winstbestanddelen van de groepsentiteit niet voor teruggave of verrekening in aanmerking komt bij de uitdeling van het dividend, dan is dat bedrag aan belasting geen niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting. Ook is geen sprake van een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting indien een belasting wordt opgelegd aan de ontvanger van het dividend en wordt ingehouden door het uitdelende lichaam op het uit te betalen bedrag aan dividend. Dit geldt ook indien (een deel van) de bronbelasting wordt teruggegeven aan de aandeelhouder of de uiteindelijk gerechtigde door de belastingautoriteit. De aandeelhouder of uiteindelijk gerechtigde ontvangt minder dividend doordat het bedrag aan verschuldigde belasting wordt ingehouden op het te ontvangen dividend. Indien de bronbelasting wordt teruggegeven aan de aandeelhouder of

de uiteindelijk gerechtigde, is derhalve geen sprake van een belastingteruggave ter zake van een belasting die is betaald door een groepsentiteit.

Non-profitorganisatie

Het begrip 'non-profitorganisatie' regelt aan welke voorwaarden een entiteit moet voldoen om als non-profitorganisatie te worden aangemerkt.

De definitie van het begrip 'non-profitorganisatie' is gebaseerd op het begrip 'Active Non-Financial Entity' zoals opgenomen in de 'OECD Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information'.

Uit de aanhef van de definitie 'non-profitorganisatie' volgt dat een entiteit niet onder de definitie van 'non-profitorganisatie' valt indien zij een handels- of bedrijfsmatige activiteit verricht die niet direct samenhangt met het doel waarvoor die entiteit is opgericht.

Non-profitorganisaties zijn organisaties die voor een specifiek doel zijn opgericht en in de staat waar zij zijn gevestigd uitsluitend worden gedreven voor dit doel. De specifieke doelen zijn genoemd in onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van 'non-profitorganisatie'. Ook soortgelijke doelen vallen binnen de reikwijdte van de definitie. Het gaat bijvoorbeeld om organisaties die zich inzetten voor de publieke gezondheid en organisaties die tot doel hebben om mensen- en dierenrechten of het klimaat te beschermen. Het kan dan bijvoorbeeld gaan om zorgverzekeraars voor zover die voldoen aan de overige voorwaarden. Daarnaast omvat het begrip nader genoemde organisaties, zoals kamers van koophandel en arbeidsorganisaties.

Een andere voorwaarde om te kwalificeren als een non-profitorganisatie is dat het inkomen dat is gegeneerd met de kwalificerende activiteiten nagenoeg geheel dient te zijn vrijgesteld van inkomstenbelasting in de vestigingsstaat van de organisatie. Dit volgt uit onderdeel b van de definitie voor het begrip 'non-profitorganisatie'. Ook mag zij geen aandeelhouders of leden hebben die een eigendomsrecht of een recht van vruchtgebruik hebben op haar inkomsten of activa. Dit volgt uit onderdeel c van de definitie.

Daarnaast volgt uit onderdeel d van de definitie voor het begrip 'non-profitorganisatie' dat het inkomen of de activa van de non-profitorganisatie niet mogen worden uitgedeeld aan of worden aangewend ten voordele van een private persoon of een niet-charitatieve entiteit. Genoemd onderdeel d formuleert drie uitzonderingen op dit uitgangspunt. Het betalen van huur aan een private persoon voor het gebruik van een kantoor valt bijvoorbeeld onder deze uitzonderingen.

Of een entiteit voldoet aan de voorwaarde van onderdeel e van de definitie voor het begrip 'non-profitorganisatie' dat bij beëindiging van de activiteiten van de entiteit of bij liquidatie of ontbinding van de entiteit eventuele activa ten goede komen aan een (andere) non-

profitorganisatie of een overheid(sentiteit) kan bijvoorbeeld blijken uit de statuten van een dergelijke entiteit of uit de op de entiteit toepasselijke lokale wetgeving.

Verder geldt dat de nationale regelgeving niet doorslaggevend is voor de vraag of een entiteit als een non-profitorganisatie kan worden aangemerkt. Zo kan een houdstervennootschap van een internationale commerciële structuur als een non-profitorganisatie worden aangemerkt volgens de lokale fiscale regelgeving maar hoeft dat niet het geval te zijn voor de toepassing van de bijheffing.

OESO-commentaar

De definitie van het begrip 'OESO-commentaar' geeft aan dat dit het commentaar betreft bij de OESO-modelregels inzake de Pijler 2-regels. Het OESO-commentaar is het commentaar zoals goedgekeurd op 11 maart 2022 met als citeertitel 'OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD, Paris'.

OESO-modelregels

De definitie van het begrip 'OESO-modelregels' geeft aan dat dit de modelregels zijn zoals goedgekeurd op 14 december 2021 met als citeertitel: 'OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD, Paris'.

OESO-modelverdrag

Het begrip 'OESO-modelverdrag' ziet op de versie van het OESO-modelverdrag tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan of ontwijken van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen of vermogen van 21 november 2017.

Omvangrijke binnenlandse groep

Onder 'omvangrijke binnenlandse groep' wordt verstaan een groep waarvan alle groepsentiteiten in dezelfde lidstaat van de Europese Unie zijn gevestigd. De omvangrijke binnenlandse groep is in de richtlijn toegevoegd ten opzichte van de OESO-modelregels om te borgen dat de richtlijn in overeenstemming is met het primaire EU-recht. Door deze toevoeging is dit wetsvoorstel ook van toepassing indien alle groepsentiteiten in Nederland zijn gevestigd, mits wordt voldaan aan de omzeldrempel van € 750 miljoen als bedoeld in artikel 2.1 en hoofdstuk 9 van dit wetsvoorstel.

Overheidsentiteit

Een entiteit is een 'overheidsentiteit' indien zij voldoet aan de volgende cumulatieve voorwaarden.

Ten eerste moet de entiteit op grond van de aanhef van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van 'overheidsentiteit' deel uitmaken van of volledig worden

gehouden door een overheid, waaronder wordt begrepen ieder staatkundig onderdeel of iedere lokale entiteit van die overheid. Een entiteit maakt deel uit van een overheid indien die entiteit op basis van het publieke recht is opgericht. Daarnaast omvat het begrip 'overheidsentiteit' ook privaatrechtelijke entiteiten die volledig worden gehouden door een overheid. Onder 'overheid' wordt verstaan de centrale regering, de agentschappen waarvan de activiteiten onder de effectieve controle van de centrale regering staan en de staats- en lokale overheden en hun administraties. Dit begrip ziet ook op buitenlandse overheden.

Ten tweede mag de entiteit op grond van onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van 'overheidsentiteit' geen handels- of bedrijfsmatige activiteiten verrichten. Dit vereiste wordt gesteld zodat ondernemingen met dergelijke activiteiten die in handen zijn van een overheid kunnen worden onderscheiden van de entiteiten die alleen activiteiten verrichten die vallen binnen de hierna te bespreken doelen.

Ten derde dient de entiteit een doel te hebben zoals omschreven in genoemd onderdeel a. Dit doel kan zijn (i) het vervullen van een overheidsfunctie of (ii) het beheren of beleggen van activa van een overheid of staat door het plaatsen en aanhouden van beleggingen, vermogensbeheer en het verrichten van daarmee verband houdende beleggingsactiviteiten met betrekking tot die activa. Het begrip 'overheidsfunctie' dient ruim te worden uitgelegd. Daaronder vallen bijvoorbeeld activiteiten zoals het verzorgen van openbare gezondheidszorg, het voorzien in onderwijs, het bouwen van publieke infrastructuur, of het verzekeren van de rechtsbescherming en de handhaving. Categorie (ii) ziet bijvoorbeeld op zogenoemde sovereign wealth funds.

Ten vierde bepaalt onderdeel b van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van 'overheidsentiteit' dat de entiteit met betrekking tot haar algehele prestaties verantwoording dient af te leggen aan de overheid en jaarlijks informatieverlagen dient te verstrekken aan de overheid.

Tot slot regelt onderdeel c van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van 'overheidsentiteit' dat de activa van de entiteit bij ontbinding toekomen aan de overheid. Voor zover de entiteit netto-inkomen uitdeelt, dient dat netto-inkomen ook toe te komen aan die overheid.

Partieel gehouden moederentiteit

Op grond van de definitie van 'partieel gehouden moederentiteit', is een groepsentiteit een partieel gehouden moederentiteit indien:

1. die groepsentiteit *geen* uiteindelijk moederentiteit, vaste inrichting of beleggingsentiteit is;
2. die groepsentiteit een onmiddellijk of middellijk belang houdt in een andere groepsentiteit van dezelfde multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep; en
3. meer dan 20% van het belang in de winsten van die groepsentiteit onmiddellijk of middellijk wordt gehouden door één of meer personen die geen groepsentiteiten van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep zijn.

Op basis van het eerste vereiste is geen sprake van een partieel gehouden moederentiteit indien de groepsentiteit de uiteindelijk moederentiteit, een vaste inrichting of een beleggingsentiteit is. Ter zake van de gevolgen voor een beleggingsentiteit wordt verwezen naar de toelichting op dit punt in de definitie van de term tussenliggende moederentiteit.

Voor een toelichting op het tweede vereiste wordt verwezen naar de toelichting op de gelijkkluidende eis van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van de term tussenliggende moederentiteit.

Op basis van het derde cumulatieve vereiste is een groepsentiteit uitsluitend een partieel gehouden moederentiteit indien meer dan 20% van het belang in de winsten van die groepsentiteit wordt gehouden door een of meer natuurlijk personen of entiteiten die geen onderdeel vormen van de groep. Voor een toelichting op de wijze waarop dient te worden bepaald welk percentage van het belang wordt gehouden door een entiteit die geen onderdeel vormt van de groep wordt verwezen naar de toelichting op de term 'belang'.

Pensioendienstverleningsentiteit

Het begrip 'pensioendienstverleningsentiteit' is onderdeel van de definitie van het begrip 'pensioenfonds' die hierna zal worden besproken. Pensioendienstverleningsentiteiten zijn uitgesloten entiteiten in de zin van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a. Entiteiten die worden gehouden door pensioendienstverleningsentiteiten kunnen echter op grond van het voorgestelde artikel 2.2 geen uitgesloten entiteiten zijn.

Het begrip 'pensioendienstverleningsentiteit' ziet op twee soorten entiteiten. Ten eerste omvat het begrip entiteiten die zijn opgericht en worden gedreven om uitsluitend of nagenoeg uitsluitend te beleggen ten behoeve van entiteiten als bedoeld in onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van 'pensioenfonds'. Ten tweede omvat het begrip entiteiten die zijn opgericht en worden gedreven om uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activiteiten te verrichten die aanvullend zijn aan de gereguleerde activiteiten, bedoeld in onderdeel a van de definitie van 'pensioenfonds'. Voor de tweede soort entiteit geldt de aanvullende voorwaarde dat de pensioendienstverleningsentiteit deel moet uitmaken van – kort gezegd – dezelfde groep als het pensioenfonds, bedoeld in onderdeel a van de definitie van 'pensioenfonds'. De aanvullende activiteiten hoeven niet direct voor het pensioenfonds te worden verricht. Dit laatste kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 25: pensioendienstverleningsentiteit

Een pensioenfonds als bedoeld in onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van pensioenfonds houdt het gehele belang in een fondsbeheerder. De fondsbeheerder houdt het belang in entiteit X. Het pensioenfonds, de fondsbeheerder en entiteit X zijn onderdeel van dezelfde groep. De fondsbeheerder is verantwoordelijk voor alle beleggingen van de gehele groep. Entiteit X adviseert de fondsbeheerder over beleggingsmogelijkheden in staat A. Entiteit

X is een pensioendienstverleningsentiteit omdat zij ten behoeve van het pensioenfonds aanvullende activiteiten verricht, ongeacht of zij deze activiteiten direct voor het pensioenfonds verricht.

Pensioenfonds

Onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van 'pensioenfonds' regelt dat entiteiten die tot doel hebben uitsluitend of nagenoeg uitsluitend pensioenvoorzieningen en aanvullende of incidentele voorzieningen te beheren ten behoeve van of te verstrekken aan natuurlijk personen binnen de reikwijdte van het begrip 'pensioenfonds' vallen. Het moet dan gaan om (i) een entiteit die gereguleerd is of (ii) een entiteit die niet gereguleerd is maar waarvan de voorzieningen zijn verzekerd of op andere wijze zijn beschermd door nationale regelgeving en die gefinancierd zijn door activa die worden gehouden via een fiduciaire overeenkomst of een beheerder om te verzekeren dat de pensioenverplichtingen worden nagekomen in het geval van insolventie van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep.

In onderdeel b van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van pensioenfonds wordt het begrip pensioenfonds uitgebreid met de hiervoor toegelichte pensioendienstverleningsentiteiten.

Het voorgestelde begrip pensioenfonds is dermate ruim dat in voorkomende gevallen premiepensioeninstellingen en pensioenverzekeraars ook onder de definitie kunnen vallen. Dit dient te worden beoordeeld aan de hand van de feiten en omstandigheden van een specifiek geval.

Richtlijn (EU) 2022/PM

De in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van het begrip 'Richtlijn (EU) 2022/PM' verwijst naar de richtlijn van de Raad van [PM] tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing van multinationale groepen in de Unie (PbEU 2022, [PM]).

Tussenliggende moederentiteit

Of een groepsentiteit kwalificeert als tussenliggende moederentiteit wordt beoordeeld aan de hand van de vereisten die zijn opgenomen in de definitie van de term tussenliggende moederentiteit zoals opgenomen in genoemd artikel 1.2, eerste lid. Die vereisten zijn dat sprake is van een groepsentiteit die:

1. geen uiteindelijkkemoederentiteit, partieel gehouden moederentiteit, vaste inrichting of beleggingsentiteit is; en
2. onmiddellijk of middellijk een belang houdt in een andere groepsentiteit behorend tot dezelfde multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep.

Uit de bewoordingen "een belang" volgt dat het ook kan gaan om een ander belang dan een "controlerend belang". Dit in afwijking van de definitie van een uiteindelijkkemoederentiteit. Op basis van het eerste vereiste is een groepsentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit, een partieel gehouden moederentiteit, een vaste inrichting of een beleggingsentiteit is nooit een tussenliggende moederentiteit.

Uiteindelijkemoederentiteit

Op grond van de definitie van de term uiteindelijkemoederentiteit zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, omvat die term twee typen entiteiten. Onderdeel a van de definitie van uiteindelijkemoederentiteit kwalificeert een entiteit als een uiteindelijkemoederentiteit indien zij onmiddellijk of middellijk een controlerend belang houdt in een andere entiteit en geen enkele andere entiteit een onmiddellijk of middellijk controlerend belang in haar houdt. De uiteindelijkemoederentiteit is in dat geval – kort gezegd – de hoogste moederentiteit van de groep. De aanwezigheid van een uiteindelijkemoederentiteit vereist dat de groep ten minste uit twee entiteiten bestaat. Om als uiteindelijkemoederentiteit te kwalificeren op basis van onderdeel a van de definitie van die term moet een entiteit aan twee voorwaarden voldoen.

Ten eerste moet de entiteit onmiddellijk of middellijk een controlerend belang houden in een andere entiteit. Voor een toelichting op de definitie van de term controlerend belang wordt verwezen naar de toelichting op die term bij het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid. Ten tweede moet voldaan zijn aan de voorwaarde dat geen enkele andere entiteit een onmiddellijk of middellijk controlerend belang houdt in de in onderdeel a van de definitie van uiteindelijkemoederentiteit eerstgenoemde entiteit. Een entiteit is dus geen uiteindelijkemoederentiteit van een groep indien een andere entiteit een controlerend belang in haar houdt. Anders gezegd, een entiteit is geen uiteindelijkemoederentiteit van een groep indien er een andere entiteit is die hoger in de eigendomsketen staat en die de eerstgenoemde entiteit in onderdeel a van de definitie van uiteindelijkemoederentiteit in zijn jaarrekening integraal moet, of zou moeten, meeconsolideren.

Daarnaast is op basis van onderdeel b van de in het genoemde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van uiteindelijkemoederentiteit een entiteit een uiteindelijkemoederentiteit indien zij de hoofdentiteit is van een groep als bedoeld in onderdeel b van de term groep. Er is sprake van een groep als bedoeld in onderdeel b van de definitie van groep indien – kort gezegd – sprake is van een hoofdentiteit met een of meer vaste inrichtingen en die hoofdentiteit geen onderdeel vormt van een andere groep. In dat geval wordt de hoofdentiteit behandeld als uiteindelijkemoederentiteit. Dit is van belang om zeker te stellen dat de maatregelen uit deze wet van toepassing zijn indien een entiteit grensoverschrijdende activiteiten verricht door middel van vaste inrichtingen.

Vaste inrichting

Het begrip vaste inrichting komt in meerdere bepalingen in deze wet voor, onder andere in de definitie van groepsentiteit. De definitie van vaste inrichting die is opgenomen in artikel 1.2, eerste lid, geldt alleen voor de toepassing van deze wet en heeft geen invloed op de interpretatie van deze term in belastingverdragen en andere nationale wet- en regelgeving waarin dit begrip voorkomt. De definitie van vaste inrichting voor de toepassing van deze wet is onderverdeeld in vier verschillende verschijningsvormen.

De in onderdeel a van de in artikel 1.2, eerste lid, voorgestelde definitie van vaste inrichting ziet op de situatie dat een belastingverdrag van toepassing is. In dat geval zal voor de toepassing van deze wet sprake zijn van een vaste inrichting indien op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag sprake is van een vaste inrichting, mits de staat waarin de vaste inrichting is gelegen het inkomen van die vaste inrichting in aanmerking neemt op grond van een bepaling die vergelijkbaar is met artikel 7 van het OESO-modelverdrag. De zinssnede 'daarmee gelijkgestelde inrichting' ziet op de situatie dat geen sprake is van een bedrijfsinrichting in een staat, maar dat de activiteiten die in die staat worden uitgeoefend geacht worden een vaste inrichting te zijn op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag. Dit is bijvoorbeeld het geval indien sprake is van een vaste vertegenwoordiger.

Er is ingevolge onderdeel a van de in artikel 1.2, eerste lid, voorgestelde definitie van vaste inrichting enkel sprake van een vaste inrichting indien op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag sprake is van een vaste inrichting. Uitspraken van gerechtelijke instanties en beslissingen van bevoegde autoriteiten worden in deze context meegenomen. Indien bijvoorbeeld als gevolg van een onderlinge overlegprocedure door de bevoegde autoriteiten van de betrokken staten is overeengekomen dat sprake is van een vaste inrichting op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag, zal dit besluit doorwerken voor de toepassing van de in genoemd onderdeel a opgenomen definitie van vaste inrichting. Hetzelfde geldt voor uitspraken van gerechtelijke instanties inzake de aanwezigheid van een vaste inrichting op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag.

Een belastingverdrag is van toepassing indien het in werking is getreden en het wordt toegepast ten aanzien van de relevante belastingen. Indien bijvoorbeeld een belastingverdrag in verslagjaar 1 in werking is getreden, maar pas in een volgend verslagjaar van toepassing is, dan is geen sprake van een belastingverdrag dat van toepassing is ter zake van verslagjaar 1.

Onder een belastingverdrag wordt niet alleen verstaan elk bilateraal verdrag ter voorkoming van dubbele belasting met een andere jurisdictie, maar ook de Rijkswetten ter voorkoming van dubbele belasting, zijnde de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling Nederland Curaçao en de Belastingregeling Nederland Sint Maarten, alsmede de soortgelijke besluiten, zijnde de Belastingregeling voor het land Nederland (dat van toepassing is in verhouding tussen het Rijk in Europa en de BES eilanden) en het Besluit voorkoming dubbele belasting Nederland Taiwan. Het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting 2001 is geen belastingverdrag.

De toepassing van onderdeel a van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 26: Vaste inrichting op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag

Een groepsentiteit is gevestigd in staat A waarvan de onderneming bestaat uit de exploitatie van luchtvaartuigen in internationaal verkeer. De groepsentiteit heeft kantoorruimte tot haar beschikking in staat B door middel waarvan de groepsentiteit haar ondernemingswerkzaamheden gedeeltelijk

uitoefent. Het van toepassing zijnde belastingverdrag tussen staat A en staat B is in overeenstemming met het OESO-modelverdrag. Dit betekent dat de groepsentiteit op grond van artikel 5 van het belastingverdrag een vaste inrichting heeft in staat B. Echter kan staat B op grond van artikel 7, vierde lid, juncto artikel 8 van het belastingverdrag, het inkomen dat toerekenbaar is aan deze vaste inrichting niet in aanmerking nemen. Dit betekent dat in dit voorbeeld geen sprake is van een vaste inrichting op grond van onderdeel a van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting, ondanks het feit dat sprake is van een vaste inrichting op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag.

De in onderdeel b van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting ziet op de situatie dat geen sprake is van een van toepassing zijnd belastingverdrag en het inkomen dat toerekenbaar is aan een bedrijfsinrichting of een daarmee gelijkgestelde inrichting in aanmerking wordt genomen op grond van nationale regelgeving van de staat waar de inrichting is gelegen op een manier die vergelijkbaar is met de belastingheffing van entiteiten die hun fiscale vestigingsplaats in die staat hebben.

De toepassing hiervan kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 27: Vaste inrichting zonder een van toepassing zijnd belastingverdrag

A en B zijn groepsentiteiten die gevestigd zijn in staat A respectievelijk staat B. A en B zijn de enige participanten in een samenwerkingsverband dat is gevestigd in staat C. Staat C heeft geen belastingverdrag met staat A en staat B. Op grond van de nationale regelgeving van staat C wordt het samenwerkingsverband aangemerkt als fiscaal transparant en hebben A en B op grond van de nationale regelgeving van staat C beiden een vaste inrichting in staat C. In dit voorbeeld is als gevolg van de toepassing van onderdeel b van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting sprake van twee verschillende vaste inrichtingen in staat C die als afzonderlijke groepsentiteiten worden aangemerkt.

De beoordeling of sprake is van een bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting wordt beoordeeld aan de hand van de van toepassing zijnde nationale regelgeving. Daarbij is het niet relevant of in de nationale regelgeving afwijkende terminologie wordt gehanteerd. Er dient echter wel sprake te zijn van een bedrijfsinrichting in de betreffende staat door middel waarvan ondernemingsactiviteiten worden verricht. In het geval van een daarmee gelijkgestelde inrichting dient er een verband te zijn met de activiteiten die in die staat plaatsvinden.

Voor de toepassing van genoemd onderdeel b van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting dient de staat waarin de bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting is gelegen, het inkomen dat wordt toegerekend aan de bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting op een nettobasis te belasten op een manier die vergelijkbaar is met de belastingheffing van andere belastingplichtigen die gevestigd zijn in die staat. Het vereiste dat het inkomen op nettobasis belast dient te worden zorgt ervoor dat een bronheffing op brutobasis zoals een bronbelasting niet voldoet aan het vereiste van genoemd onderdeel b. Hierbij is niet vereist dat de belastingheffing identiek is. Er is bijvoorbeeld ook sprake van vergelijkbare belastingheffing in een staat indien met betrekking tot de bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting

meer beperkingen bestaan inzake de aftrekbaarheid van kosten ten opzichte van belastingplichtige entiteiten die in die staat zijn gevestigd. Het inkomen dient toegerekend te worden aan de bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting. Dit betekent dat activiteiten verricht dienen te worden door middel van de bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting in die staat waar deze zijn gelegen.

Onderdeel c van de in artikel 1.2, eerste lid, voorgestelde definitie van vaste inrichting ziet op de situatie dat een staat geen vennootschapsbelastingstelsel heeft. In dat geval is op grond van genoemd onderdeel c sprake van een vaste inrichting indien een bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting overeenkomstig het OESO-modelverdrag als een vaste inrichting zou zijn aangemerkt en de staat waarin de bedrijfsinrichting is gelegen het recht zou hebben gehad om het aan die bedrijfsinrichting toerekenbare inkomen overeenkomstig artikel 7 van het OESO-modelverdrag in de heffing te betrekken.

In dit kader dient een analyse gemaakt te worden om hypothetisch te beoordelen of sprake zou zijn van een vaste inrichting in de staat die geen vennootschapsbelastingstelsel heeft. Voor deze analyse wordt ervan uitgegaan dat tussen de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd en de staat waarin de bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting is gelegen, een belastingverdrag van toepassing is dat overeenkomt met de meest recente versie van het OESO-modelverdrag. Dit betekent dat voor de beoordeling of in een bepaald verslagjaar sprake is van een vaste inrichting in de zin van genoemd onderdeel c de meest recente versie van het OESO-modelverdrag wordt gehanteerd.

Op basis van de in onderdeel d van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting is sprake van een vaste inrichting indien de staat waarin een groepsentiteit is gevestigd het inkomen van de groepsentiteit dat toerekenbaar is aan activiteiten die in een andere staat worden verricht met behulp van een bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting, vrijstelt. Deze definitie ziet enkel op bedrijfsinrichtingen of daarmee gelijkgestelde bedrijfsinrichtingen die niet onder de reikwijdte van de in de onderdelen a tot en met c van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting vallen. Hiermee wordt overlap voorkomen. Het onderscheid tussen vaste inrichtingen als bedoeld in genoemd onderdeel d en in de genoemde onderdelen a tot en met c, is van belang voor het bepalen waar de vaste inrichting is gelegen op grond van het voorgestelde artikel 1.3.

Het voorgaande kan aan de hand van een voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 28: Voorkomen van overlap bij de definitie van vaste inrichting

A is gevestigd in staat A en verricht activiteiten in staat B door middel van een persoon die gewoonlijk namens A overeenkomsten sluit. Er is geen sprake van een van toepassing zijnd belastingverdrag tussen staat A en staat B. Op grond van de nationale regelgeving van staat B heeft A een vaste inrichting in staat B en wordt het inkomen dat toerekenbaar is aan deze vaste inrichting in staat B in aanmerking genomen. In staat A wordt het inkomen dat A behaalt met behulp van haar vaste inrichting, vrijgesteld. In deze situatie is op grond van onderdeel b van de in het voorgestelde artikel

1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting sprake van een vaste inrichting, omdat staat B het inkomen dat toerekenbaar is aan de vaste inrichting, in aanmerking neemt op grond van zijn nationale regelgeving. Dit voorbeeld kan mogelijk ook onder de reikwijdte van onderdeel d van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting vallen omdat staat A het inkomen dat toerekenbaar is aan de vaste inrichting, vrijstelt. Genoemd onderdeel d vindt echter geen toepassing omdat de toepassing van onderdeel b voorrang heeft. In dit voorbeeld zal sprake zijn van een vaste inrichting in staat B voor de toepassing van de onderhavige wet. In het geval dat op basis van de nationale regelgeving van staat B de activiteiten van A in staat B niet leiden tot de aanwezigheid van een vaste inrichting, zal genoemd onderdeel d wel van toepassing zijn. In dat geval zal de vaste inrichting op grond van het voorgestelde artikel 1.3, zesde lid, als staatloos worden aangemerkt. Het inkomen van de staatloze vaste inrichting dient op zelfstandige basis in aanmerking te worden genomen voor het bepalen van het effectieve belastingtarief, zonder daarbij het inkomen van andere groepsentiteiten die gevestigd zijn in staat B in aanmerking te nemen.

Voor de toepassing van genoemd onderdeel d is het niet van belang of de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd, het standpunt inneemt dat sprake is van een bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting op grond van de nationale regelgeving van de staat waarin de activiteiten worden verricht of op grond het belastingverdrag.

Voor de toepassing van genoemd onderdeel d is vereist dat de activiteiten die door middel van een bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting worden verricht, worden vrijgesteld door de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd. Hiermee wordt geregeld dat genoemd onderdeel d alleen van toepassing is als de vrijstelling betrekking heeft op activiteiten van de hoofdentiteit die worden verricht in een andere staat.

Vastgoedbeleggingsvehikel

De in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vastgoedbeleggingsvehikel is van belang om te bepalen of sprake is van een uitgesloten entiteit. Net als beleggingsfondsen, is een vastgoedbeleggingsvehikel dat een uiteindelijk moederentiteit is, een uitgesloten entiteit op grond van het voorgestelde artikel 2.2. In veel gevallen zullen vastgoedbeleggingsvehikels reeds uitgesloten entiteiten zijn omdat zij voldoen aan de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van een beleggingsfonds. In sommige gevallen kan het voorkomen dat vastgoedbeleggingsvehikels niet zijn onderworpen aan de voor beleggingsfondsen vereiste regelgeving of niet worden beheerd door beleggingsfondsmanagementprofessionals, waardoor niet voldaan wordt aan onderdelen f en g van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsfondsen. Daarom zijn vastgoedbeleggingsvehikels opgenomen als een afzonderlijke categorie in het voorgestelde artikel 2.2.

Een vastgoedbeleggingsvehikel betreft een wijdverbreid gehouden entiteit die overwegend vastgoed houdt. De definitie van vastgoedbeleggingsvehikel is gebaseerd op de 'special tax regime'-bepaling die is opgenomen in paragraaf 86 van het commentaar op artikel 1 van het OESO-modelverdrag 2017. Een wijdverbreid gehouden entiteit is een entiteit die meerdere belanghouders heeft die niet verbonden zijn met elkaar. Om te bepalen of een belanghouder verbonden is met een andere belanghouder dient aangesloten te worden bij de voorwaarden van

artikel 5, achtste lid, van het OESO-modelverdrag 2017. Een vastgoedbeleggingsvehikel dat direct wordt gehouden door een gering aantal beleggingsentiteiten of pensioenfondsen die wijdverbreid gehouden zijn, zal ook aangemerkt worden als wijdverbreid gehouden.

Om aangemerkt te worden als een vastgoedbeleggingsvehikel dient het inkomen van de entiteit belast te worden op het niveau van de entiteit of op het niveau van haar belanghouders waarbij hooguit sprake is van één jaar uitgestelde belastingheffing. De bedoeling is om hiermee belastingneutrale vehikels te omvatten waarbij het inkomen economisch slechts een keer in aanmerking wordt genomen. Dit kan het geval zijn bij een vrijgestelde entiteit op voorwaarde dat zij haar inkomen uitdeelt binnen een bepaalde periode. De uitdeling is dan onderworpen aan belastingheffing om te zorgen dat het inkomen in aanmerking wordt genomen. Dit omvat ook de situatie waarbij een deel van het inkomen is onderworpen aan belastingheffing op het niveau van het vehikel en de rest van het inkomen belast wordt op het niveau van de belanghouders.

In bepaalde gevallen kunnen de belanghouders in het vastgoedbeleggingsvehikel ook vehikels zijn die niet onderworpen zijn aan belastingheffing, zoals een pensioenfonds. In dergelijke gevallen zal geen sprake zijn van belastingheffing binnen één jaar omdat de uitdelingen op het niveau van de belanghouders vrijgesteld kunnen zijn. De betreffende entiteit kan echter wel aangemerkt worden als een vastgoedbeleggingsvehikel omdat het belastingregime is ontworpen om het inkomen te belasten op het niveau van de belanghouders van de entiteit.

Daarnaast is vereist dat het vastgoedbeleggingsvehikel overwegend vastgoed houdt. In sommige gevallen zal het vastgoed niet onmiddellijk worden gehouden, maar middellijk via effecten die gerelateerd zijn aan vastgoed. Een entiteit die onmiddellijk overwegend vastgoed houdt of middellijk via effecten dan wel een combinatie van beide, zal voldoen aan dit vereiste.

Verslagjaar

De in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van het begrip 'verslagjaar' bepaalt het belastingtijdvak. De bijheffing wordt over een verslagjaar berekend. Dit verslagjaar is de verslaggevingsperiode waarover de uiteindelijkkemoederentiteit van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep haar geconsolideerde jaarrekening opstelt. Indien een dergelijke uiteindelijkkemoederentiteit geen geconsolideerde jaarrekening opstelt, dan wordt het kalenderjaar als het verslagjaar aangemerkt. Indien een verslagjaar langer of korter is dan een periode van twaalf kalendermaanden, kan dit doorwerken naar andere artikelen, zoals de aanpassing van de omzetrempel als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1.

Artikel 1.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 1.2, tweede lid, ziet op de situatie dat een groepsentiteit in geen enkele staat fiscaal ingezetene is, omdat zij geen fiscale vestigingsplaats heeft en niet is onderworpen aan een betrokken belasting of een kwalificerende binnenlandse bijheffing, en haar belanghouders zijn gevestigd in een staat die de groepsentiteit als fiscaal transparant aanmerkt. Deze situatie doet zich met name voor indien een groepsentiteit is opgericht naar het recht van

een staat zonder een winstbelastingstelsel, waardoor de groepsentiteit geen fiscaal ingezetene is in haar staat van oprichting. In een dergelijke situatie valt een groepsentiteit ook niet onder de reikwijdte van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van doorkijkentiteit, omdat een dergelijke groepsentiteit niet fiscaal transparant is in de staat waarin zij is opgericht. Die staat kent namelijk geen fiscale regelgeving op grond waarvan de inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen van de groepsentiteit worden toegerekend aan de belanghouders. In dat geval wordt die entiteit op basis van genoemd tweede lid aangemerkt als een doorkijkentiteit en een fiscaal transparante entiteit.

Het voorgestelde artikel 1.2, tweede lid, is van toepassing indien aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- de groepsentiteit heeft geen fiscale vestigingsplaats en is niet onderworpen aan een betrokken belasting of een kwalificerende binnenlandse bijheffing op grond van haar plaats van feitelijke leiding, plaats van oprichting of soortgelijke criteria;
- de staat waarin de belanghouders van de entiteit zijn gevestigd of inwoner van zijn, kwalificeert de groepsentiteit als fiscaal transparant;
- de groepsentiteit heeft geen bedrijfsinrichting in haar oprichtingsstaat; en
- de inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen van de groepsentiteit zijn niet toerekenbaar aan een vaste inrichting.

Evenals de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van doorkijkentiteit is het voorgestelde artikel 1.2, tweede lid, van toepassing met betrekking tot inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen van een entiteit voor zover wordt voldaan aan de hiervoor genoemde voorwaarden. Dit betekent dat een groepsentiteit aangemerkt kan worden als een doorkijkentiteit en een fiscaal transparante entiteit en daarnaast ook aangemerkt kan worden als een groepsentiteit die geen doorkijkentiteit is. In het laatste geval zal de entiteit niet worden aangemerkt als een omgekeerde hybride entiteit, omdat de groepsentiteit geen doorkijkentiteit is.

Het voorgaande kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 29: Gedeeltelijk een doorkijkentiteit en fiscaal transparante entiteit

A is een groepsentiteit opgericht naar het recht van staat A, een staat die geen vennootschapsbelastingstelsel heeft. A heeft geen bedrijfsinrichting in staat A en haar inkomsten worden niet toegerekend aan een vaste inrichting. B en C, groepsentiteiten behorend tot de multinationale groep waartoe A behoort, houden beide 50% van het belang in A. B is gevestigd in een staat die A aanmerkt als een fiscaal transparante entiteit en C is gevestigd in een staat die A aanmerkt als een fiscaal niet-transparante entiteit. In dit voorbeeld wordt enkel 50% van het inkomen van A aangemerkt als inkomen dat ziet op een doorkijkentiteit en een fiscaal transparante entiteit waar het voorgestelde artikel 6.14 op van toepassing is, namelijk het deel van het inkomen dat toekomt aan B. Het resterende inkomen van A wordt aangemerkt als inkomen dat in aanmerking wordt genomen door een entiteit die geen doorkijkentiteit is, omdat zij met betrekking tot dat deel niet voldoet aan alle voorwaarden van het voorgestelde artikel 1.2, tweede lid.

Artikel 1.2, derde lid

In het voorgestelde artikel 1.2, derde lid, is de definitie opgenomen van het begrip 'kwalificerende imputatiebelasting' als bedoeld in de in het eerste lid opgenomen definitie van het begrip 'niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting'. Zowel een kwalificerende imputatiebelasting als een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting zijn imputatiebelastingen in de zin dat beide belastingen ofwel aan de groepsentiteit die een dividend uitkeert aan zijn aandeelhouder ofwel aan die aandeelhouder een volledig of gedeeltelijk verrekeningsrecht of recht op teruggaaf biedt van de door de uitkerende groepsentiteit betaalde betrokken belastingen of aan hem toegerekende betrokken belastingen wanneer het inkomen van die groepsentiteit wordt uitgekeerd aan de aandeelhouder in de vorm van een dividend. In tegenstelling tot een kwalificerende imputatiebelasting kunnen bij een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting de betaalde betrokken belastingen ook leiden tot een teruggave zonder dat de aandeelhouders worden onderworpen aan belasting ter zake van het dividendinkomen.

Op basis van onderdeel b van de voorgestelde definitie van kwalificerende imputatiebelasting moet de teruggave of verrekening opkomen in relatie tot een dividenduitkering aan een uiteindelijk gerechtigde die geen natuurlijk persoon is en die op grond van de nationale regelgeving van de staat die de betrokken belasting heeft geheven van de groepsentiteit is onderworpen aan een nominaal belastingtarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief (15%) op het verkregen dividend. Indien die staat verschillende tariefschijven heeft, is het nominale tarief, bedoeld in onderdeel b van de definitie van kwalificerende imputatiebelasting, het laagste tarief dat van toepassing is.

Op basis van onderdeel c van de voorgestelde definitie van kwalificerende imputatiebelasting gelden de volgende voorwaarden als de teruggave of verrekening opkomt in relatie tot een dividenduitkering aan een uiteindelijk gerechtigde die een natuurlijk persoon is. De natuurlijk persoon moet een inwoner zijn van dezelfde staat als de staat waar de groepsentiteit die het dividend heeft uitgekeerd is gevestigd. Het feit dat de natuurlijk persoon in dezelfde staat moet zijn gevestigd als de dividenduitkerende groepsentiteit blijkt uit de bewoordingen 'de staat die de betrokken belasting heeft geheven van de groepsentiteit'. Daarnaast stelt onderdeel c van de voorgestelde definitie van kwalificerende imputatiebelasting als voorwaarde dat die natuurlijk persoon is onderworpen aan belasting over het dividend tegen een nominaal tarief dat ten minste gelijk is aan het gebruikelijke belastingtarief dat van toepassing is op regulier inkomen. Dit is bedoeld om zeker te stellen dat het dividendinkomen niet is onderworpen aan lage belastingtarieven die slechts van toepassing zijn op dividenden of andere passieve inkomsten.

Het voorgestelde artikel 1.2, derde lid, aanhef en onderdeel d, regelt – kort gezegd – dat ook sprake is van een kwalificerende imputatiebelasting indien de ontvanger van het door de groepsentiteit uitgekeerde dividend een overheidsentiteit, een internationale organisatie, een ingezeten non-profit organisatie, een ingezeten pensioenfonds, of een ingezeten beleggingsentiteit

is die geen onderdeel vormt van een multinationale of omvangrijke binnenlandse groep. Indien het dividend door de groepsentiteit aan dergelijke entiteiten, fondsen of organisaties wordt uitgekeerd, wordt geen wettelijke eis gesteld aan de onderworpenheid van dat dividend in de handen van genoemde ontvangers. Dit betekent dat ook indien het dividendinkomen niet is onderworpen aan belasting op het niveau van die ontvangers, maar aan hen wel een restitutie betaalbaar is gesteld of verrekening is verleend, sprake kan zijn van een kwalificerende imputatiebelasting.

Het voorgestelde artikel 1.2, derde lid, aanhef en onderdeel e, regelt – kort gezegd – dat sprake is van een kwalificerende imputatiebelasting indien de ontvanger van het door de groepsentiteit uitgekeerde dividend een ingezeten levensverzekeringsbedrijf is. Hiervan is sprake voor zover het dividend door dat levensverzekeringsbedrijf is ontvangen in verband met pensioenfondsactiviteiten in de staat van vestiging van dat levensverzekeringsbedrijf en het dividend op een vergelijkbare wijze aan belastingheffing is onderworpen als een dividend ontvangen door een pensioenfonds. Ook voor dit onderdeel geldt dat geen wettelijke eis wordt gesteld aan de onderworpenheid van het dividend in de handen van een dergelijk levensverzekeringsbedrijf.

Artikel 1.2, vierde lid

Het voorgestelde artikel 1.2, vierde lid regelt waar voor de toepassing van onderdeel d en e van de in het derde lid opgenomen definitie van kwalificerende imputatiebelasting een non-profit organisatie, pensioenfonds, beleggingsentiteit of levensverzekeringsbedrijf ingezet is.

Artikel 1.2, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 1.2, vijfde lid, bepaalt wanneer voor de toepassing van de in het eerste lid opgenomen definitie van doorkijkentiteit en het voorgestelde artikel 1.2, tweede lid, een entiteit als fiscaal transparant wordt aangemerkt. Een entiteit wordt als fiscaal transparant aangemerkt indien bij of krachtens de regelgeving van een staat de inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen van die entiteit worden behandeld alsof deze rechtstreeks toekomen aan of opkomen bij een entiteit of natuurlijk persoon die een direct belang heeft in de entiteit.

Een entiteit wordt als fiscaal transparant aangemerkt in de staat waar zij is opgericht indien de entiteit in die staat niet is onderworpen aan een betrokken belasting en op grond van de regelgeving van die staat het inkomen van die entiteit rechtstreeks toekomt aan de belanghouders, naar evenredigheid van hun belang in die entiteit. Hierbij is niet vereist dat een staat het nettoverlies van de entiteit toerekent aan de belanghouders. Dit betekent dat een entiteit ook fiscaal transparant kan zijn indien de staat van oprichting het inkomen van de entiteit toerekent aan de belanghouders, maar vereist dat het nettoverlies wordt voortgewenteld en in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het inkomen in een volgende periode. Een voorbeeld van een dergelijke entiteit is een trust die een specifieke categorie of klasse aan inkomsten toerekent aan bepaalde begunstigden, maar het nettoverlies van een bepaald jaar mag voortwentelen naar een volgend jaar om te verrekenen met het inkomen van dat jaar.

Een entiteit wordt niet als fiscaal transparant aangemerkt enkel omdat zij deel uitmaakt van een andere groepsentiteit als gevolg van een in een staat geldend fiscaal consolidatieregime.

Een entiteit kan onderworpen zijn aan een betrokken belasting op grond van lokale, provinciale of regionale regelgeving, maar als fiscaal transparant worden aangemerkt voor de toepassing van de nationale of federale regelgeving. In een dergelijk geval kan de entiteit voor toepassing van dit wetsvoorstel alsnog als fiscaal transparant worden aangemerkt met betrekking tot haar inkomsten of winst, ondanks het feit dat het inkomen en de winst van die entiteit onderworpen is aan een betrokken belasting door een lokale of decentrale belastingautoriteit van dezelfde staat.

Een entiteit is fiscaal transparant in de staat waar haar belanghouder woont of is gevestigd indien de belanghouder in die staat is onderworpen aan een belasting ter zake van zijn deel in het inkomen en verlies van de entiteit alsof de belanghouder zijn deel in het inkomen of verlies rechtstreeks krijgt. Dit is het geval als de belanghouder is onderworpen ter zake van alle inkomensbestanddelen van de entiteit.

Artikel 1.3

Het voorgestelde artikel 1.3 bevat regels die bepalen waar een entiteit is gevestigd en waar een vaste inrichting is gelegen voor de toepassing van deze wet.

Artikel 1.3, eerste lid

Het voorgestelde artikel 1.3, eerste lid, bevat de hoofdregel voor het bepalen van de vestigingsplaats van groepsentiteiten die geen doorkijkentiteit of vaste inrichting zijn. Waar hierna wordt gesproken over groepsentiteit wordt derhalve niet een doorkijkentiteit of vaste inrichting bedoeld. Het voorgestelde artikel 1.3, eerste lid, bestaat uit twee onderdelen. Allereerst bepaalt de eerste zin van genoemd eerste lid dat een groepsentiteit is gevestigd in de staat waar zij is gevestigd op basis van haar plaats van feitelijke leiding, plaats van oprichting of soortgelijke criteria. Dit betreft een beoordeling aan de hand van de nationale regelgeving van de betreffende staat. Voor de toepassing van genoemd eerste lid is niet vereist dat de groepsentiteit een rechtspersoon is. Indien bijvoorbeeld een samenwerkingsverband belastingplichtig is in een staat, dan zal dat samenwerkingsverband onder de reikwijdte van genoemd eerste lid vallen. De feitelijke leiding en plaats van oprichting zijn niet-limitatieve voorbeelden van criteria die over het algemeen gebruikt worden door staten om de fiscale vestigingsplaats te bepalen. Daarnaast wordt ook gerefereerd aan soortgelijke criteria. Dit maakt het mogelijk om ook rekening te houden met andere criteria die gebruikt worden in een staat om de vestigingsplaats te bepalen, zoals de plaats van registratie en de plaats waar een entiteit wordt beheerd.

Een groepsentiteit is gevestigd in een staat indien zij op grond van de nationale of federale regelgeving van die staat geacht wordt gevestigd te zijn in die staat. Indien bijvoorbeeld een groepsentiteit op grond van de nationale of federale regelgeving van een staat wordt aangemerkt als een doorkijkentiteit, maar op grond van lokale of decentrale regelgeving wordt aangemerkt als

een belastingplichtige entiteit die in die staat is gevestigd, zal deze entiteit niet onder de reikwijdte van het voorgestelde artikel 1.3, eerste lid, vallen. In een dergelijk geval is de beoordeling op grond van de nationale of federale regelgeving leidend.

In sommige staten kunnen entiteiten die zijn opgericht in een andere staat kiezen om als belastingplichtige aangemerkt te worden in de eerstgenoemde staat. Een dergelijke keuze is op zichzelf niet leidend voor de beoordeling van de vestigingsplaats op grond van het voorgestelde artikel 1.3, eerste lid, en wordt ook niet aangemerkt als een 'soortgelijk criterium' als bedoeld in genoemd eerste lid.

Het voorgestelde artikel 1.3, eerste lid, tweede zin, bepaalt dat wanneer de vestigingsplaats van een groepsentiteit op grond van genoemd eerste lid, eerste zin, niet kan worden bepaald, de groepsentiteit wordt geacht te zijn gevestigd in de staat waarin zij is opgericht. Dit kan zich voordoen indien de groepsentiteit is opgericht in een staat zonder een vennootschapsbelastingstelsel.

Artikel 1.3, tweede lid

Het voorgestelde artikel 1.3, tweede lid, bepaalt de vestigingsplaats van een doorkijkentiteit. De term doorkijkentiteit is gedefinieerd in artikel 1.2, eerste lid, en kan onderverdeeld worden in een fiscaal transparante entiteit of een omgekeerde hybride entiteit. Het genoemd tweede lid is niet van toepassing op een vaste inrichting door middel waarvan een doorkijkentiteit geheel of gedeeltelijk haar onderneming drijft. De plaats waar een vaste inrichting is gelegen wordt beoordeeld aan de hand van het voorgestelde artikel 1.3, derde tot en met zesde lid. Op grond van het voorgestelde artikel 1.3, tweede lid, is een doorkijkentiteit in beginsel staatloos. Echter, als de doorkijkentiteit een uiteindelijkkemoederentiteit is van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep dan wel een kwalificerende inkomen-inclusiebijheffing moet toepassen, wordt de doorkijkentiteit geacht te zijn gevestigd in de staat waarin zij is opgericht. In de meeste gevallen zullen doorkijkentiteiten niet verplicht zijn om een inkomen-inclusiemaatregel toe te passen in de staten waarin zij zijn opgericht, omdat zij over het algemeen niet belastingplichtig zijn. Sommige staten kunnen echter vereisen dat een doorkijkentiteit een inkomen-inclusiemaatregel dient toe te passen. In dergelijke gevallen zal de doorkijkentiteit gevestigd zijn in haar staat van oprichting. Als een doorkijkentiteit staatloos is, betekent dat niet dat haar inkomen niet in aanmerking wordt genomen. Op grond van het voorgestelde artikel 6.5 kan het kwalificerende inkomen of verlies van een doorkijkentiteit worden toegerekend aan een andere groepsentiteit.

Artikel 1.3, derde lid

Het voorgestelde artikel 1.3, derde tot en met zesde lid, bepaalt waar een vaste inrichting is gelegen. Deze leden dienen in samenhang gelezen te worden met de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting. Elk lid ziet op een andere soort vaste inrichting en correspondeert met een van de vier onderdelen van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting.

Artikel 1.3, derde lid, bepaalt waar een vaste inrichting is gelegen die voldoet aan onderdeel a van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting. Dit betreft een bedrijfsinrichting of een daarmee gelijkgestelde inrichting die op grond van het belastingverdrag tussen de staat waarin de bedrijfsinrichting zich bevindt en de staat waarin het hoofdentiteit is gevestigd, aangemerkt wordt als een vaste inrichting. In een dergelijk geval zal voor de toepassing het voorgestelde artikel 1.3, derde lid, het van toepassing zijnde belastingverdrag worden gevolgd om te bepalen waar een vaste inrichting is gelegen.

Artikel 1.3, vierde lid

Het voorgestelde artikel 1.3, vierde lid, bepaalt waar een vaste inrichting is gelegen die voldoet aan onderdeel b van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting. Dit betreft een vaste inrichting waarbij geen sprake is van een belastingverdrag tussen de staat waar de vaste inrichting is gelegen en de staat van de hoofdentiteit en die vaste inrichting op nettobasis is onderworpen aan belastingheffing over haar inkomen in de staat waar zij is gelegen. In een dergelijk geval is de vaste inrichting op grond van genoemd vierde lid gelegen in de staat waar zij belast wordt op een nettobasis. Dit houdt in dat belasting wordt geheven over het resultaat, waarbij kosten in mindering komen. Het vereiste dat het inkomen op nettobasis belast dient te worden zorgt ervoor dat een bronheffing op brutobasis zoals een bronbelasting niet voldoet.

Artikel 1.3, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 1.3, vijfde lid, bepaalt waar een vaste inrichting is gelegen die voldoet aan onderdeel c van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting. Dit betreft een vaste inrichting die niet onderworpen is aan belastingheffing op haar netto-inkomen in de staat waar zij is gelegen, omdat die staat geen vennootschapsbelastingstelsel kent. In een dergelijk geval bepaalt onderdeel c van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting dat voor de toepassing van deze wet wordt verondersteld dat sprake is van een vaste inrichting, indien de staat waar de bedrijfsinrichting zich bevindt, de bedrijfsinrichting in overeenstemming met het OESO-modelverdrag zou aanmerken als een vaste inrichting en die staat het recht zou hebben om het inkomen dat toerekenbaar zou zijn aan die vaste inrichting te belasten in overeenstemming met artikel 7 van het OESO-modelverdrag. In een dergelijk geval is de vaste inrichting gelegen in de staat waarin de bedrijfsinrichting zich bevindt. In feite wordt uitgegaan van een fictieve situatie waarbij de staat waarin de bedrijfsinrichting zich bevindt wel een vennootschapsbelastingstelsel heeft en het OESO-modelverdrag volgt met betrekking tot de beoordeling of sprake is van een vaste inrichting en het toerekenen van inkomen aan die vaste inrichting.

Artikel 1.3, zesde lid

Tot slot bepaalt het voorgestelde artikel 1.3, zesde lid, dat een vaste inrichting die voldoet aan onderdeel d van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting, staatloos is. Dit betreft een vaste inrichting die niet onder de reikwijdte valt van de onderdelen a

tot en met c van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting. Op grond van onderdeel d van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting is sprake van een vaste inrichting indien de staat van de hoofdentiteit het inkomen vrijstelt dat toerekenbaar is aan activiteiten die worden verricht met behulp van een bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting in een andere staat. In een dergelijk geval is de vaste inrichting staatloos.

Artikel 1.3, zevende lid

Het voorgestelde artikel 1.3, zevende lid, ziet op de situatie dat een groepsentiteit, niet zijnde een vaste inrichting, is gevestigd in twee of meer staten op grond van het voorgestelde artikel 1.3, eerste lid. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien een groepsentiteit op grond van de nationale regelgeving van verschillende staten in die staten is gevestigd. Dit is bijvoorbeeld het geval als een groepsentiteit is opgericht naar het recht van een bepaalde staat en haar plaats van feitelijke leiding zich bevindt in een andere staat. Voor de toepassing van deze wet is het niet verenigbaar dat een groepsentiteit in twee verschillende staten is gevestigd vanwege het feit dat voor de berekening van het effectieve belastingtarief van een staat en de bijheffing, een groepsentiteit slechts in één staat in aanmerking kan worden genomen. Daarnaast dient een groepsentiteit slechts een keer de inkomen-inclusiemaatregel of onderbelastewinstmaatregel toe te passen, zodat dubbele heffing wordt voorkomen. Gelet op het voorgaande bevat het voorgestelde artikel 1.3, zevende lid, een maatregel waarmee een groepsentiteit met een dubbele vestigingsplaats voor de toepassing van deze wet in slechts één staat wordt geacht te zijn gevestigd. Deze maatregel heeft overigens geen effect op de heffingsrechten van de betrokken staten die zij hebben op grond van hun nationale regelgeving.

Het voorgestelde artikel 1.3, zevende lid, is van toepassing indien tussen de staten waarin de groepsentiteit is gevestigd op grond van de nationale regelgeving van die staten sprake is van een belastingverdrag. Indien het van toepassing zijnde belastingverdrag door middel van een tiebreaker-bepaling bepaalt waar een groepsentiteit is gevestigd, zal voor de toepassing van deze wet de uitkomst van de tie-breakerbepaling van het belastingverdrag worden gevolgd. Hierbij is de vormgeving van de tie-breakerbepaling niet relevant. Het is niet van belang of de tie-breakerbepaling aansluit bij de feitelijke vestigingsplaats van een entiteit dan wel de vestigingsplaats bepaalt op grond van een onderlinge overlegprocedure (MAP tie-breaker).

Artikel 1.3, achtste lid

Het voorgestelde artikel 1.3, achtste en negende lid, ziet op de situatie dat geen sprake is van een van toepassing zijnd belastingverdrag of het van toepassing zijnde belastingverdrag geen uitkomst heeft geboden omtrent de vestigingsplaats. Het laatste kan bijvoorbeeld het geval zijn als de bevoegde autoriteiten in een onderlinge overlegprocedure geen overeenstemming hebben bereikt over de vestigingsplaats, de onderlinge overlegprocedure niet is geïnitieerd of wanneer de groepsentiteit op grond van het belastingverdrag geacht wordt in beide staten te zijn gevestigd.

Indien een van de hierboven genoemde situaties zich voordoet, bepaalt het voorgestelde artikel 1.3, achtste lid, allereerst dat de groepsentiteit wordt geacht gevestigd te zijn in de staat waarin zij is onderworpen aan het hoogste bedrag aan betrokken belastingen in het betreffende verslagjaar. Hierbij wordt enkel rekening gehouden met betrokken belastingen die in de betrokken staten zijn geheven en wordt geen rekening gehouden met belastingen die zijn geheven door andere staten, waaronder bronheffingen en belastingen waarvoor door de betrokken staten verrekening van buitenlandse bronbelasting is verleend.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 1.3, achtste lid, dient met betrekking tot een verslagjaar beoordeeld te worden in welke staat het hoogste bedrag aan betrokken belastingen is geheven. Hierbij wordt onder 'geheven' verstaan de betrokken belastingen die zijn betaald of zijn verschuldigd in een bepaalde staat ter zake van een bepaald verslagjaar. De informatie over de betrokken belastingen wordt gebaseerd op de informatie uit belastingaangiften die de groepsentiteit heeft ingediend of zal indienen. In het geval dat het fiscale boekjaar niet overeenkomt met het verslagjaar, dient het bedrag aan betrokken belastingen naar rato toegerekend te worden aan de maanden die overeenkomen met het verslagjaar. Dit kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 30: Het hoogste bedrag aan betrokken belastingen

Een groepsentiteit heeft een fiscaal boekjaar dat van 1 juli tot 30 juni loopt. In het eerste fiscale boekjaar bedraagt het bedrag aan betrokken belastingen € 120 en in het tweede jaar € 60. Het verslagjaar komt overeen met het kalenderjaar. Dit betekent dat het verslagjaar over twee verschillende fiscale boekjaren strekt, waardoor het bedrag aan betrokken belastingen naar rato toegerekend dient te worden aan het verslagjaar. Het bedrag aan betrokken belastingen dat aan het verslagjaar wordt toegerekend is derhalve € 90 $((120/12) \times 6 + (60/12) \times 6)$.

Het voorgestelde artikel 1.3, zevende en achtste lid, zijn elk verslagjaar van toepassing. Dit betekent dat een groepsentiteit in verschillende verslagjaren in een andere staat kan zijn gevestigd. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer een belastingverdrag in werking is getreden in een later verslagjaar of wanneer de bevoegde autoriteiten overeenstemming hebben bereikt over de vestigingsplaats van een groepsentiteit, waarbij de uitkomst afwijkt van de uitkomst van het voorgestelde artikel 1.3, achtste lid. Indien de uitkomst van een onderlinge overlegprocedure of een uitspraak van een rechter inzake de vestigingsplaats van een entiteit met terugwerkende kracht van toepassing is, kan dit gevolgen hebben op de verschillende berekeningen in deze wet, zoals de berekening van het effectieve belastingtarief in de betrokken staten en de berekening van de bijheffing. Als de uitkomst van een onderlinge overlegprocedure inzake de vestigingsplaats van een entiteit met terugwerkende kracht van toepassing is en daardoor belastingen zijn verschuldigd of dienen te worden terugbetaald, dan kan dit tot gevolg hebben dat een aanpassing uit hoofde van het voorgestelde artikel 7.6 nodig is en het effectieve belastingtarief en de bijheffing opnieuw berekend dienen te worden op grond van het voorgestelde artikel 8.4.

Het voorgestelde artikel 1.3, zevende en achtste lid, zijn ook van toepassing indien een groepsentiteit wordt geacht gevestigd te zijn in meer dan twee staten. In dergelijke gevallen dient

allereerst op grond van het voorgestelde artikel 1.3, zevende lid, aan de hand van de van toepassing zijnde belastingverdragen worden beoordeeld waar de groepsentiteit is gevestigd. Indien het voorgestelde artikel 1.3, zevende lid geen uitkomst biedt, dient daarna het voorgestelde artikel 1.3, achtste lid toegepast te worden.

Artikel 1.3, negende lid

Als het bedrag aan betrokken belastingen in beide staten gelijk of nihil is, bepaalt het voorgestelde artikel 1.3, negende lid, dat de groepsentiteit wordt geacht te zijn gevestigd in de staat waar de som van het bedrag van de uitzondering voor werknemerslasten, bedoeld in artikel 8.3, tweede lid, en de uitzondering voor materiële activa, bedoeld in artikel 8.3 derde lid, het hoogst is. Het bedrag van de uitzondering voor werknemerslasten en het bedrag van de uitzondering voor materiële activa worden op entiteitbasis berekend. Door aan te sluiten bij de uitzondering voor werknemerslasten en de uitzondering voor materiële activa, zal de groepsentiteit op grond van het voorgestelde artikel 1.3, negende lid, geacht worden gevestigd te zijn in de staat waarin zij de meeste reële aanwezigheid heeft.

Indien de voorgaande vergelijkingen geen uitkomst bieden, dan bepaalt het voorgestelde artikel 1.3, negende lid, tweede zin, dat de groepsentiteit geacht wordt staatloos te zijn, tenzij zij een uiteindelijk moederentiteit is, in welk geval zij geacht wordt te zijn gevestigd in de staat waar zij is opgericht.

Artikel 1.3, tiende lid

Het voorgestelde artikel 1.3, tiende lid, bepaalt dat bij de berekening van het bedrag aan betrokken belastingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 1.3, achtste lid, geen rekening wordt gehouden met belastingen die als met betrekking tot buitenlandse gecontroleerde lichamen zijn betaald.

Artikel 1.3, elfde lid

De toepassing van het voorgestelde artikel 1.3, zevende, achtste of negende lid, kan ertoe leiden dat een moederentiteit die op grond van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in Nederland is gevestigd, wordt geacht gevestigd te zijn in een staat waar zij niet onderworpen is aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel. In een dergelijk geval bepaalt artikel 1.3, elfde lid, dat de moederentiteit voor de toepassing van hoofdstuk 4 van deze wet geacht wordt in Nederland gevestigd te zijn. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de moederentiteit voor de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel geacht wordt in Nederland gevestigd te zijn, waardoor Nederland de inkomen-inclusiemaatregel kan toepassen ter zake van haar laagbelaste groepsentiteiten en de moederentiteit indien zij laagbelast is. Het voorgestelde artikel 1.3, elfde lid, is enkel van toepassing indien Nederland de mogelijkheid heeft om op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag de inkomen-inclusiemaatregel toe te passen. De toepassing van het voorgestelde artikel 1.3, elfde lid, brengt overigens geen verandering in de vestigingsplaats van de moederentiteit voor de overige onderdelen van deze wet met zich mee. De moederentiteit wordt enkel voor de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel geacht gevestigd te zijn in

Nederland. Voor alle andere onderdelen van deze wet, zoals bijvoorbeeld de berekening van het effectieve belastingtarief in een staat, is de moederentiteit gevestigd in de staat waar zij op grond van de toepassing van het voorgestelde artikel 1.3, zevende, achtste of negende lid geacht wordt gevestigd te zijn.

De toepassing van het voorgestelde artikel 1.3, elfde lid, kan beperkt worden door een belastingverdrag. Het is mogelijk dat Nederland op grond van een belastingverdrag met een andere staat geen belasting mag heffen ter zake van een entiteit, omdat die entiteit als gevolg van een tiebreaker-bepaling niet gevestigd is in Nederland. Dit kan tot gevolg hebben dat Nederland geen kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel kan toepassen ter zake van die entiteit. Indien de tiebreaker-bepaling van het belastingverdrag vergelijkbaar is met artikel 4, derde lid, van het OESO-modelverdrag 2017 op grond waarvan de vestigingsplaats wordt bepaald aan de hand van een onderlinge overlegprocedure, kan een overeenkomst tussen Nederland en de andere staat erin voorzien dat geen sprake is van een beperking in de mogelijkheid voor Nederland om de inkomen-inclusiemaatregel toe te passen. Indien een onderlinge overlegprocedure niet heeft geleid tot een overeenkomst, waardoor de groepsentiteit geen gebruik kan maken van de verdragsvoordelen, bestaat er geen restrictie voor Nederland om de inkomen-inclusiemaatregel toe te passen. In een dergelijk geval is er namelijk geen sprake van een belastingverdrag dat de toepassing van een dergelijke maatregel verbiedt.

Artikel 1.3, twaalfde lid

Het voorgestelde artikel 1.3, twaalfde lid, ziet op het geval dat een groepsentiteit haar vestigingsplaats gedurende het verslagjaar verandert. In dergelijke situaties bepaalt genoemd twaalfde lid dat de groepsentiteit geacht wordt te zijn gevestigd in de staat waar zij op grond van de voorgaande leden van het voorgestelde artikel 1.3 was gevestigd bij de aanvang van het betreffende verslagjaar. De toepassing van genoemd twaalfde lid ziet enkel op het verslagjaar waarin de vestigingsplaats verandert. In het volgende verslagjaar zal de groepsentiteit niet meer gevestigd zijn in de staat waaruit zij is vertrokken.

Artikel 1.3, dertiende lid

Het voorgestelde artikel 1.3, dertiende lid, bepaalt dat onder de vestigingsplaats van een groepsentiteit mede wordt verstaan de plaats waar een vaste inrichting is gelegen. De definitie van 'groepsentiteit' omvat namelijk ook vaste inrichtingen. Omdat een vaste inrichting geen entiteit is, kan een vaste inrichting niet gevestigd zijn in een staat. Daarom regelt genoemd dertiende lid dat onder de vestigingsplaats van een groepsentiteit mede wordt verstaan de plaats waar een vaste inrichting is gelegen.

Artikel 2.1

Het voorgestelde artikel 2.1 regelt op welke groepsentiteiten de wet van toepassing is.

Artikel 2.1, eerste lid

Groepsentiteiten in de zin van het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, kunnen, als gevolg van de definitie van het begrip 'groepsentiteit', zowel entiteiten zijn als vaste inrichtingen. Een in Nederland gelegen vaste inrichting kan daardoor, indien eveneens aan de overige voorwaarden van het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, in samenhang met het voorgestelde artikel 3.1 of artikel 5.1, is voldaan, ook als belastingplichtige voor de binnenlandse bijheffing, onderscheidenlijk de onderbelastewinstbijheffing, kwalificeren. Het toepassingsbereik van het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, is niet beperkt tot in Nederland gevestigde groepsentiteiten aangezien dit wetsvoorstel eveneens bepalingen bevat die betrekking hebben op in andere staten gevestigde groepsentiteiten, zoals de berekening van het kwalificerende inkomen van in andere staten gevestigde groepsentiteiten.

De wet is niet van toepassing op groepsentiteiten die uitgesloten entiteiten zijn. Welke entiteiten uitgesloten entiteiten zijn is gedefinieerd in het voorgestelde artikel 2.2. De bewoordingen 'groepsentiteiten, niet zijnde uitgesloten entiteiten als bedoeld in artikel 2.2' leiden ertoe dat indien een artikel verwijst naar 'een groepsentiteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid', dat artikel niet van toepassing is op uitgesloten entiteiten. Het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, regelt dat de wet niet van toepassing is op uitgesloten entiteiten. Dat heeft de volgende consequenties:

- (i) de binnenlandse bijheffing, de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel niet van toepassing zijn op uitgesloten entiteiten. Dit betekent dat wanneer een uitgesloten entiteit de uiteindelijk kemoederentiteit is van een groep, de inkomen-inclusiemaatregel toegepast dient te worden door de eerstvolgende onderliggende groepsentiteit in de groepsstructuur die geen uitgesloten entiteit is;
- (ii) de uitgesloten entiteiten niet worden meegenomen bij de diverse berekeningen in dit wetsvoorstel, behalve voor het bepalen van de omzet van de groep ten behoeve van de vraag of de drempel in het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, wordt overschreden. Dit betekent bijvoorbeeld dat de winsten, verliezen, verschuldigde belastingen, materiële activa en loonkosten van uitgesloten entiteiten niet in aanmerking worden genomen in de diverse berekeningen voor de toepassing van dit wetsvoorstel;
- (iii) uitgesloten entiteiten geen administratieve verplichtingen hebben op grond van de wet. Zo dienen zij geen informatieaangifte in en wordt informatie inzake bijvoorbeeld hun inkomen, belastingen en activa niet gerapporteerd in de informatieaangifte van de groep waarvan zij deel uitmaken. De informatie inzake uitgesloten entiteiten wordt opgenomen in de informatieaangifte op basis van artikel. Dit betreft informatie over de algemene groepsstructuur.

Voor uitgesloten entiteiten geldt derhalve zowel een subjectieve belastingvrijstelling als een vrijstelling van de informatie- en administratieplicht. Het kan voorkomen dat een

multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep volledig bestaat uit uitgesloten entiteiten. In een dergelijk geval zal de groep als geheel zijn uitgesloten van de toepassing van deze wet.

Het overschrijden van de omzeldrempel wordt beoordeeld aan de hand van de jaarlijkse omzet volgens de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit. Indien het inkomen van een entiteit is geconsolideerd met het inkomen van de groep, wordt de jaarlijkse omzet bepaald aan de hand van het volledige inkomen van die entiteit, ook indien een deel van het belang in die entiteit die onderdeel vormt van de groep wordt gehouden door minderheidsbelanghouders. De jaarlijkse omzet wordt derhalve bepaald aan de hand van de geconsolideerde omzet van de groep, niet aan de hand van de som van de omzet van iedere separate entiteit die onderdeel vormt van de groep. Dit brengt met zich dat de omzet behaald op transacties met andere entiteiten die onderdeel vormen van de groep en die geëlimineerd worden tijdens het consolidatieproces ook niet in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de jaarlijkse omzet.

Om te bepalen of aan de genoemde omzeldrempel van € 750 miljoen is voldaan wordt de omzet van de entiteiten die op basis van het voorgestelde artikel 2.2 kwalificeren als uitgesloten entiteiten eveneens meegerekend, indien en voor zover de omzet van die uitgesloten entiteiten onderdeel vormt van de omzet zoals gerapporteerd in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit. Dit is in lijn met de wijze waarop de omzet wordt bepaald voor toepassing van de Country-by-Country regelgeving en leidt ertoe dat geen additionele regels vereist zijn om te bepalen hoe omgegaan moet worden met omzet die is behaald op transacties tussen een uitgesloten entiteit en de rest van de groep.

De omzeldrempel wordt overschreden indien de jaarlijkse omzet volgens de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit in ten minste twee van de vier verslagjaren die direct vooraf zijn gegaan aan het verslagjaar waarvoor wordt getoetst ten minste € 750 miljoen is (hierna: toetsjaar). De omzet van het toetsjaar wordt daarbij dus niet in aanmerking genomen. Door de uitsluiting van de omzet van het toetsjaar is het voor een groep reeds bij de aanvang van dat verslagjaar kenbaar of zij binnen de reikwijdte van het wetsvoorstel valt. Indien dat het geval is, vallen alle groepsentiteiten die geen uitgesloten entiteiten zijn, binnen de reikwijdte van dit wetsvoorstel.

Het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, tweede zin, regelt dat de wet ook van toepassing kan zijn indien er minder dan vier verslagjaren vooraf zijn gegaan aan het verslagjaar. In dat geval is de wet van toepassing mits in ten minste twee van de onmiddellijk aan het verslagjaar voorafgaande verslagjaren een omzet van ten minste € 750 miljoen per verslagjaar is behaald, inclusief de omzet van uitgesloten entiteiten als bedoeld in artikel 2.2.

In dat geval is het derde verslagjaar het eerste jaar waarover dit wetsvoorstel van toepassing kan zijn omdat vanaf dat jaar er twee direct aan dat toetsjaar voorafgaande verslagjaren zijn waarin sprake kan zijn van een jaaromzet van ten minste € 750 miljoen. Indien

bijvoorbeeld in beide direct aan het derde verslagjaar voorafgaande jaren een omzet van ten minste € 750 miljoen wordt behaald volgens de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit, is dit wetsvoorstel van toepassing ondanks het feit dat er geen sprake is van vier verslagjaren direct voorafgaand aan het toetsjaar.

Artikel 2.1, tweede lid

Het voorgestelde artikel 2.1, tweede lid, regelt hoe de omzetsdrempel wordt bepaald indien één of meer aan het toetsjaar voorafgaande verslagjaren langer of korter duurde dan twaalf maanden. In dat geval wordt de omzetsdrempel voor die verslagjaren pro-rata berekend. De jaarlijkse omzet van ten minste € 750 miljoen wordt voor ieder van die langere of kortere jaren gedeeld door twaalf maanden en vermenigvuldigd met het aantal maanden van dat langere of kortere verslagjaar. De uitkomst van die som vormt de omzetsdrempel voor de toepassing van dat langere of kortere verslagjaar.

Artikel 2.2

Het voorgestelde artikel 2.2 definieert welke entiteiten uitgesloten entiteiten zijn.

Artikel 2.2, eerste lid

Op basis van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, wordt onder een uitgesloten entiteit verstaan een overheidsentiteit, internationale organisatie, non-profitorganisatie, pensioenfonds, beleggingsfonds die een uiteindelijkkemoederentiteit is en vastgoedbeleggingsvehikel dat een uiteindelijkkemoederentiteit is. Voor een toelichting op de in artikel 2.2 gebruikte termen overheidsentiteit, internationale organisatie, non-profitorganisatie, beleggingsfonds, vastgoedbeleggingsvehikel en pensioenfonds wordt verwezen naar de toelichting op die begrippen bij het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid.

In zijn algemeenheid geldt dat de in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, opgesomde uitgesloten entiteiten reeds niet kwalificeren als onderdeel van een groep als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, omdat zij over het algemeen niet worden geconsolideerd met een groep van operationele entiteiten. Desalniettemin geeft het genoemde artikel 2.2 een lijst met entiteiten die in ieder geval kwalificeren als uitgesloten entiteiten.

Beleggingsfondsen en vastgoedbeleggingsvehikels die een uiteindelijkkemoederentiteit zijn, zijn vrijgesteld van de toepassing van dit wetsvoorstel om hun status als belastingneutrale beleggingsvehikels te waarborgen. Indien een beleggingsfonds of een vastgoedbeleggingsvehikel geen uiteindelijkkemoederentiteit is, kan een dergelijke entiteit een groepsentiteit zijn waarop dit wetsvoorstel van toepassing is. Beleggingsfondsen en vastgoedbeleggingsvehikels die geen uiteindelijkkemoederentiteit zijn worden voor de toepassing van deze wet aangemerkt als beleggingsentiteiten die onderworpen kunnen zijn aan bijzondere regels met betrekking tot, onder andere, de berekening van het effectieve belastingtarief. Die bijzondere regels voor beleggingsentiteiten zijn opgenomen in de voorgestelde artikelen 10.4 tot en met 10.6.

Het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdelen b en c, bevat een uitbreiding op grond waarvan bepaalde entiteiten die, onmiddellijk of via een of meer uitgesloten entiteiten, worden gehouden door een of meer uitgesloten entiteiten als bedoeld in onderdeel a ook worden aangemerkt als uitgesloten entiteiten. Deze uitbreiding is bedoeld voor gevallen waarin uitgesloten entiteiten op grond van regelgeving of vanwege commerciële redenen activa houden of activiteiten verrichten via een afzonderlijke entiteit. Een beleggingsfonds kan bijvoorbeeld vanwege aansprakelijkheidsredenen een investering doen via een afzonderlijke entiteit. In dergelijke gevallen regelt het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdelen b en c, onder welke voorwaarden de betreffende entiteit aangemerkt wordt als een uitgesloten entiteit.

De uitbreiding is niet van toepassing indien de entiteit als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdelen b en c, wordt gehouden, onmiddellijk of via een of meer uitgesloten entiteiten, door een uitgesloten entiteit als bedoeld in onderdeel a die een pensioendienstverleningsentiteit is. Voor een toelichting op de term pensioendienstverleningsentiteit wordt verwezen naar de toelichting op de definitie van die term bij artikel 1.2, eerste lid.

De uitbreiding van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, is bedoeld voor situaties waarin een uitgesloten entiteit als bedoeld in genoemd eerste lid, onderdeel a, een separate entiteit opzet om haar activa aan te houden of haar middelen te beleggen. Het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, ziet op een entiteit:

1. waarin een of meer uitgesloten entiteiten genoemd in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, met uitzondering van pensioendienstverleningsentiteiten, onmiddellijk ten minste 95% van de waarde van die entiteit houden; of
2. waarin een of meer entiteiten genoemd in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, met uitzondering van pensioendienstverleningsentiteiten, via een of meer uitgesloten entiteiten, ten minste 95% van de waarde van die entiteit houden.

Het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, omvat zowel een toets inzake de waarde van een entiteit (kort gezegd de bezitseis) als een activiteitentoets.

Bezitseis

De bezitseis is het vereiste dat ten minste 95% van de waarde van de entiteit, onmiddellijk of via een of meer uitgesloten entiteiten, wordt gehouden door een of meer uitgesloten entiteiten als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, die geen pensioendienstverleningsentiteiten zijn. De bezitseis is bedoeld om ruimte te bieden aan situaties waarin er sprake is van een kleine minderheidsbelanghouder. Er kan hierbij bijvoorbeeld gedacht worden aan een fondsmanager die een klein percentage van de waarde van een beleggingsfonds houdt of het geval waarin regelgeving voor de oprichting van een rechtspersoon vereist dat er ten minste twee aandeelhouders zijn.

Het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, is ook van toepassing indien de uitgesloten entiteit als bedoeld in genoemd artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, niet zijnde een

pensioendienstverleningsentiteit, 95% van de waarde in een entiteit door middel van een keten van uitgesloten entiteiten houdt. Dat is geregeld door de bewoordingen 'via een of meer uitgesloten entiteiten'. Dit kan aan de hand van een voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 31: toetsing van de bezitser bij entiteit die door middel van een uitgesloten entiteit wordt gehouden

Entiteit A die een uitgesloten entiteit is op grond van artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, houdt het volledige belang in entiteit B, die ook een uitgesloten entiteit is. Entiteit B houdt op haar beurt 95% van de waarde van entiteit C. In dit geval zal entiteit C – mits wordt voldaan aan de overige eisen van artikel 2.2 – aangemerkt worden als een uitgesloten entiteit, omdat entiteit A via entiteit B 95% van de waarde van entiteit C houdt. In de situatie dat entiteit A 95% van de waarde in entiteit B houdt, zou entiteit C echter niet worden aangemerkt als een uitgesloten entiteit, omdat entiteit A in dat geval maar 90% ($95\% \times 95\%$) van de waarde van entiteit C houdt.

De in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, gebruikte bewoordingen '*waarde van die entiteit*' zien op de totale waarde van de belangen die zijn uitgegeven door de betreffende entiteit. In het geval van aandelen betreft dit de waarde van de uitgegeven en uitstaande aandelen die worden gehouden door aandeelhouders. De waarde van een entiteit verschilt van een directe waardering van de belangen die een uitgesloten entiteit houdt in die entiteit, waarbij die belangen refereren aan de onderliggende rechten op winsten, kapitaal of reserves van die entiteit. Bij het bepalen van het percentage van de waarde van de entiteit dat wordt gehouden door een uitgesloten entiteit wordt beoordeeld aan de hand van de totale waarde van alle soorten belangen die worden gehouden door die uitgesloten entiteit in verhouding tot de totale waarde van alle door de betreffende entiteit uitgegeven belangen. Dit verschilt van het bepalen van het percentage van het belang dat door een entiteit wordt gehouden in een andere entiteit, waarbij een vergelijking wordt gemaakt ten aanzien van een of meer specifieke rechten van het belang op de winsten, het kapitaal of de reserves. Voor de beoordeling of ten minste 95% van de waarde in een entiteit wordt gehouden, dient de waarde van alle soorten belangen die worden gehouden door de uitgesloten entiteit, niet zijnde een pensioendienstverleningsentiteit, in aanmerking te worden genomen. Dit kan aan de hand van een voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 32: toetsing bezitser bij reguliere en preferente aandelen

Een nieuw opgerichte entiteit geeft 200 reguliere aandelen uit met een waarde van € 1 per stuk en 100 preferente aandelen met een waarde van € 2 per stuk. In dit geval zal de waarde van de entiteit € 400 bedragen. Een uitgesloten entiteit, niet zijnde een pensioendienstverleningsentiteit, houdt alle reguliere aandelen en 90 van de preferente aandelen, welke gezamenlijk een waarde van € 380 hebben. De uitgesloten entiteit, niet zijnde een pensioendienstverleningsentiteit, houdt in dit voorbeeld derhalve onmiddellijk 95% ($380/400$) van de waarde van de entiteit voor toepassing van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b.

Voor de beoordeling of ten minste 95% van de waarde in een entiteit wordt gehouden wordt aangesloten bij de waarde op het moment van de meest recente wijziging van het relatieve belang van de uitgesloten entiteit in de betreffende entiteit. Indien bijvoorbeeld de betreffende entiteit nieuwe aandelen uitgeeft aan een minderheidsbelanghouder of aan werknemers, doet zich

een wijziging in het relatieve belang van de uitgesloten entiteit in de betreffende entiteit voor. In dat geval dient na de uitgifte van de aandelen beoordeeld te worden of nog steeds ten minste 95% van de waarde van de entiteit, onmiddellijk of via een of meer uitgesloten entiteiten, wordt gehouden door een of meer uitgesloten entiteiten als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, niet zijnde pensioendienstverleningsentiteiten. Ongerealiseerde veranderingen in de waarde tussen verschillende soort aandelen behoren geen invloed te hebben op de toepassing van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, totdat sprake is van een relatieve verandering in het belang van de uitgesloten entiteit in de betreffende entiteit. Dit wordt verduidelijkt aan de hand van het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 33: waarde entiteit wijzigt niet bij ongerealiseerde wijziging in de waarde economisch verkeer

Indien de waarde van de entiteit in het bovenstaande voorbeeld zou dalen naar € 300, waardoor de reguliere aandelen dan slechts € 100 waard zijn, dan heeft de uitgesloten entiteit nog steeds ten minste 95% van de waarde van de entiteit ondanks het feit dat de waarde economisch verkeer van haar aandelen ongeveer 93% vertegenwoordigen in de betreffende entiteit (280/300).

Activiteitentoets

Naast de hiervoor beschreven bezitsei, worden op grond van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, onder 1 ° en 2°, eisen gesteld aan de activiteiten van de betreffende entiteit. De betreffende entiteit dient te voldoen aan één van de volgende voorwaarden. De eerste voorwaarde is dat de entiteit uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activa aanhoudt of middelen belegt ten behoeve van: overheidsentiteiten; internationale organisatie(s); non-profitorganisatie(s); pensioenfondsen(en); investeringsfondsen(en) zijnde de uiteindelijk moederentiteit van een groep; vastgoedbeleggingsvehikel(s) zijnde de uiteindelijk moederentiteit van een groep. Of de activiteiten uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaan uit het aanhouden van activa of beleggen van middelen wordt beoordeeld op basis van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval. Of voornoemde activiteiten ten behoeve van de entiteiten bedoeld in artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, plaatsvinden dient in samenhang met de overige voorwaarden van het genoemde artikel 2.2, eerste lid, beoordeeld te worden. Dit kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 34: activiteiten ten behoeve van een uitgesloten entiteit

Een fondsmanager houdt een klein minderheidsbelang in de betreffende entiteit. Het feit dat de activiteiten van die entiteit mede ten bate van de fondsmanager komen naar rato van zijn belang in die entiteit, doet er niet aan af dat de werkzaamheden door de entiteit worden verricht ten behoeve van de entiteit of entiteiten als bedoeld in onderdeel a.

Het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, onder 2°, bevat de tweede voorwaarde van de zogenoemde activiteitentoets. Indien de entiteit uitsluitend activiteiten verricht die ondergeschikt zijn aan de activiteiten van de in het genoemde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, opgesomde uitgesloten entiteiten is voldaan aan de vereisten van de activiteitentoets. Een voorbeeld van activiteiten die ondergeschikt zijn aan de activiteiten van de in het voorgestelde

artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, opgesomde entiteiten is het geval waarin een dergelijke uitgesloten entiteit een informatietechnologie dienstverleningsbedrijf opricht waarvan de activiteiten uitsluitend bestaan uit het verlenen van diensten aan die uitgesloten entiteit.

Op grond van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel c, is een entiteit ook een uitgesloten entiteit indien:

1. een of meer uitgesloten entiteiten genoemd in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, met uitzondering van pensioendienstverleningsentiteiten, onmiddellijk ten minste 85% van de waarde van die entiteit houden; of
2. een of meer entiteiten genoemd in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, met uitzondering van pensioendienstverleningsentiteiten, via een of meer uitgesloten entiteiten, ten minste 85% van de waarde van die entiteit houden.

In het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel c, is de grens van de bezitseis op ten minste 85% van de waarde gesteld. Deze lagere bezitseis ten opzichte van de 95% bezitseis in het genoemde eerste lid, onderdeel b, is bedoeld om meer flexibiliteit te bieden. Deze flexibiliteit is in het bijzonder relevant voor situaties waarin een beleggingsfonds een entiteit houdt waarin derden een groter belang mogen houden of waarin belangen uitgegeven worden aan het management of personeel van de operationele entiteit. Voor een toelichting op de bezitseis wordt verwezen naar de toelichting over dat onderwerp bij het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, waarbij telkens voor ten minste 95% moet worden gelezen: ten minste 85%.

Naast de bezitseis dient de entiteit ook te voldoen aan de inkomenseis zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 2.2, tweede lid.

Artikel 2.2, tweede lid

De uitbreiding van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel c, in samenhang met het tweede lid, is bedoeld voor situaties waarin een uitgesloten entiteit als bedoeld in genoemd eerste lid, onderdeel a, een separate entiteit opzet waarvan de nettowinst of het nettoverlies zou zijn uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies omdat nagenoeg al het inkomen van die separate entiteit bestaat uit uitgesloten dividenden of uitgesloten vermogenswinsten of -verliezen. Dergelijke entiteiten zouden derhalve niet onderworpen zijn aan bijheffing doordat voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van zo'n groepsentiteit de nettowinst of het nettoverlies wordt gecorrigeerd met het bedrag van de uitgesloten dividenden en uitgesloten vermogenswinsten of -verliezen. Wat wordt verstaan onder uitgesloten dividenden en uitgesloten vermogenswinsten of -verliezen wordt geregeld in het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdelen b en c.

De bewoordingen 'nagenoeg al het inkomen', zijn opgenomen om te voorkomen dat een entiteit niet zou kwalificeren als een uitgesloten entiteit op basis van artikel 2.2, tweede lid, alleen maar omdat het een relatief klein bedrag aan inkomen heeft dat geen uitgesloten dividend of uitgesloten vermogenswinst of -verlies is. Dit wordt aan de hand van het volgende voorbeeld verduidelijkt.

Artikel 2.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 2.2, derde lid, bevat een uitzondering die regelt dat dit wetsvoorstel wel van toepassing is op de uitgesloten entiteiten bedoeld in het voorgestelde eerste lid, onderdeel b en c, indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest. Voor een toelichting op de term informatieaangifte-indienende groepsentiteit wordt verwezen naar de toelichting op artikel 1.2, eerste lid.

Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest, worden de voornoemde entiteiten niet behandeld als uitgesloten entiteiten. In dat geval kunnen zij binnen de reikwijdte van het voorgestelde artikel 2.1 vallen, mits zij voldoen aan de voorwaarden om te kwalificeren als een groepsentiteit die onderdeel vormt van een multinationale of omvangrijke binnenlandse groep. Op basis van artikel 12.2, eerste lid, geldt de keuze om die entiteiten niet te behandelen als uitgesloten entiteiten voor een periode van vijf jaar.

Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiest om het voorgestelde artikel 2.2, derde lid, toe te passen, dan is deze wet op die entiteit op dezelfde wijze van toepassing als op andere groepsentiteiten. De keuze om een entiteit niet als uitgesloten entiteit te behandelen zou gemaakt kunnen worden om de inkomen-inclusiemaatregel toe te kunnen passen op laagbelaste groepsentiteiten in plaats van de onderbelastewinstmaatregel.

Artikel 3.1

Artikel 3.1, eerste lid

Het voorgestelde artikel 3.1 eerste lid regelt welke entiteiten belastingplichtig zijn voor de binnenlandse bijheffing. Belastingplichtig voor de binnenlandse bijheffing is iedere in Nederland gevestigde groepsentiteit als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, mits die groepsentiteit een laagbelaste groepsentiteit is. Op basis van de definitie van het begrip 'laagbelaste groepsentiteit' is iedere groepsentiteit die in een laagbelastende staat is gevestigd een laagbelaste groepsentiteit. Dat betekent dat indien Nederland op basis van de definitie van het begrip 'laagbelastende staat', in samenhang met het voorgestelde artikel 8.1, eerste lid, met betrekking tot een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep kwalificeert als laagbelastende staat, alle in Nederland gevestigde entiteiten die behoren tot die groep laagbelaste groepsentiteiten zijn die belastingplichtig zijn voor de binnenlandse bijheffing. Doordat het begrip 'groepsentiteit' eveneens vaste inrichtingen omvat, kan ook een op basis van het voorgestelde artikel 1.3 in Nederland gelegen vaste inrichting van een in een andere staat gevestigde hoofdentiteit belastingplichtig zijn voor de binnenlandse bijheffing. Ook een doorkijkentiteit kan een in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteit zijn en derhalve belastingplichtig zijn voor de binnenlandse bijheffing. Uitgesloten entiteiten zijn als gevolg van de verwijzing naar een groepsentiteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, niet belastingplichtig voor de binnenlandse bijheffing.

Artikel 3.1, tweede lid

Het voorgestelde artikel 3.1, eerste lid, regelt dat iedere in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteit belastingplichtig is voor de binnenlandse bijheffing. Het voorgestelde artikel 3.1, tweede lid, regelt dat indien er meerdere in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten behoren tot dezelfde multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep, de binnenlandse bijheffing van hen wordt geheven alsof er één belastingplichtige is. Er is geen sprake van een keuzemogelijkheid: de heffing alsof er één belastingplichtige is, is per groep van rechtswege van toepassing. Door slechts één van de belastingplichtige groepsentiteiten die onderdeel vormen van dezelfde multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep aan te wijzen als de groepsentiteit bij wie de binnenlandse bijheffing wordt geheven alsof er één belastingplichtige is, wordt slechts één belastingaangifte per groep ingediend voor de toepassing van de binnenlandse bijheffing.

De belasting wordt geheven alsof er één belastingplichtige groepsentiteit is door het kwalificerende inkomen van de in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.2, vijfde lid, aan te merken als kwalificerend inkomen van de entiteit waarbij de binnenlandse bijheffing wordt geheven. Op basis van het voorgestelde artikel 8.2, vijfde lid, wordt de bijheffing voor een staat over een verslagjaar die is berekend op basis van het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid, toegerekend aan de groepsentiteiten in die staat die kwalificerend inkomen hebben. Door het kwalificerende inkomen van de groepsentiteiten aan te merken als het kwalificerende inkomen van de groepsentiteit bij wie de binnenlandse bijheffing wordt geheven wordt het gehele bedrag aan binnenlandse bijheffing toegerekend aan die laatstgenoemde groepsentiteit.

Het voorgestelde artikel 3.1, tweede lid, aanhef en onderdeel a, schrijft voor dat, indien er meerdere in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten behoren tot dezelfde groep, de binnenlandse bijheffing wordt geheven bij de in Nederland gevestigde moederentiteit waarvan het belang niet wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit. Kort gezegd betekent dit dat de binnenlandse bijheffing wordt geheven bij de hoogste in Nederland gevestigde moederentiteit. Het begrip 'moederentiteit' omvat zowel de termen uiteindelijkkemoederentiteit, niet zijnde een uitgesloten entiteit, tussenliggende moederentiteit als partieel gehouden moederentiteit. De voorwaarde dat het moet gaan om de binnen de groepsstructuur hoogst aanwezige moederentiteit in Nederland blijkt uit de bewoordingen 'en waarvan het belang niet wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit'. Dit betekent voor een multinationale groep dat de binnenlandse bijheffing, indien er meer dan één laagbelaste groepsentiteit in Nederland is gevestigd, wordt geheven bij een van de volgende in Nederland gevestigde groepsentiteiten:

- de uiteindelijkkemoederentiteit, niet zijnde een uitgesloten entiteit;
- een tussenliggende moederentiteit waarvan het belang wordt gehouden door één of meer niet in Nederland gevestigde groepsentiteiten; of

- een partieel gehouden moederentiteit waarvan het deel van het belang dat wordt gehouden door de groep, geheel wordt gehouden door één of meer niet in Nederland gevestigde groepsentiteiten.

Ook wordt de binnenlandse bijheffing bijvoorbeeld geheven bij een in Nederland gevestigde moederentiteit indien de multinationale groep naast die moederentiteit nog een aantal andere in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten heeft die geen moederentiteiten zijn en waarin het belang onmiddellijk wordt gehouden door een in een andere staat gelegen moederentiteit.

Bij een omvangrijke binnenlandse groep waarvan de laagbelaste groepsentiteiten in Nederland zijn gevestigd zal de uiteindelijkkemoederentiteit ook in Nederland zijn gevestigd. In dat geval is de uiteindelijkkemoederentiteit van de omvangrijke binnenlandse groep degene bij wie de binnenlandse bijheffing wordt geheven.

Het voorgestelde artikel 3.1, tweede lid, aanhef en onderdeel b, regelt dat, indien sprake is van meerdere in Nederland gevestigde moederentiteiten of géén sprake is van een in Nederland gevestigde moederentiteit, de binnenlandse bijheffing wordt geheven bij een daartoe door de groep of de inspecteur aangewezen in Nederland gevestigde groepsentiteit. Het genoemde onderdeel b kan van toepassing zijn indien er sprake is van meerdere in Nederland gevestigde zogenoemde zusterentiteiten. Die zusterentiteiten kunnen géén moederentiteiten zijn, of uiteindelijkkemoederentiteiten, tussenliggende moederentiteiten of partieel gehouden moederentiteiten.

Artikel 3.1, derde lid

Het voorgestelde artikel 3.1, derde lid, regelt dat, indien artikel 3.1, tweede lid, onderdeel b, van toepassing is de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking vaststelt, bij welke in Nederland gevestigde groepsentiteit de binnenlandse bijheffing van de tot dezelfde groep behorende, in Nederland gevestigde groepsentiteiten wordt geheven. De inspecteur kan dus zelf, uit eigen beweging, een beschikking afgeven aan een in Nederland gevestigde groepsentiteit, waardoor bij deze in Nederland gevestigde groepsentiteit de door de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep verschuldigde binnenlandse bijheffing wordt geheven.

Deze beschikking kan ook op verzoek van een in Nederland gevestigde groepsentiteit vastgesteld worden, waarbij dan aangegeven kan worden bij welke in Nederland gevestigde groepsentiteit de binnenlandse bijheffing geheven wordt.

Deze beschikking maakt voor de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep en de inspecteur duidelijk, welke in Nederland gevestigde groepsentiteit de aangifte voor de binnenlandse bijheffing zal doen en vervolgens de belasting zal voldoen. Verder wordt een mogelijke wijziging van de aangewezen groepsentiteit, bijvoorbeeld vanwege een herstructurering, verkoop of omdat er om praktische redenen door de multinationale groep of omvangrijke

binnenlandse groep verzocht wordt de bijheffing bij een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit te heffen, voor de inspecteur inzichtelijk door de gewijzigde beschikking.

Wanneer de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep een Nederlandse moederentiteit heeft als bedoeld in het voorgestelde artikel 3.1, tweede lid, onderdeel a, bestaat geen keuzemogelijkheid om een groepsentiteit te kiezen en is de Nederlandse moederentiteit te allen tijde de groepsentiteit die de aangifte voor de binnenlandse bijheffing moet doen en de belasting moet voldoen.

Artikel 3.1, vierde lid

In het voorgestelde artikel 3.1, vierde lid, is geregeld dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels gesteld kunnen worden waaraan het verzoek moet voldoen om een beschikking als bedoeld in artikel 3.1, derde lid, af te geven. Hierbij kan er bijvoorbeeld aan gedacht worden dat de verzoekende groepsentiteit in het verzoek duidelijk aangeeft voor welke groep hij de binnenlandse bijheffing voldoet, welke andere in Nederland gevestigde groepsentiteiten tot de groep behoren, per wanneer een eventuele wijziging in zou moeten gaan, contactgegevens, et cetera.

Artikel 3.2

Het voorgestelde artikel 3.2 bepaalt welk bedrag aan binnenlandse bijheffing is verschuldigd.

Artikel 3.2, eerste lid

De binnenlandse bijheffing die wordt geheven van een groepsentiteit als bedoeld in het voorgestelde artikel 3.1, is gelijk aan de op basis van het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid, berekende bijheffing voor Nederland over het verslagjaar. Op basis van genoemd artikel 8.2, tweede lid, komt ter bepaling van het bedrag aan bijheffing voor een staat een bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing in aftrek. In het voorgestelde artikel 3.2, eerste lid, wordt daarom geregeld dat ter bepaling van het bedrag aan binnenlandse bijheffing, een bedrag aan door Nederland te heffen (kwalificerende) binnenlandse bijheffing, niet in aanmerking wordt genomen. Met andere woorden, wordt de N uit de in artikel 8.2, tweede lid, opgenomen formule niet in aanmerking genomen voor de berekening van de binnenlandse bijheffing.

Voor de berekening van de binnenlandse bijheffing wordt geen rekening gehouden met het belang dat de groep houdt in de in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten.

Artikel 3.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 3.2, tweede lid, regelt dat ter berekening van de binnenlandse bijheffing de overwinst bedoeld in het voorgestelde artikel 8.2, tweede en vierde lid, mag worden bepaald in overeenstemming met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard of een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard waarbij de gegevens in de financiële verslaggeving zijn gecorrigeerd om elke vorm van materiële concurrentievervalsing te voorkomen.

Dit is relevant als de financiële verslaggevingsstandaard afwijkt van de financiële verslaggevingsstandaard die wordt gebruikt bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit. De woorden 'mag (...) worden bepaald' geven aan dat het voorgestelde artikel 3.2, tweede lid, een keuzemogelijkheid voor belastingplichtigen betreft. Dit kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 35: berekening van de overwinst op basis van geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard

Een in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteit kan er voor kiezen om de overwinst voor toepassing van de binnenlandse bijheffing te berekenen op basis van het Nederlandse jaarrekeningenrecht of op basis van IFRS terwijl haar uiteindelijkkemoederentiteit de algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes van de Verenigde Staten van Amerika gebruikt bij de totstandkoming van haar geconsolideerde jaarrekening.

De verwijzing naar de overwinst bedoeld in het voorgestelde artikel 8.2, tweede en vierde lid, heeft tot gevolg dat de bestanddelen waaruit die overwinst bestaat bepaald mogen worden in overeenstemming met de gekozen financiële verslaggevingsstandaard. Die bestanddelen zijn zowel het kwalificerende inkomen en verlies als het bedrag van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid.

Artikel 3.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 3.2, derde lid, is van toepassing indien een in Nederland gevestigde groepsentiteit de in Nederland verschuldigde kwalificerende binnenlandse bijheffing over een verslagjaar niet heeft betaald binnen vier verslagjaren na het verslagjaar waarin die kwalificerende binnenlandse bijheffing verschuldigd is geworden. In dat geval wordt dat niet-betaalde bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing, op grond van het voorgestelde artikel 8.4, derde lid, over het vijfde verslagjaar na het verslagjaar waarin die kwalificerende binnenlandse bijheffing verschuldigd is geworden aangemerkt als een additionele bijheffing voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid.

Het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid, vormt ook de basis voor de berekening van de binnenlandse bijheffing en is van toepassing per staat. Indien sprake is van een additionele bijheffing voor de staat Nederland door toepassing van het voorgestelde artikel 8.4, derde lid, dan wordt die additionele bijheffing op grond van artikel 3.2, derde lid, bij de berekening van de binnenlandse bijheffing niet in aanmerking genomen over het vijfde verslagjaar. Het voorgestelde artikel 3.2, derde lid, voorkomt daarmee dat, indien een bedrag aan binnenlandse bijheffing in Nederland niet is betaald binnen de genoemde vierjaarsperiode, datzelfde bedrag opnieuw onderdeel kan vormen van de te betalen binnenlandse bijheffing in het vijfde verslagjaar.

Het bedrag aan in Nederland niet-betaalde kwalificerende binnenlandse bijheffing dat op grond van het voorgestelde artikel 8.4, derde lid, als additionele bijheffing wordt aangemerkt wordt wel in aanmerking genomen ter berekening van de inkomen-inclusiebijheffing en de

onderbelastewinstbijheffing over het vijfde verslagjaar na het verslagjaar waarin die kwalificerende binnenlandse bijheffing in Nederland verschuldigd is geworden.

Artikel 4.1

Artikel 4.1, eerste lid

Het voorgestelde artikel 4.1, eerste lid, regelt – kort gezegd – welke groepsentiteiten belastingplichtig zijn voor de inkomen-inclusiebijheffing. Het gaat daarbij om een groepsentiteit die op basis van het voorgestelde artikel 1.3 in Nederland is gevestigd (of gelegen) en die voldoet aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid. Het voorgestelde artikel 4.1, eerste lid, is van toepassing op uiteindelijkmoederentiteiten, op tussenliggende moederentiteiten die worden gehouden door een in een derde staat gelegen uiteindelijkmoederentiteit of door een uiteindelijkmoederentiteit die een uitgesloten entiteit is als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, of op partieel gehouden moederentiteiten. Dergelijke moederentiteiten zijn belastingplichtig voor de inkomen-inclusiebijheffing, mits zij ofwel een belang hebben in een of meer in een andere staat gevestigde of staatloze laagbelaste groepsentiteiten, ofwel een belang hebben in een of meer in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten of zelf een laagbelaste groepsentiteit zijn.

Een in Nederland gevestigde moederentiteit die kwalificeert als een uitgesloten entiteit als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2 is niet belastingplichtig voor de inkomen-inclusiebijheffing. Het genoemde artikel 4.1 is zowel van toepassing op groepsentiteiten die onderdeel vormen van een multinationale groep als op groepsentiteiten die onderdeel vormen van een omvangrijke binnenlandse groep.

Op basis van het voorgestelde artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdeel a, is iedere uiteindelijkmoederentiteit, partieel gehouden moederentiteit of tussenliggende moederentiteit die wordt gehouden door een in een derde staat gelegen uiteindelijkmoederentiteit of door een uitgesloten uiteindelijkmoederentiteit onderworpen aan de inkomen-inclusiebijheffing indien zij een belang heeft in een in een andere staat gevestigde of staatloze laagbelaste groepsentiteit. Of sprake is van een in een andere staat gevestigde of staatloze groepsentiteit wordt bepaald door de toepassing van artikel 1.3 van dit wetsvoorstel. Iedere groepsentiteit die is gevestigd in een laagbelastende staat, is een laagbelaste groepsentiteit. Of sprake is van een staat die laagbelastend is wordt berekend door het effectieve belastingtarief in een staat in mindering te brengen op het minimumbelastingtarief, zijnde 15%. Een moederentiteit heeft een belang in een laagbelaste groepsentiteit indien zij een 'belang' heeft als bedoeld in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid. Er is geen voorwaarde gesteld aan de tijdsduur waarvoor een belang moet worden gehouden. Daardoor kan de inkomen-inclusiebijheffing ook van toepassing zijn indien het belang in de groepsentiteit gedurende het verslagjaar is aangekocht of verkocht.

Op basis van het voorgestelde artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdeel b, is iedere (i) uiteindelijkmoederentiteit, (ii) partieel gehouden moederentiteit of (iii) tussenliggende moederentiteit die wordt gehouden door een in een derde staat gelegen uiteindelijkmoederentiteit of door een uiteindelijkmoederentiteit die een uitgesloten entiteit is,

onderworpen aan de inkomen-inclusiebijheffing indien zij een belang heeft in een in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteit. Het onderscheid tussen het voorgestelde artikel 4.1, eerste lid, onderdelen a en b is dus gelegen in de vestigingsplaats van de entiteit waarin de moederentiteit een belang heeft. De uitleg van genoemd artikel 4.1, eerste lid, onderdeel b, komt overeen met de toelichting op onderdeel a van dat lid.

Daarnaast is een moederentiteit als bedoeld in de aanhef van het eerste lid op basis van het voorgestelde artikel 4.1, eerste lid, onderdeel c, onderworpen aan inkomen-inclusiebijheffing indien zijzelf een laagbelaste groepsentiteit is. Het voorgestelde artikel 4.1, eerste lid, onderdelen b en c regelen de implementatie van de zogenoemde 'binnenlandse uitbreiding' van de inkomen-inclusiebijheffing.

Artikel 4.1, tweede lid

Het voorgestelde artikel 4.1, tweede lid, vormt voor in Nederland gevestigde tussenliggende moederentiteiten een uitzondering op het eerste lid en regelt daarmee voorkoming van dubbele belasting die, bij afwezigheid van deze uitzondering, het gevolg zou zijn van de top-downbenadering die aan de inkomen-inclusiebijheffing ten grondslag ligt. Het eerste lid is op grond van het voorgestelde artikel 4.1, tweede lid, onderdeel a, niet van toepassing op tussenliggende moederentiteiten indien over het verslagjaar de uiteindelijk moederentiteit van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep is onderworpen aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel in haar staat van vestiging. De uiteindelijk moederentiteit van de tussenliggende moederentiteit wordt geacht in haar staat van vestiging onderworpen te zijn aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel indien zij op basis van de nationale belastingregelgeving die van kracht is in haar staat van vestiging verplicht is de aldaar geldende kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen. Aan deze voorwaarde is bijvoorbeeld niet voldaan indien de kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel nog niet van kracht is over het verslagjaar. Ook is bijvoorbeeld niet aan die voorwaarde voldaan indien de uiteindelijk moederentiteit een uitgesloten entiteit is ter zake waarvan de informatieaangifte-indienende entiteit er niet voor heeft gekozen om haar niet als uitgesloten entiteit te behandelen. In dat geval zal zij immers niet verplicht zijn de kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen. In geval een in Nederland of een andere staat gevestigde uiteindelijk moederentiteit een uitgesloten entiteit is, is op basis van het genoemde artikel 4.1, een in Nederland gevestigde tussenliggende moederentiteit belastingplichtig voor de inkomen-inclusiebijheffing.

Op grond van het voorgestelde artikel 4.1, tweede lid, onderdeel b, is het eerste lid van dat artikel eveneens niet van toepassing op een in Nederland gevestigde tussenliggende moederentiteit indien over het verslagjaar een andere tussenliggende moederentiteit, middellijk of onmiddellijk, een controlerend belang in de in Nederland gevestigde tussenliggende moederentiteit heeft. Indien een andere tussenliggende moederentiteit geen controlerend belang heeft in de in Nederland gevestigde tussenliggende moederentiteit, dan is het eerste lid wel van toepassing. In die situatie kan de inkomen-inclusiebijheffing door meer dan één tussenliggende moederentiteit van de multinationale groep worden toegepast. Voor de uitzondering van het voorgestelde artikel 4.1,

tweede lid, onderdeel b, is daarnaast vereist dat die andere tussenliggende moederentiteit is onderworpen aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel in haar staat van vestiging.

Artikel 4.1, derde lid

Het voorgestelde artikel 4.1, derde lid, vormt voor in Nederland gevestigde partieel gehouden moederentiteiten een uitzondering op het eerste lid en regelt daarmee voorkoming van dubbele belasting die, bij afwezigheid van deze uitzondering, het gevolg zou zijn van de top-downbenadering die aan de inkomen-inclusiebijheffing ten grondslag ligt. Op grond van genoemd derde lid is het eerste lid niet van toepassing op een in Nederland gevestigde partieel gehouden moederentiteit indien een andere partieel gehouden moederentiteit, middellijk of onmiddellijk, het volledige belang in die in Nederland gevestigde partieel gehouden moederentiteit houdt en over het verslagjaar is onderworpen aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel. Voor een toelichting op de voorwaarde dat de partieel gehouden moederentiteit moet zijn onderworpen aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel wordt verwezen naar de toelichting op het tweede lid.

Het derde lid ziet op de situatie dat er – kort gezegd – sprake is van een stapeling van partieel gehouden moederentiteiten. Dit wordt toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 36: stapeling van partieel gehouden moederentiteiten

Het belang in de winsten van B Co wordt voor 25% gehouden door entiteiten die geen groepsentiteiten zijn. De uiteindelijk moederentiteit van de multinationale groep, A Co, houdt onmiddellijk het resterende belang in B Co. B Co houdt een volledig onmiddellijk belang in een andere groepsentiteit, NL Co. NL Co houdt op zijn beurt een volledig onmiddellijk belang in een andere groepsentiteit, D Co. NL Co is in Nederland gevestigd.

In dit voorbeeld zijn zowel B Co als NL Co partieel gehouden moederentiteiten. Immers, zowel het belang in de winsten van B Co als NL Co wordt voor meer dan 20%, onmiddellijk of middellijk, gehouden door een of meer natuurlijk personen of entiteiten die geen groepsentiteiten van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep zijn.

In dit voorbeeld is het voorgestelde artikel 4.1, derde lid van toepassing op NL Co, mits B Co verplicht is over het verslagjaar een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen.

Artikel 4.2

Het voorgestelde artikel 4.2 bepaalt welk bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing is verschuldigd over het verslagjaar. Het voorgestelde artikel 4.2 bevat regels die bepalen hoe de bijheffing toegerekend dient te worden op grond van de inkomen-inclusiebijheffing. Daarbij wordt opgemerkt dat voor de berekening van de bijheffing, die het uitgangspunt vormt voor de berekening van de inkomen-inclusiebijheffing, op basis van de formules in het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid, de binnenlandse bijheffing zoals berekend op basis van het voorgestelde artikel 3.2 in aftrek wordt gebracht. Daardoor zal in beginsel ter zake van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten, inclusief moederentiteiten, geen inkomen-inclusiebijheffing verschuldigd zijn op basis van het voorgestelde artikel 4.2, eerste en vierde lid. Indien de binnenlandse bijheffing van toepassing is en er is voldaan aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 8.2, negende lid, hoeft in het geheel geen bijheffing berekend te worden ter

zake van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten, inclusief moederentiteiten. In dat geval wordt derhalve voor die groepsentiteiten de facto niet toegekomen aan de toepassing van het voorgestelde artikel 4.2.

Ook voor in andere staten gevestigde laagbelaste groepsentiteiten geldt dat, indien aldaar een kwalificerende binnenlandse bijheffing van toepassing is en is voldaan aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 8.2, negende lid, voor de in die staat gevestigde laagbelaste groepsentiteiten geen bijheffing berekend wordt. Ook voor die groepsentiteiten geldt dat de facto niet wordt toegekomen aan de toepassing van het voorgestelde artikel 4.2.

De toepassing van het voorgestelde artikel 4.2 kan bijvoorbeeld relevant zijn indien sprake is van staatloze groepsentiteiten of laagbelaste groepsentiteiten die gevestigd zijn in een staat die geen kwalificerende binnenlandse bijheffing toepassen.

Voor een toelichting op de diverse begrippen die worden gebruikt in genoemd artikel 4.2, wordt verwezen naar de toelichting op het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid.

Artikel 4.2, eerste lid

De inkomen-inclusiebijheffing die wordt geheven van een moederentiteit als bedoeld in artikel 4.1, eerste lid, onderdelen a en b, is gelijk aan de som van de op basis van het voorgestelde artikel 8.2, vijfde, zesde en achtste lid, berekende bedragen aan bijheffing over het verslagjaar voor iedere laagbelaste groepsentiteit waarin zij een onmiddellijk of middellijk belang heeft, nadat die bijheffing per groepsentiteit is vermenigvuldigd met het aan de moederentiteit toerekenbare deel van die bijheffing over dat verslagjaar.

Op basis van het voorgestelde artikel 4.2, eerste lid, is de inkomen-inclusiebijheffing die wordt geheven van een belastingplichtige moederentiteit ter zake van een laagbelaste groepsentiteit als bedoeld in artikel 4.1, eerste lid, onderdelen a en b, gelijk aan de som van de op basis van artikel 8.2, vijfde, zesde en achtste lid, berekende bedragen aan bijheffing over het verslagjaar voor iedere laagbelaste groepsentiteit waarin zij een onmiddellijk of middellijk belang heeft, nadat die bijheffing per groepsentiteit is vermenigvuldigd met het aan de moederentiteit toerekenbare deel van die bijheffing. De term bijheffing betekent op basis van de definitie in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid: de bijheffing berekend op basis van artikel 8.2 voor een staat of een groepsentiteit. Voor de berekening van de inkomen-inclusiebijheffing wordt verwezen naar het voorgestelde artikel 8.2, vijfde, zesde en achtste lid. Doordat het voorgestelde artikel 4.2, eerste lid, van toepassing is op situaties waarin een moederentiteit een belang houdt in zowel laagbelaste staatloze groepsentiteiten als in laagbelaste groepsentiteiten die in Nederland of een andere staat zijn gevestigd kan het zijn dat het genoemde vijfde, zesde en achtste lid, over hetzelfde verslagjaar van toepassing zijn ter zake van in verschillende staten gevestigde of staatloze laagbelaste groepsentiteiten.

De bijheffing die op basis van het voorgestelde artikel 8.2, vijfde, zesde of achtste lid, is berekend voor een laagbelaste groepsentiteit wordt vervolgens vermenigvuldigd met het aan de moederentiteit toerekenbare deel van die bijheffing over het verslagjaar. Wat het aan een moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing is, is geregeld in het voorgestelde artikel 4.2, tweede lid.

Artikel 4.2, tweede lid

Op basis van het voorgestelde artikel 4.2, tweede lid, is het aan een moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing voor een laagbelaste groepsentiteit over het verslagjaar gelijk aan het kwalificerende inkomen van die laagbelaste groepsentiteit over het verslagjaar, verminderd met het bedrag aan kwalificerend inkomen van die laagbelaste groepsentiteit dat toerekenbaar is aan andere belanghouders in die entiteit, gedeeld door het kwalificerende inkomen van die groepsentiteit over het verslagjaar. Er is in zoverre sprake van een pro-ratabenadering ter bepaling van het bedrag aan verschuldigde inkomen-inclusiebijheffing dat een moederentiteit is verschuldigd ter zake van een laagbelaste groepsentiteit.

Het voorgestelde artikel 4.2, eerste en tweede lid, kan toegelicht worden aan de hand van de volgende formule: $(A-B)/A=C^{32}$. Vervolgens wordt, op basis van genoemd eerste lid, de op basis van het voorgestelde artikel 8.2, vijfde, zesde of achtste lid berekende bijheffing van de laagbelaste groepsentiteit vermenigvuldigd met de uitkomst van die formule (zijnde C). De uitkomst van die laatste stap is de inkomen-inclusiebijheffing die wordt geheven van een moederentiteit als bedoeld in artikel 4.1, eerste lid, onderdelen a en b, ter zake van die laagbelaste groepsentiteit.

In de regel komt het toerekenbare deel van de bijheffing wanneer dat wordt omgerekend naar een percentage overeen met het belang van een moederentiteit in de laagbelaste groepsentiteit. In het geval dat het volledige belang in een laagbelaste groepsentiteit wordt gehouden door de in Nederland gevestigde moederentiteit, zal het toerekenbare deel altijd 1 bedragen en is geen additionele berekening nodig. In dat geval is de ter zake van de laagbelaste groepsentiteit berekende bijheffing gelijk aan het aan de moederentiteit toerekenbare deel van die bijheffing. Het volgende voorbeeld illustreert de werking van het voorgestelde artikel 4.2, eerste en tweede lid, ingeval de Nederlandse moederentiteit niet het volledige belang in een laagbelaste groepsentiteit houdt.

Voorbeeld 37: berekening inkomen-inclusiebijheffing indien moederentiteit niet het volledige belang houdt in de laagbelaste groepsentiteit

Stel dat het totale kwalificerende inkomen van de laagbelaste groepsentiteit van het verslagjaar € 1.000 is. Van dat bedrag is € 100 toerekenbaar aan andere belanghouders in die laagbelaste

³²A staat voor: het totale kwalificerende inkomen van de laagbelaste groepsentiteit van het verslagjaar.

B staat voor: het bedrag aan kwalificerend inkomen van die laagbelaste groepsentiteit dat toerekenbaar is aan andere belanghouders in die laagbelaste groepsentiteit.

C staat voor: het aan de moederentiteit toerekenbare deel

groepsentiteit. Het aan de moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing is: $(1000 - 100)/1000 = 0,9$. Om de van de moederentiteit te heffen inkomen-inclusiebijheffing te berekenen wordt op basis van het voorgestelde artikel 4.2, eerste lid, de ter zake van de laagbelaste groepsentiteit op basis van het voorgestelde artikel 8.2 berekende bijheffing in dit voorbeeld vermenigvuldigd met 0,9. Stel dat de berekende bijheffing ter zake van de laagbelaste groepsentiteit € 10 is. Dan is de van de moederentiteit te heffen inkomen-inclusiebijheffing ter zake van die laagbelaste groepsentiteit: € 10 x 0,9 = € 9.

Artikel 4.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 4.2, derde lid, bepaalt hoe het kwalificerende inkomen dat toerekenbaar is aan andere belanghouders wordt berekend. De definitie van andere belanghouders is opgenomen in het voorgestelde artikel 4.2, vijfde lid. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 4.2 zijn andere belanghouders die belanghouders die niet tot de groep behoren. Dit kunnen zowel natuurlijk personen als entiteiten zijn.

Het startpunt voor de berekening is het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit dat overeenkomstig hoofdstuk 6 van dit wetsvoorstel is berekend. Het inkomen van een groepsentiteit wordt op entiteitsbasis bepaald, waarbij transacties tussen groepsentiteiten over het algemeen worden gerespecteerd. Zo wordt bij de berekening van het kwalificerende inkomen over het algemeen geen rekening gehouden met de eliminatie van transacties die gemaakt zouden worden in het consolidatieproces. Op grond van het voorgestelde artikel 6.2, negende lid, kan een uiteindelijk moederentiteit er wel voor kiezen om voor de berekening van het netto kwalificerend inkomen of verlies ten aanzien van, kort gezegd, transacties tussen groepsentiteiten een geconsolideerde grondslag toe te passen, maar slechts indien die groepsentiteiten zijn gevestigd in dezelfde staat en betrokken zijn in een fiscale groepsregeling. Het voorgaande houdt in dat in de meeste gevallen het onwaarschijnlijk is dat het kwalificerende inkomen van een laagbelaste groepsentiteit precies overeenkomt met het inkomen dat is opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening. In sommige gevallen kan de nettowinst of het nettoverlies na de toepassing van correcties in het consolidatieproces nihil bedragen. Echter, het is niet de nettowinst maar het kwalificerende inkomen dat toegerekend moet worden aan de moederentiteit die de inkomen-inclusiebijheffing toepast.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 4.2, derde lid, aanhef, wordt er van uit gegaan dat de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard die gebruikt is bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit regels bevat ter bepaling van het deel van de nettowinst van een gecontroleerde entiteit dat toerekenbaar is aan andere belanghouders. Door middel van een fictie worden diezelfde regels toegepast om te berekenen welk deel van het kwalificerende inkomen toerekenbaar is aan andere belanghouders. Dit wordt bewerkstelligd door te doen alsof de nettowinst gelijk is aan het op basis van artikel 6.2 berekende bedrag aan kwalificerend inkomen. Vervolgens wordt de toerekening van dat kwalificerende inkomen bepaald aan de hand van de regels voor toerekening van de nettowinst aan andere belanghouders. De regels voor toerekening van de nettowinst zijn de regels op basis van de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard die is toegepast door de

uiteindelijkemoederentiteit. Bij de toepassing van die regels wordt uitgegaan van de ficties die zijn opgenomen in artikel 4.2, derde lid, onderdelen a tot en met d.

De term kwalificerend inkomen betekent dat het hier gaat om een positief bedrag. Doordat uitgegaan wordt van de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt door de uiteindelijkemoederentiteit moet in het geval dat de inkomen-inclusiebijheffing wordt toegepast door een tussenliggende moederentiteit of een partieel gehouden moederentiteit, die moederentiteit ter zake van haar belang in een laagbelaste groepsentiteit rekening houden met de principes uit de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard die de uiteindelijkemoederentiteit hanteert met betrekking tot andere belanghouders.

Om het kwalificerende inkomen toe te kunnen rekenen wordt in het voorgestelde artikel 4.2, derde lid, onderdelen a tot en met d, uitgegaan van een aantal veronderstellingen. Op basis van onderdeel a wordt er voor de hypothetische toerekening van het kwalificerende inkomen aan andere belanghouders gedaan alsof de moederentiteit een hypothetische geconsolideerde jaarrekening heeft. Die hypothetische geconsolideerde jaarrekening is de geconsolideerde jaarrekening die de moederentiteit op zou hebben gesteld indien zij een geconsolideerde jaarrekening zou hebben opgesteld op grond van dezelfde geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard die gebruikt is bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkemoederentiteit. De veronderstelling van onderdeel a is noodzakelijk wanneer de moederentiteit niet de uiteindelijkemoederentiteit is, maar een tussenliggende moederentiteit of een partieel gehouden moederentiteit. Hoewel de uiteindelijkemoederentiteit daadwerkelijk een geconsolideerde jaarrekening heeft opgesteld, is die jaarrekening voor toepassing van dit artikel de hypothetische geconsolideerde jaarrekening. Hiermee wordt een uniforme financiële verslaggevingsstandaard gehanteerd om het kwalificerende inkomen van een laagbelaste groepsentiteit en de inkomen-inclusiebijheffing toe te rekenen tussen de moederentiteiten die de inkomen-inclusiebijheffing toepassen. Vanwege het feit dat alle moederentiteiten dezelfde financiële verslaggevingsstandaard hanteren om hun toerekenbare deel van de bijheffing te bepalen, zal geen verschuldigde inkomen-inclusiebijheffing misgelopen worden of meer dan een keer in aanmerking worden genomen. Daarnaast zal sprake zijn van een adequate coördinatie op grond van het voorgestelde artikel 4.3 tussen de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel door een moederentiteit en een partieel gehouden moederentiteit ter zake van dezelfde laagbelaste groepsentiteit.

Het voorgestelde artikel 4.2, derde lid, onderdeel b, bevat de tweede veronderstelling. Op grond van genoemd onderdeel b wordt er voor de hypothetische toerekening van het kwalificerende inkomen aan andere belanghouders gedaan alsof de moederentiteit een controlerend belang in de laagbelaste groepsentiteit houdt, waardoor alle inkomsten en uitgaven van de laagbelaste groepsentiteit integraal geconsolideerd worden met de inkomsten en de uitgaven van de moederentiteit in de hypothetische geconsolideerde jaarrekening. Met andere woorden, het bedrag van elk bestanddeel aan inkomsten en uitgaven van de laagbelaste groepsentiteit dat is opgenomen op grond van de financiële verslaggevingsstandaard voor het

verslagjaar wordt inbegrepen in de geconsolideerde bedragen van elk bestanddeel aan inkomsten en uitgaven die zijn weergegeven in de hypothetische geconsolideerde jaarrekening. De veronderstelling van genoemd onderdeel b is bedoeld om te verduidelijken dat de groepsentiteit wordt behandeld alsof zij wordt gecontroleerd door de moederentiteit die de hypothetische geconsolideerde jaarrekening opstelt, ook al houdt die moederentiteit geen controlerend belang in de laagbelaste groepsentiteit. Dit is van belang omdat het kan voorkomen dat de laagbelaste groepsentiteit een groepsentiteit is vanwege het feit dat de uiteindelijk moederentiteit een controlerend belang houdt in die groepsentiteit, terwijl de tussenliggende moederentiteit of de partieel gehouden moederentiteit geen controlerend belang heeft in die laagbelaste groepsentiteit. Dit wordt geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 38: moederentiteit heeft bij fictie een controlerend belang in de laagbelaste groepsentiteit

Stel dat de uiteindelijk moederentiteit onmiddellijk een 30% belang houdt in een laagbelaste groepsentiteit en middellijk, via een tussenliggende moederentiteit, nog een 30% belang houdt in die laagbelaste groepsentiteit. In dat geval zou de tussenliggende moederentiteit niet vereist zijn om de laagbelaste groepsentiteit integraal te consolideren omdat zij geen controlerend belang heeft in die groepsentiteit. Indien de tussenliggende moederentiteit enkel het door haar gehouden belang in de laagbelaste groepsentiteit in aanmerking zou nemen, dan zou zij bijvoorbeeld ook enkel de nettowinst of het nettoverlies van die groepsentiteit in aanmerking kunnen nemen op grond van de nettovermogenswaardemethode in de geconsolideerde jaarrekening. Door de hypothese in het voorgestelde artikel 4.2, derde lid, onderdeel b, worden alle inkomsten en uitgaven van de laagbelaste groepsentiteit integraal inbegrepen in de hypothetische jaarrekening van de tussenliggende moederentiteit. Daarvan uitgaande zou het op grond van de relevante financiële verslaggevingsstandaard vereist zijn om te bepalen welk deel van het inkomen van de laagbelaste groepsentiteit toerekenbaar is aan andere belanghouders.

Het voorgestelde artikel 4.2, derde lid, onderdeel b, beperkt de verplichte fictieve consolidatie tot de inkomsten en uitgaven van de laagbelaste groepsentiteit.

Op grond van het voorgestelde artikel 4.2, derde lid, onderdeel c, wordt er voor de hypothetische toerekening van het kwalificerende inkomen aan andere belanghouders gedaan alsof al het kwalificerende inkomen van een laagbelaste groepsentiteit toerekenbaar is aan transacties met natuurlijk personen of entiteiten die geen onderdeel zijn van de groep. In het reguliere proces van het opstellen van geconsolideerde jaarrekeningen worden inkomsten en uitgaven die toerekenbaar zijn aan transacties tussen entiteiten die onderdeel zijn van dezelfde groep geëlimineerd. Echter, zoals eerder aangegeven, wordt bij de berekening van het kwalificerende inkomen van een groepsentiteit over het algemeen geen rekening gehouden met de eliminatie van transacties die gemaakt zouden worden in het consolidatieproces. Genoemd onderdeel c verduidelijkt dat een dergelijke eliminatie ook niet van toepassing is op het kwalificerende inkomen van een laagbelaste groepsentiteit voor toepassing van de hypothetische toerekening aan andere belanghouders. Het bedrag dat in aanmerking wordt genomen voor de hypothetische toerekening is derhalve het totale kwalificerende inkomen van de laagbelaste groepsentiteit.

Tot slot wordt op grond van het voorgestelde artikel 4.2, derde lid, onderdeel d, voor de hypothetische toerekening van het kwalificerende inkomen aan andere belanghouders gedaan alsof alle belangen die niet middellijk of onmiddellijk door de moederentiteit worden gehouden, gehouden zouden worden door natuurlijk personen of entiteiten die geen onderdeel vormen van de groep. Dit betekent dat wordt gedaan alsof alle andere belanghouders, waaronder andere groepsentiteiten, geen controlerend belang houden in de laagbelaste groepsentiteit. Hierdoor worden andere groepsentiteiten van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep die een belang houden in dezelfde laagbelaste groepsentiteit waarin de moederentiteit een belang heeft, op dezelfde wijze behandeld als natuurlijk personen of entiteiten die geen onderdeel vormen van de groep. Dit zorgt ervoor dat alleen de inkomsten die toerekenbaar zijn aan de middellijke en onmiddellijke belangen van de moederentiteit in de laagbelaste groepsentiteit zijn inbegrepen in het aan de moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing van de laagbelaste groepsentiteit. Zoals eerder aangegeven vormt het aan de moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing de factor waarmee de bijheffing van een laagbelaste groepsentiteit wordt vermenigvuldigd om te komen tot het van de moederentiteit te heffen bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing ter zake van die laagbelaste groepsentiteit.

Artikel 4.2, vierde lid

Het voorgestelde artikel 4.2, vierde lid, regelt welk bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing wordt geheven van een in Nederland gevestigde (i) uiteindelijkmoederentiteit, (ii) tussenliggende moederentiteit die wordt gehouden door een in een derde staat gevestigde uiteindelijkmoederentiteit of door een in een lidstaat gevestigde uiteindelijkmoederentiteit die een uitgesloten entiteit is, of (iii) een partieel gehouden moederentiteit, die zelf een laagbelaste groepsentiteit is. Het bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing dat van haar wordt geheven ter zake van haarzelf is gelijk aan de op basis van artikel 8.2, vijfde en zesde lid, berekende bijheffing voor die moederentiteit over het verslagjaar. Indien de relevante moederentiteit eveneens inkomen-inclusiebijheffing is verschuldigd ter zake van haar laagbelaste groepsentiteiten wordt het bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing dat is verschuldigd op basis van het voorgestelde artikel 4.2, eerste lid, opgeteld bij de op basis van artikel 8.2, vijfde en zesde lid, voor die moederentiteit berekende bijheffing over het verslagjaar. Dit blijkt uit de bewoordingen 'al dan niet in aanvulling op het eerste lid'.

Artikel 4.2, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 4.2, vijfde lid, geeft de definitie van het begrip 'andere belanghouders' voor toepassing van het voorgestelde artikel 4.2. Onder andere belanghouders wordt voor toepassing van genoemd artikel verstaan: belanghouders die niet tot dezelfde groep als de moederentiteit en de laagbelaste groepsentiteiten behoren. Andere belanghouders kunnen zowel natuurlijk personen als entiteiten zijn.

Artikel 4.3

Het voorgestelde artikel 4.3, eerste lid, bepaalt dat het bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing dat is verschuldigd door een in Nederland gevestigde moederentiteit ter zake van een laagbelaste groepsentiteit wordt verminderd indien een, in de eigendomsketen lager gelegen, tussenliggende moederentiteit of partieel gehouden moederentiteit ook verplicht is om de inkomen-inclusiebijheffing toe te passen ter zake van dezelfde laagbelaste groepsentiteit. Het bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing dat de in Nederland gevestigde moederentiteit is verschuldigd wordt verminderd met het aan die Nederlandse moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing dat vermenigvuldigd wordt met de bijheffing over het verslagjaar voor die laagbelaste groepsentiteit en dat verschuldigd is door de lager in dezelfde eigendomsketen gelegen moederentiteit ter zake van de laagbelaste groepsentiteit. In de toelichting bij het voorgestelde artikel 4.2, tweede lid, wordt toegelicht wat wordt verstaan onder het aan de moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing.

Het genoemde artikel 4.3, eerste lid, is bedoeld om overlap in de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel te voorkomen in situaties waarin een dergelijke overlap niet wordt voorkomen door de allocatieregels van het voorgestelde artikel 4.1, tweede en derde lid. Deze situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen indien de uiteindelijk moederentiteit van de groep geen kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toepast en een in Nederland gevestigde tussenliggende moederentiteit een niet-controlerend belang houdt in een andere tussenliggende moederentiteit welke het volledige belang in een laagbelaste groepsentiteit houdt. In deze situatie dienen beide moederentiteiten de inkomen-inclusiemaatregel toe te passen ter zake van dezelfde laagbelaste groepsentiteit op grond van het voorgestelde artikel 4.1, tweede lid (of een daarmee vergelijkbare bepaling indien de andere tussenliggende moederentiteit niet in Nederland is gevestigd). Een vergelijkbare situatie kan zich voordoen indien een in Nederland gevestigde partieel gehouden moederentiteit een onmiddellijk of middellijk belang, niet zijnde een volledig belang, houdt in een andere partieel gehouden moederentiteit. In dat geval past zowel de in Nederland gevestigde partieel gehouden moederentiteit als de andere partieel gehouden moederentiteit de inkomen-inclusiebijheffing toe. Het voorgestelde artikel 4.3, eerste lid, voorkomt in deze situatie dubbele heffing.

De vermindering vindt plaats op het moment dat de inkomen-inclusiebijheffing wordt toegerekend aan beide moederentiteiten. De vermindering is dus niet afhankelijk van het moment dat de inkomen-inclusiebijheffing daadwerkelijk gedeeltelijk of volledig is betaald.

De werking van het voorgestelde artikel 4.3, eerste lid, kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 39: vermindering inkomen-inclusie maatregel

Uiteindelijk moederentiteit A Co is gevestigd in een staat die geen kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel heeft geïmplementeerd. A Co houdt onmiddellijk een 100% belang in NL Co en onmiddellijk een 60% belang in B Co. NL Co is een tussenliggende moederentiteit. NL Co houdt een onmiddellijk belang van 40% in B Co. Het totale middellijke en onmiddellijke belang van A Co in B Co

is 100%. B Co houdt onmiddellijk een 100% belang in C Co. C Co is een laagbelaste groepsentiteit. De bijheffing over het verslagjaar voor C Co is € 100. Doordat B Co een 100% belang houdt in C Co is B Co ter zake van C Co een bijheffing verschuldigd van € 100. Het aan NL Co ter zake van C Co toerekenbare deel van de bijheffing is 0,4. Vermenigvuldigd met de bijheffing over het verslagjaar voor C Co bedraagt de vermindering € 40 ($0,4 \times € 100 = € 40$). Het door NL Co over het verslagjaar verschuldigde bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing wordt verminderd met de aan haar toerekenbare € 40 aan bijheffing ter zake van C Co omdat B Co die bijheffing is verschuldigd.

Artikel 4.3, tweede lid

Het voorgestelde artikel 4.3, tweede lid, bepaalt dat de door een in Nederland gevestigde moederentiteit verschuldigde inkomen-inclusiebijheffing die is berekend mede op basis van het voorgestelde artikel 8.2 – kort gezegd- wordt verminderd met het bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing dat is verschuldigd door zichzelf dan wel door haar groepsentiteiten. De regeling is bedoeld voor uitzonderingssituaties waarin het voorgestelde artikel 8.2, negende lid, niet van toepassing is en waarin, ondanks het feit dat de kwalificerende binnenlandse bijheffing op basis van artikel 8.2, tweede lid, reeds in aftrek is gekomen ter bepaling van de bijheffing voor een staat, de moederentiteit een bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing is verschuldigd.

Op grond van het voorgestelde artikel 8.2, negende lid, hoeft onder voorwaarde de bijheffing niet te worden berekend indien een groepsentiteit in een staat kwalificerende binnenlandse bijheffing is verschuldigd. Echter, het voorgestelde artikel 8.2, negende lid, is niet van toepassing indien de groepsentiteiten een kwalificerende binnenlandse bijheffing over dat verslagjaar zijn verschuldigd die is berekend op basis van een andere verslaggevingstandaard dan de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit, of, kort gezegd, IFRS. Met andere woorden, slechts indien de bijheffing wél moet worden berekend doordat artikel 8.2, negende lid, niet van toepassing is, kan worden toegekomen aan de toepassing van artikel 4.3, tweede lid.

Voor de toepassing van artikel 4.3, tweede lid, is het niet van belang of de laagbelaste groepsentiteiten waarin de moederentiteit een belang houdt zijn gevestigd in een andere EU-lidstaat, een derde staat of in dezelfde staat als de moederentiteit.

Het bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing dat verschuldigd is door een in Nederland gevestigde moederentiteit wordt verminderd met het bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing dat door de laagbelaste groepsentiteiten waarin zij een belang heeft, onderscheidenlijk die moederentiteit, is verschuldigd, maar niet verder dan tot nihil. De vermindering vindt plaats als het bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing is verschuldigd. De vermindering is dus niet afhankelijk van het moment dat de kwalificerende binnenlandse bijheffing daadwerkelijk gedeeltelijk of volledig is betaald. Verder kan de vermindering niet leiden tot een teruggave aangezien de vermindering niet tot een negatief bedrag aan verschuldigde inkomen-inclusiebijheffing kan leiden. Dit is geregeld door de bewoordingen “*maar niet verder dan tot nihil*”.

Artikel 5.1

Het voorgestelde artikel 5.1 regelt de belastingplicht voor toepassing van de onderbelastewinstbijheffing. Op grond van het voorgestelde artikel 15.1, tweede lid, is het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, voor het eerst van toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2024. De inwerkingtreding en de toepassing van het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, is derhalve een jaar later dan de overige bepalingen van deze wet.

Artikel 5.1, eerste lid

Het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, aanhef en onderdeel a, is van toepassing op een in Nederland gevestigde groepsentiteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, niet zijnde een beleggingsentiteit, indien zij behoort tot een multinationale groep waarvan de uiteindelijkkemoederentiteit een uitgesloten entiteit is als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid. Een uitgesloten uiteindelijkkemoederentiteit is niet onderworpen aan de inkomen-inclusiemaatregel en zal derhalve geen inkomen-inclusiemaatregel toepassen. Als naast de uiteindelijkkemoederentiteit geen andere moederentiteit aanwezig is in de multinationale groep of als de andere moederentiteit gevestigd is in een staat die geen inkomen-inclusiemaatregel toepast, kan sprake zijn van een situatie dat geen inkomen-inclusiemaatregel wordt toegepast ter zake van laagbelaste groepsentiteiten van de multinationale groep. In een dergelijk geval is de in Nederland gevestigde groepsentiteit van de multinationale groep onderworpen aan de onderbelastewinstbijheffing op grond van het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, onderdeel a. In tegenstelling tot het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, onderdeel b, ziet genoemd artikel 5.1, eerste lid, onderdeel a, ook op (uitgesloten) uiteindelijkkemoederentiteiten die gevestigd zijn in een lidstaat van de Europese Unie.

Beleggingsentiteiten zoals gedefinieerd in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, zijn uitgesloten van de toepassing van de onderbelastewinstbijheffing. Hiermee wordt beoogd de belastingneutraliteit van deze entiteiten te waarborgen met betrekking tot hun belanghouders die geen groepsentiteiten zijn. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat op grond van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, beleggingsfondsen die een uiteindelijkkemoederentiteit zijn en vastgoedbeleggingsvehikels die een uiteindelijkkemoederentiteit zijn, uitgesloten zijn van de toepassing van deze wet, waardoor deze entiteiten ook uitgesloten zijn van de toepassing van de onderbelastewinstbijheffing.

Het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, aanhef en onderdeel b, onder 1°, is van toepassing op een in Nederland gevestigde groepsentiteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, niet zijnde een beleggingsentiteit, indien zij behoort tot een multinationale groep waarvan de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd in een derde staat die geen kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toepast ter zake van laagbelaste groepsentiteiten die zijn gevestigd in een andere staat. Als naast de uiteindelijkkemoederentiteit geen andere moederentiteit aanwezig is in de multinationale groep of als de andere moederentiteit gevestigd is in een staat die geen inkomen-inclusiemaatregel toepast, kan sprake zijn van een situatie dat geen inkomen-

inclusiemaatregel wordt toegepast ter zake van laagbelaste groepsentiteiten van de multinationale groep. In een dergelijk geval is de in Nederland gevestigde groepsentiteit van de multinationale groep onderworpen aan de onderbelastewinstbijheffing op grond van het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, aanhef en onderdeel b, onder 1°.

Het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, aanhef en onderdeel b, onder 2°, is van toepassing op een in Nederland gevestigde groepsentiteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, niet zijnde een beleggingsentiteit, indien zij behoort tot een multinationale groep waarvan de uiteindelijkmoederentiteit is gevestigd in een derde staat die geen kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toepast ter zake van die uiteindelijkmoederentiteit of haar in dezelfde staat gevestigde groepsentiteiten indien die staat een laagbelastende staat is. Dit kan het geval zijn als die derde staat de toepassing van de kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel beperkt tot in andere staten gevestigde laagbelaste groepsentiteiten. In een dergelijk geval wordt de onderbelastewinstmaatregel toegepast, omdat het effectieve belastingtarief in de staat waarin de uiteindelijkmoederentiteit gevestigd is, lager is dan het minimumbelastingtarief. De onderbelastewinstmaatregel kan derhalve ook van toepassing zijn ter zake van belanghouders van in Nederland gevestigde groepsentiteiten.

Artikel 5.1, tweede lid

Het voorgestelde artikel 5.1, tweede lid, regelt welke groepsentiteit belastingplichtig is voor de onderbelastewinstbijheffing indien meerdere in Nederlandse gevestigde groepsentiteiten als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, niet zijnde beleggingsentiteiten, behoren tot een multinationale groep. In dat geval worden twee situaties onderscheiden.

Allereerst bepaalt het voorgestelde artikel 5.1, tweede lid, aanhef en onderdeel a, dat wanneer sprake is van een in Nederland gevestigde moederentiteit die behoort tot een multinationale groep en waarvan het belang niet wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit, dat die moederentiteit belastingplichtig voor de onderbelastewinstbijheffing.

Daarnaast bepaalt het voorgestelde artikel 5.1, tweede lid, aanhef en onderdeel b, dat wanneer er meerdere in Nederland gevestigde moederentiteiten zijn of indien de in Nederland gevestigde groepsentiteiten géén moederentiteiten zijn, dat een daartoe door de groep of de inspecteur aangewezen in Nederland gevestigde groepsentiteit belastingplichtig is voor de onderbelastewinstbijheffing. De aanwijzing van de belastingplichtige wordt nader toegelicht in de artikelsgewijze toelichting van het voorgestelde artikel 5.1, derde en vierde lid.

Als gevolg van de toepassing van het voorgestelde artikel 5.1, tweede lid, zijn de andere in Nederland gevestigde groepsentiteiten die behoren tot die multinationale groep niet belastingplichtig voor de onderbelastewinstbijheffing. Er is derhalve geen sprake van een groepsbenadering maar van één groepsentiteit die belastingplichtig is.

Artikel 5.1, derde lid

Het voorgestelde artikel 5.1, derde lid, regelt dat, indien artikel 5.1, tweede lid, onderdeel b, van toepassing is, al dan niet op verzoek van de groep, de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking vaststelt, welke in Nederland gevestigde groepsentiteit belastingplichtig is voor de onderbelastewinstbijheffing. De inspecteur kan dus zelf, uit eigen beweging, een beschikking afgeven aan een in Nederland gevestigde groepsentiteit, waardoor van deze in Nederland gevestigde groepsentiteit de door de multinationale groep verschuldigde onderbelastewinstbijheffing geheven kan worden die aan Nederland wordt toegerekend op grond van het voorgestelde artikel 5.3.

Deze beschikking kan ook op verzoek van een in Nederland gevestigde groepsentiteit vastgesteld worden, waarbij dan aangegeven kan worden van welke in Nederland gevestigde groepsentiteit belastingplichtig is voor de onderbelastewinstbijheffing. Vervolgens wordt deze aanwijzing bij voor bezwaar vatbare beschikking door de inspecteur wordt vastgesteld.

Deze beschikking maakt voor de multinationale groep en de Belastingdienst duidelijk, welke in Nederland gevestigde groepsentiteit de aangifte voor de onderbelastewinstbijheffing zal doen en vervolgens de belasting zal betalen. Verder wordt een mogelijke wijziging van de aangewezen groepsentiteit, bijvoorbeeld vanwege een herstructurering, verkoop of omdat er om praktische redenen door de multinationale groep verzocht wordt de onderbelastewinstbijheffing van een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit te heffen, voor de inspecteur inzichtelijk door de gewijzigde beschikking. Wanneer de multinationale groep een Nederlandse moederentiteit heeft, bedoeld in het voorgestelde artikel 5.1, tweede lid, onderdeel a, bestaat geen keuzemogelijkheid voor de belastingplicht en is de Nederlandse moederentiteit te allen tijde de groepsentiteit die de aangifte voor onderbelastewinstmaatregel moet doen en de belasting moet betalen.

Artikel 5.1, vierde lid

In het voorgestelde artikel 5.1, vierde lid, is geregeld dat bij of krachtens een algemene maatregel van bestuur, nadere regels gesteld kunnen worden waar het verzoek om een beschikking af te geven, op grond van het voorgestelde artikel 5.1, derde lid, aan moet voldoen. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan dat de verzoekende groepsentiteit in het verzoek duidelijk moet aangeven voor welke multinationale groep zij de onderbelastewinstbijheffing voldoet, welke andere in Nederland gevestigde groepsentiteiten tot de multinationale groep behoren, per wanneer een eventuele wijziging in zou moeten gaan, contactgegevens, etc.

Artikel 5.2

Het voorgestelde artikel 5.2 regelt de belastingplicht voor de onderbelastewinstbijheffing van een in Nederland gevestigde groepsentiteit die behoort tot een multinationale groep waarvan de uiteindelijk moederentiteit is gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie die heeft gekozen voor een latere toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel en onderbelastewinstmaatregel. Artikel 47a, eerste lid, van de Richtlijn (EU) 2022/PM geeft lidstaten van de Europese Unie waar

niet meer dan twaalf uiteindelijkmoederentiteiten zijn gevestigd die onder de reikwijdte van de Pijler 2-richtlijn vallen, de mogelijkheid om de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel vanaf 31 december 2023 voor zes opeenvolgende verslagjaren niet toe te passen. Dit betekent dat een lidstaat die gekozen heeft voor de latere toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel en onderbelastewinstmaatregel op grond van artikel 47a, eerste lid, van de Richtlijn (EU) 2022/PM deze maatregelen pas zal toepassen vanaf boekjaren die aanvangen op 31 december 2029.

Op grond van het voorgestelde artikel 5.1, onderdeel b, is een in Nederland gevestigde groepsentiteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, niet zijnde een beleggingsentiteit, belastingplichtig voor de onderbelastewinstbijheffing indien zij deel uitmaakt van een multinationale groep waarvan de uiteindelijkmoederentiteit gevestigd is in een derde staat. Op grond van het voorgestelde artikel 5.1, onderdeel b, kan de onderbelastewinstmaatregel niet worden toegepast indien de uiteindelijkmoederentiteit geen kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toepast en gevestigd is in een lidstaat. Als naast de uiteindelijkmoederentiteit geen andere moederentiteit aanwezig is in de multinationale groep of als de andere moederentiteit gevestigd is in een staat die ook geen inkomen-inclusiemaatregel toepast, kan sprake zijn van een situatie dat geen inkomen-inclusiemaatregel wordt toegepast ter zake van laagbelaste groepsentiteiten van de multinationale groep. In een dergelijk geval voorziet het voorgestelde artikel 5.2 in de mogelijkheid om de onderbelastewinstmaatregel toe te passen ten aanzien een in Nederland gevestigde groepsentiteit, waarvan de uiteindelijkmoederentiteit gevestigd is in een lidstaat die heeft gekozen voor een latere toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel en onderbelastewinstmaatregel.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 5.2 is artikel 5.1, tweede, tot en met vierde lid van overeenkomstige toepassing. Hiermee wordt de belastingplicht voor de onderbelastewinstmaatregel geregeld in het geval dat er meerdere in Nederland gevestigde groepsentiteiten zijn die behoren tot een multinationale groep, waarvan de uiteindelijkmoederentiteit is gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie die op grond van artikel 47a, eerste lid, van de Richtlijn (EU) 2022/PM ervoor heeft gekozen om de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel vanaf 31 december 2023 voor zes opeenvolgende verslagjaren niet toe te passen. Voor een nadere toelichting op de belastingplicht wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting van het voorgestelde artikel 5.1, tweede, derde en vierde lid.

In tegenstelling tot het voorgestelde artikel 5.1, is het voorgestelde artikel 5.2 voor het eerst van toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2023.

Artikel 5.3

Artikel 5.3, eerste lid

Het voorgestelde artikel 5.3, eerste lid, regelt welk bedrag aan onderbelastewinstbijheffing wordt geheven van de belastingplichtige, bedoeld in het voorgestelde artikel 5.1 lid en het

voorgestelde artikel 5.2. De onderbelastewinstbijheffing is gelijk aan het bedrag van de totale onderbelastewinstbijheffing in het verslagjaar te vermenigvuldigd met het onderbelastewinstbijheffingpercentage voor het verslagjaar dat wordt berekend op basis van het voorgestelde artikel 5.3, vijfde lid. De totale onderbelastewinstbijheffing wordt berekend op basis van het voorgestelde artikel 5.3, tweede lid.

Artikel 5.3, tweede lid

Het voorgestelde artikel 5.3, tweede lid, regelt wat het totale bedrag aan onderbelastewinstbijheffing over een verslagjaar is dat door de belastingplichtige is verschuldigd. Het totale bedrag aan onderbelastewinstbijheffing is gelijk aan de som van de op basis van het voorgestelde artikel 8.2, vijfde, zesde en achtste lid, berekende bedragen aan bijheffing voor iedere laagbelaste groepsentiteit van de multinationale groep voor dat verslagjaar, minus de volgens het voorgestelde artikel 5.3, derde en vierde lid, vastgestelde correcties op de bijheffing voor de laagbelaste groepsentiteiten.

Het totale bedrag aan onderbelastewinstbijheffing is afhankelijk van het totale bedrag aan verschuldigde bijheffing. Dit zorgt ervoor dat de onderbelastewinstbijheffing het totale bedrag aan bijheffing dat de multinationale groep verschuldigd is, niet zal overschrijden. Het totale bedrag aan onderbelastewinstbijheffing is gelijk aan de som van de bijheffingen die is berekend ter zake van iedere laagbelaste groepsentiteit. De berekening van de onderbelastewinstmaatregel vindt plaats in overeenstemming met de berekening van de bijheffing overeenkomstig hoofdstuk 8 van deze wet. Waaronder de wijze voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies, het bedrag aan betrokken belastingen op dergelijk inkomen en de regels die zien op de toepassing van de vermindering van inkomsten op basis van reële aanwezigheid. Hierbij dient ook rekening gehouden te worden met regels die van invloed kunnen zijn voor het berekenen van de bijheffing zoals het voorgestelde artikel 8.6 inzake in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit en de voorgestelde artikelen 10.4 en 10.6 met betrekking tot een beleggingsentiteit. Met betrekking tot een joint venture-groep wordt op grond van het voorgestelde artikel 9.4, derde lid, het bedrag aan bijheffing dat niet is onderworpen aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel, toegevoegd aan het totale bedrag aan onderbelastewinstbijheffing.

Bij het bepalen van de onderbelastewinstbijheffing wordt rekening gehouden met een kwalificerende binnenlandse bijheffing die van toepassing is ter zake van uiteindelijk moederentiteit en haar laagbelaste groepsentiteiten. Op grond van het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid, wordt een kwalificerende binnenlandse bijheffing in mindering gebracht van de verschuldigde bijheffing.

Wanneer de bijheffing is berekend, wordt het bedrag aan bijheffing gecorrigeerd op basis van het voorgestelde artikel 5.3, derde en vierde lid. Het bedrag na deze correcties is het totale bedrag aan onderbelastewinstbijheffing. Het deel van het totale bedrag aan onderbelastewinstbijheffing dat aan Nederland wordt toegerekend (de

onderbelastewinstbijheffing), wordt bepaald aan de hand van het onderbelastewinstbijheffingpercentage.

Artikel 5.3, derde lid

Het voorgestelde artikel 5.3, derde lid, regelt dat voor de berekening van de totale onderbelastewinstbijheffing de bijheffing voor een laagbelaste groepsentiteit wordt gesteld op nihil in het betreffende verslagjaar indien het volledige belang van de uiteindelijkkemoederentiteit in die laagbelaste groepsentiteit, onmiddellijk of middellijk, wordt gehouden via één of meer moederentiteiten die verplicht zijn om een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen ter zake van die laagbelaste groepsentiteit. Met deze maatregel wordt bewerkstelligd dat de inkomen-inclusiemaatregel voorrang heeft ten opzichte van de onderbelastewinstmaatregel. Het is namelijk mogelijk dat in plaats van de uiteindelijkkemoederentiteit, een andere moederentiteit van de multinationale groep de inkomen-inclusiemaatregel toepast ter zake van een laagbelaste groepsentiteit, waardoor de toepassing van de onderbelastewinstmaatregel niet nodig is.

Het voorgestelde artikel 5.3, derde lid, ziet op de situatie dat het belang in de laagbelaste groepsentiteit middellijk of onmiddellijk wordt gehouden door één uiteindelijkkemoederentiteit. In het geval dat geen inkomen-inclusiemaatregel van toepassing is op het niveau van de uiteindelijkkemoederentiteit, kunnen één of meer moederentiteiten die onmiddellijk of middellijk worden gehouden door de uiteindelijkkemoederentiteit, verplicht zijn om een inkomen-inclusiemaatregel toe te passen ter zake van de laagbelaste groepsentiteit. In een dergelijk geval wordt op grond van het voorgestelde artikel 5.3, derde lid, de onderbelastewinstbijheffing op nihil gesteld, mits het volledige belang van de uiteindelijkkemoederentiteit in de laagbelaste groepsentiteit, wordt gehouden via één of meer moederentiteiten die vereist zijn om een inkomen-inclusiemaatregel toe te passen ter zake van die laagbelaste groepsentiteit. De toepassing van het voorgestelde artikel 5.3, derde lid geldt per laagbelaste groepsentiteit.

Artikel 5.3, vierde lid

Het voorgestelde artikel 5.3, vierde lid, regelt de berekening van de totale onderbelastewinstbijheffing indien het voorgestelde artikel 5.3, derde lid, geen toepassing vindt. Het voorgestelde artikel 5.3, vierde lid, is van toepassing indien het gezamenlijke belang van één of meer moederentiteiten in de laagbelaste groepsentiteit kleiner is dan het middellijke belang van de uiteindelijkkemoederentiteit in de laagbelaste groepsentiteit. In een dergelijk geval wordt de bijheffing voor een laagbelaste groepsentiteiten verminderd met de som van de inkomen-inclusiebijheffingen die één of meer moederentiteiten zijn verschuldigd ter zake van die laagbelaste groepsentiteit.

De vermindering van de bijheffing op grond van het voorgestelde artikel 5.3, vierde lid, is niet beperkt tot het toerekenbare deel van de inkomen-inclusiebijheffing dat toegerekend zou worden aan de uiteindelijkkemoederentiteit indien de uiteindelijkkemoederentiteit onderworpen zou zijn aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel ter zake van de laagbelaste groepsentiteit. In plaats daarvan wordt de bijheffing dat is berekend op basis van het volledige kwalificerende

inkomen van de laagbelaste groepsentiteit verminderd met de geheven inkomen-inclusiebijheffing door één of meer moederentiteiten die verplicht zijn om in het verslagjaar een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen ter zake van de laagbelaste groepsentiteit. Hierbij wordt geen rekening gehouden met het toerekenbare deel van de uiteindelijk moederentiteit in de bijheffing ter zake van de laagbelaste groepsentiteit. Het bedrag aan bijheffing dat resteert na de vermindering van de geheven inkomen-inclusiebijheffing, wordt belast op grond van de onderbelastewinstmaatregel. In tegenstelling tot de toepassing van het voorgestelde artikel 5.3, derde lid, wordt de onderbelastewinstbijheffing bij de toepassing van het voorgestelde artikel 5.3, vierde lid, niet op nihil gesteld.

Artikel 5.3, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 5.3, vijfde lid, bepaalt hoe het onderbelastewinstbijheffingpercentage berekend dient te worden. Het onderbelastewinstbijheffingpercentage wordt bepaald op basis van factoren die de relatieve aanwezigheid van de multinationale groep in Nederland weerspiegelen. De factoren die hiervoor gebruikt zijn het aantal werknemers en de nettoboekwaarde van de materiële activa, die beide voor de helft in aanmerking worden genomen voor het bepalen van het onderbelastewinstbijheffingspercentage. In het voorgestelde artikel 5.3, zesde en zevende lid, wordt nader ingegaan op deze factoren.

Op grond van het voorgestelde artikel 5.3, vijfde lid, wordt het onderbelastewinstbijheffingpercentage bepaald aan de hand van het totaal aantal werknemers en de som van de nettoboekwaarde van de materiële activa die een multinationale groep heeft in Nederland in verhouding tot het totaal aantal werknemers en de som van de nettoboekwaarde van de materiële activa van alle groepsentiteiten die gevestigd zijn in landen waar een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel van kracht is. Deze gegevens worden gebaseerd op de gegevens die een multinationale groep moeten rapporteren op grond van CbC-reporting in het landenrapport.

Op grond van het voorgestelde artikel 5.3, vijfde lid, worden de werknemers en de nettoboekwaarde van materiële activa van beleggingsentiteiten niet in aanmerking genomen voor de berekening. Deze uitsluiting hangt samen met het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, op grond waarvan beleggingsentiteiten zoals gedefinieerd in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, zijn uitgezonderd van de toepassing van de onderbelastewinstbijheffing. Als beleggingsentiteiten in aanmerking zouden worden genomen bij de berekening van het onderbelastewinstbijheffingpercentage, zou een deel van de onderbelastewinstbijheffing toegerekend kunnen worden aan een staat waar alleen beleggingsentiteiten zijn gevestigd. In dat geval zou de onderbelastewinstbijheffing niet geheven kunnen worden, omdat dergelijke entiteiten niet belastingplichtig zijn voor de onderbelastewinstmaatregel.

Op grond van het voorgestelde artikel 5.3, vijfde lid, wordt het onderbelastewinstbijheffingpercentage enkel berekend voor de allocatie van de onderbelastewinstbijheffing ter zake van landen waar een kwalificerende

onderbelastewinstmaatregelmaatregel van kracht is. Dit geldt ook voor laagbelastende landen. Dit betekent dat een laagbelastende staat waar een onderbelastewinstmaatregel van kracht is ook een deel van de onderbelastewinstbijheffing toegerekend krijgt. Het onderbelastewinstbijheffingpercentage wordt voor elk verslagjaar berekend.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 5.3, vijfde lid, wordt voor de term 'het aantal werknemers' aangesloten bij BEPS Action 13 inzake CbC-reporting. Het aantal werknemers wordt bepaald aan de hand van het totaal aantal werknemers uitgedrukt in voltijdsequivalenten. Hierbij mag worden uitgegaan van het aantal voltijdsequivalenten aan het eind van het verslagjaar, op basis van het gemiddelde van het verslagjaar of worden bepaald op een andere manier mits die methode elk jaar een op basis van een bestendige gedragslijn wordt toegepast in de verschillende landen en op voorwaarde dat het totaal aantal werknemers uitgedrukt in voltijdsequivalenten in het betreffende verslagjaar beoordeeld kan worden.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 5.3, vijfde lid worden de werknemers toegerekend aan de staat waar de groepsentiteiten zijn gevestigd die hun loonkosten dragen. Hierbij wordt geen rekening gehouden met de locatie waar de werknemers hun werkzaamheden verrichten. In tegenstelling tot *de in aanmerking komende werknemers* als bedoeld in het voorgestelde artikel 8.3 voor het bepalen van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid, is het niet vereist dat de werknemers van een groepsentiteit hun werkzaamheden verrichten in de staat waar die groepsentiteit is gevestigd voor het bepalen van het totaal aantal werknemers in de staat waar de groepsentiteit is gevestigd. Ook is het niet relevant voor welke groepsentiteit de werknemers hun werkzaamheden verrichten. Als een werknemer in dienst bij een groepsentiteit en werkzaamheden verricht voor een andere groepsentiteit die gevestigd is in een ander land, zullen deze werknemers voor het bepalen van het aantal werknemers in aanmerking worden genomen bij de groepsentiteit waar de werknemer in dienstverband is.

Artikel 5.3, zesde lid

Het voorgestelde artikel 5.3, zesde lid, bepaalt dat onder werknemers, mede wordt verstaan zelfstandige contractanten mits zij deelnemen in de reguliere bedrijfsactiviteiten van de groepsentiteit. In tegenstelling tot BEPS Action 13 inzake CbC-reporting, dat de keuze geeft om zelfstandige contractanten in aanmerking te nemen als werknemers voor Country-by-Country reporting, worden zelfstandige contractanten die participeren in de reguliere bedrijfsactiviteiten van de groepsentiteit voor de toepassing van de onderbelastewinstmaatregel altijd in aanmerking genomen. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit dient aan te tonen in hoeverre een zelfstandige contractant deelneemt in de reguliere bedrijfsactiviteiten van een groepsentiteit.

Artikel 5.3, zevende lid

Het voorgestelde artikel 5.3, zevende lid, bepaalt dat de materiële activa van alle in de betreffende staat gevestigde groepsentiteiten in aanmerking worden genomen voor het bepalen van het onderbelastewinstbijheffingpercentage op grond van het voorgestelde artikel 5.3, vijfde lid. Voorts is bepaald dat liquide middelen of daarmee gelijkgestelde middelen, immateriële en

financiële activa niet in aanmerking worden genomen voor het bepalen van het onderbelastewinstbijheffingpercentage.

In tegenstelling tot de uitgezonderde materiële activa als bedoeld in het voorgestelde artikel 8.3, derde lid, omvat de term 'materiële activa' ook onroerende zaken gehouden ter investering, verkoop of lease en materiële activa die wordt gebruikt voor het genereren van inkomen uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart.

Artikel 5.3, achtste lid

Het voorgestelde artikel 5.3, achtste lid, bepaalt dat werknemers en materiële activa aan een vaste inrichting worden toegerekend voor zover de loonkosten van die werknemers en de materiële activa zijn opgenomen in de afzonderlijke financiële gegevens van die vaste inrichting overeenkomstig het voorgestelde artikel 6.13, eerste en tweede lid. Het voorgestelde artikel 5.3, achtste lid, laatste zin, regelt dat in het geval werknemers en materiële activa aan een vaste inrichting worden toegerekend, deze niet in aanmerking worden genomen ter bepaling van het aantal werknemers en materiële activa van de staat waar de hoofdentiteit is gevestigd.

Artikel 5.3, negende lid

Het voorgestelde artikel 5.3, negende lid, bepaalt voor de berekening van het onderbelastewinstbijheffingpercentage op grond van het voorgestelde artikel 5.3, vijfde lid, dat de werknemers en nettoboekwaarde van de materiële activa van een doorkijkentiteit slechts in aanmerking worden genomen voor zover deze zijn toegerekend aan een vaste inrichting of, bij afwezigheid van een vaste inrichting, aan de groepsentiteiten die zijn gevestigd in de staat waar de doorkijkentiteit is opgericht.

De aanwezigheid van werknemers en materiële activa op het niveau van een doorkijkentiteit kan ertoe leiden dat sprake is van een vaste inrichting. In dat geval dienen de werknemers en nettoboekwaarde van de materiële activa van de doorkijkentiteit toegerekend te worden aan de vaste inrichting. De aan de vaste inrichting toegerekende werknemers en de activa worden vervolgens in aanmerking genomen bij de berekening van het onderbelastewinstbijheffingpercentage van de staat waarin de vaste inrichting is gelegen.

Het kan voorkomen dat de activiteiten die worden verricht door de doorkijkentiteit niet substantieel genoeg zijn voor de aanwezigheid van een vaste inrichting. Bij de afwezigheid van een vaste inrichting is om die reden bepaald dat de werknemers en materiële activa van een doorkijkentiteit die niet worden toegerekend aan een vaste inrichting, worden toegerekend aan de groepsentiteiten die zijn gevestigd in de staat waar de doorkijkentiteit is gevestigd.

Als er geen groepsentiteiten zijn gevestigd in het land waar de doorkijkentiteit is gevestigd en geen sprake is van een vaste inrichting, zullen de werknemers en materiële activa van de

doorkijkentiteit worden uitgesloten van de berekening van het onderbelastewinstbijheffingpercentage.

Artikel 5.3, tiende lid

Het voorgestelde artikel 5.3, tiende lid, bepaalt dat voor het bepalen van het onderbelastewinstbijheffingpercentage in een verslagjaar op grond van het voorgestelde artikel 5.3, vijfde lid, de werknemers en de nettoboekwaarde van de materiële activa van de groepsentiteiten van een multinationale groep die zijn gevestigd in een staat niet in aanmerking genomen, zolang het aan die staat toegerekende bedrag aan onderbelastewinstbijheffing van een voorafgaand verslagjaar niet ertoe heeft geleid dat die groepsentiteiten een additionele contante belastinglast hebben die gelijk is aan het bedrag aan onderbelastewinstbijheffing dat in dat voorafgaande verslagjaar is toegerekend aan die staat. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de onderbelastewinstbijheffing wordt toegerekend aan andere landen waar een onderbelastewinstmaatregel van kracht is en waar het toegerekende bedrag aan onderbelastewinstbijheffing van een voorafgaand verslagjaar wel tot een additionele contante belastinglast heeft geleid.

Het voorgestelde artikel 5.3, tiende lid, regelt dat geen onderbelastewinstbijheffing meer wordt toegerekend aan een staat zolang het aan die staat toegerekende bedrag aan onderbelastewinstbijheffing van een voorafgaand verslagjaar niet heeft geleid tot een additionele contante belastinglast bij de groepsentiteiten van de multinationale groep die gevestigd zijn in die staat. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als de belastingplichtige groepsentiteit de (extra) belastbare winst die het gevolg is van het weigeren van een aftrek in de winstbelasting kan verrekenen met verrekenbare verliezen, waardoor er geen additionele contante belastinglast is in dat verslagjaar. Nu Nederland heeft gekozen om de onderbelastewinstmaatregel vorm te geven als een bijheffing in een separate heffingswet, zal er in Nederland wel elk jaar een additionele contante belastinglast zijn, waardoor Nederland geen onderbelastewinstbijheffingpercentage van nihil zal hebben.

Het voorgestelde artikel 5.3, tiende lid, is van toepassing met betrekking tot elk verslagjaar waarin de onderbelastewinstmaatregel van toepassing is.

Het voorgestelde artikel 5.3, tiende lid, tweede zin, bepaalt dat de werknemers en de nettoboekwaarde van de materiële activa van de groepsentiteiten van een multinationale groep die gevestigd zijn in een staat met een onderbelastewinstbijheffingpercentage van nihil, niet in aanmerking worden genomen bij de berekening van het onderbelastewinstbijheffingpercentage.

Artikel 5.3, elfde lid

Het voorgestelde artikel 5.3, elfde lid, bepaalt dat het voorgestelde artikel 5.3, tiende lid, niet van toepassing is met betrekking tot een verslagjaar indien in dat verslagjaar de werknemers en de nettoboekwaarde van de materiële activa van de groepsentiteiten van een multinationale groep in alle staten met een in dat verslagjaar van toepassing zijnde kwalificerende

onderbelastewinstmaatregel op basis van artikel 5.3, tiende lid, in dat verslagjaar buiten aanmerking zouden blijven. Deze uitzondering op het voorgestelde artikel 5.3, tiende lid, waarborgt dat alsnog een onderbelastewinstbijheffing wordt toegerekend aan de landen waar een onderbelastewinstbijheffing van kracht is. Zonder het voorgestelde artikel 5.3, elfde lid, kan het voorkomen dat in een verslagjaar de onderbelastewinstbijheffing aan geen enkel land wordt toegerekend.

Artikel 5.3, twaalfde lid

Het voorgestelde artikel 5.3, twaalfde lid, bepaalt dat voor de toepassing van het voorgestelde artikel 5.3, vijfde lid, de werknemers en de nettoboekwaarde van de materiële activa van de groepsentiteiten van een multinationale groep die gevestigd zijn in een lidstaat die heeft gekozen voor een latere toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel en onderbelastewinstmaatregel op grond van artikel 47a, eerste lid, van de Richtlijn (EU) 2022/PM, niet in aanmerking worden genomen.

Hiermee wordt bewerkstelligd dat geen onderbelastewinstbijheffing wordt toegerekend aan die lidstaat, terwijl in die lidstaat geen onderbelastewinstmaatregel van kracht is. Indien een deel van de onderbelastewinstbijheffing toegerekend zou worden aan een dergelijke lidstaat, zou die lidstaat het toegerekende bedrag aan onderbelastewinstmaatregel niet kunnen heffen. Het voorgestelde artikel 5.3, twaalfde lid, zorgt ervoor dat de onderbelastewinstbijheffing volledig wordt toegerekend aan staten waar een onderbelastewinstmaatregel van toepassing is.

Artikel 6.1

Artikel 6.1, eerste lid

Het voorgestelde artikel 6.1, eerste lid, regelt dat voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit over een verslagjaar wordt uitgegaan van de nettowinst of het nettoverlies van de betreffende groepsentiteit voorafgaand aan de consolidatiecorrecties ter eliminatie van intra-groepstransacties. Deze nettowinst of dit nettoverlies betreft de nettowinst of het nettoverlies zoals deze wordt bepaald aan de hand van de financiële verslaggevingsstandaard die door de uiteindelijkkemoederentiteit wordt gehanteerd bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de groep over het verslagjaar. De betreffende nettowinst of het nettoverlies omvat alle opbrengsten en kosten van de betreffende groepsentiteit, waaronder de resultaten van transacties met andere leden van de groep, alsmede de belastinglast. Omdat voor de bepaling van het kwalificerende inkomen wordt uitgegaan van de nettowinst of het nettoverlies van de betreffende groepsentiteit, worden opbrengsten en kosten die rechtstreeks in het eigen vermogen worden verwerkt in beginsel uitgesloten bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies.

De betreffende nettowinst of het nettoverlies wordt vervolgens aangepast door de correcties toe te passen op die volgen uit de voorgestelde, hierna toe te lichten, artikelen 6.2 tot en met 6.14. Daarbij wordt opgemerkt dat de nettowinst of het nettoverlies en de correcties niet proportioneel worden verminderd ingeval er sprake is van minderheidsaandeelhouders in de groepsentiteit.

Artikel 6.1, tweede lid

Het voorgestelde artikel 6.1, tweede lid, betreft een uitzondering voor die situaties waarin het redelijkerwijs niet mogelijk is om – ten behoeve van de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies – de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit over een verslagjaar te bepalen aan de hand van de financiële verslaggevingsstandaard die door de uiteindelijkkemoederentiteit wordt gehanteerd bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de groep. In die situatie mag voor de toepassing van het eerste lid de nettowinst of het nettoverlies, zoals dat voor de betreffende groepsentiteit volgt uit de financiële verslaggeving in dat verslagjaar, worden bepaald aan de hand van een andere geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard. Hieraan zijn een drietal voorwaarden verbonden. De eerste voorwaarde schrijft voor dat de financiële verslaggeving van de betreffende groepsentiteit wordt bijgehouden op basis van die andere geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard. Indien een groepsentiteit een andere verslaggevingsstandaard dan een geaccepteerde of geautoriseerde gebruikt, is het voorgestelde artikel 6.1, tweede lid, niet van toepassing. In dat geval dient de nettowinst of het nettoverlies van de groepsentiteit berekend te worden volgens de verslaggevingsstandaard die de uiteindelijkkemoederentiteit gebruikt conform het voorgestelde artikel 6.1, het eerste lid. De tweede voorwaarde vereist dat de gegevens, zoals opgenomen in de financiële verslaggeving betrouwbaar zijn. Dit betekent dat er passende mechanismen worden gehanteerd om de financiële verslaggeving accuraat vorm te geven. De derde voorwaarde bepaalt dat het gebruik van de andere geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaarden er niet in mag resulteren dat ten aanzien van inkomen, uitgaven of transacties permanente verschillen ontstaan van in totaal meer dan € 1 miljoen ten opzichte van de financiële verslaggevingsstandaard die door de uiteindelijkkemoederentiteit wordt gehanteerd bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening. Indien dergelijke permanente verschillen zouden ontstaan ten aanzien van inkomen, uitgaven of transacties, worden deze gecorrigeerd overeenkomstig de behandeling die volgt uit de verslaggevingsstandaard gebruikt bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit.

Artikel 6.1, derde lid

Indien een groepsentiteit is gevestigd in een staat die een kwalificerende binnenlandse bijheffing toepast, mag – ten behoeve van de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies – de nettowinst of het nettoverlies van die groepsentiteit, in afwijking van het tweede lid, worden bepaald in overeenstemming met een geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard die afwijkt van de financiële verslaggevingsstandaard die wordt gebruikt bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit, onder de voorwaarde dat de betreffende nettowinst of het nettoverlies wordt aangepast om elke vorm van materiële concurrentievervalsing te voorkomen.

Artikel 6.2

Artikel 6.2, eerste lid

Op grond van het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, wordt de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit gecorrigeerd met een negental bestanddelen ten einde het kwalificerende inkomen of verlies van de groepsentiteit te berekenen. Voor een toelichting op het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdelen a tot en met d en f tot en met i, wordt verwezen naar de toelichting op het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, waarin deze bestanddelen worden beschreven.

Voor zover overigens een correctie op grond van dit artikel ertoe leidt dat een bedrag wordt uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of het kwalificerende verlies, worden de met dat bedrag verband houdende betrokken belastingen op grond van het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel a ook uitgesloten bij de bepaling van het bedrag aan betrokken belastingen. Het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel e, bevat overigens een bestanddeel dat niet in artikel 6.2, tweede lid, is beschreven en toegelicht. Genoemd onderdeel e regelt dat voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit, de nettowinst of het nettoverlies van die groepsentiteit wordt gecorrigeerd voor vervreemdingswinsten of -verliezen van activa en passiva voor zover deze zijn uitgesloten door de toepassing van het voorgestelde artikel 9.3.

Artikel 6.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, beschrijft de negen correcties op de nettowinst of het nettoverlies die zijn opgenomen in het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, om het kwalificerende inkomen of het kwalificerende verlies van een groepsentiteit te bepalen.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel a, regelt wat voor de toepassing van dit artikel onder nettobelastinglast wordt verstaan. Op grond van deze bepaling omvat nettobelastinglast het nettobedrag van een viertal bestanddelen. Het eerste bestanddeel betreft de belastinglasten ter zake van betrokken belastingen als bedoeld in het voorgestelde artikel 7.1, met inbegrip van belastinglasten ter zake van betrokken belastingen op inkomen dat is uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies (subonderdeel 1°). Daarbij wordt onder de belastinglast over een verslagjaar zowel de acute belastinglast ter zake van betrokken belastingen inzake het betreffende verslagjaar begrepen, alsmede de mutaties in de actieve en passieve belastinglatenties ter zake van betrokken belastingen inzake dat verslagjaar. Daarnaast omvat de nettobelastinglast op grond van het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, eveneens, wellicht ten overvloede, de actieve belastinglatenties toerekenbaar aan een verlies in het verslagjaar. Tot slot omvat de nettobelastinglast de belastinglasten als gevolg van kwalificerende binnenlandse bijheffingen (subonderdeel 3°), de belastinglasten als gevolg van deze wet of, waar het derde landen betreft, als gevolg van de toepassing van de OESO-modelregels (subonderdeel 4°), en belastinglasten ter zake van niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelastingen (subonderdeel 5°).

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel a, onder 1° regelt, in combinatie met artikel 6.2, eerste lid, onderdeel a, dat de belastinglast ter zake van betrokken belastingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 7.1, die in mindering is gebracht bij de bepaling van de nettowinst of het nettoverlies in de financiële verslaggeving, bij de nettowinst of het nettoverlies wordt opgeteld ter bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies. Belastinglasten ter zake van betrokken belastingen die betrekking hebben op inkomen dat is uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies worden ook bij dat inkomen of verlies opgeteld om te voorkomen dat deze belastinglasten leiden tot een vermindering van het kwalificerende inkomen of verlies voor de bepaling van het effectieve tarief.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel a, onder 2° regelt, in combinatie met artikel 6.2, eerste lid, onderdeel a, dat een actieve belastinglatentie ter zake van een nettoverlies, welke is opgeteld bij de bepaling van het nettoverlies in de financiële verslaggeving, in mindering wordt gebracht bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel a, onder 3° en 4° regelen, in combinatie met artikel 6.2, eerste lid, onderdeel a, dat voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies belastinglasten als gevolg van kwalificerende binnenlandse bijheffingen of als gevolg van deze wet of, waar het derde staten betreft, belastinglasten als gevolg van de toepassing van de OESO-modelregels, worden toegevoegd aan de nettowinst of het nettoverlies. De reden hiervoor is dat deze belastingen anders de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies zouden beïnvloeden. Ofwel, in gelijke zin als ten aanzien van de belastinglasten ter zake van betrokken belastingen onder artikel 6.2, tweede lid, onderdeel a, onder 1°, geldt dat het bedrag aan belastinglasten op grond van dit wetsvoorstel niet de belastinggrondslag voor de toepassing van dit wetsvoorstel vermindert. Indien een multinationale groep bijvoorbeeld een passieve latentie opneemt voor een verwachte bijheffing als gevolg van deze wet, wordt een dergelijk bedrag derhalve opgeteld bij de nettowinst of het nettoverlies voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Hierdoor wordt voorkomen dat belastinglasten als gevolg van deze wet de berekening van het effectieve tarief beïnvloeden.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel a, onder 5° bepaalt, in combinatie met artikel 6.2, eerste lid, onderdeel a, dat de nettowinst of het nettoverlies ook wordt gecorrigeerd voor de belastinglast ter zake van niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelastingen. Dit betreffen in feite belastingen over het inkomen die in beginsel verschuldigd zijn, maar restitueerbaar zijn bij uitkering van dat inkomen door middel van een dividendbetaling. Om te voorkomen dat deze belastinglasten de berekening van het effectief tarief beïnvloeden wordt de nettowinst of het nettoverlies hiervoor gecorrigeerd.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b, bepaalt wat voor de toepassing van dit artikel onder uitgesloten dividend wordt verstaan. Het kwalificerende inkomen of verlies en de betrokken belastingen van een groepsentiteit worden berekend op basis van de nettowinst en het

nettoverlies volgens de jaarrekening van die groepsentiteit vóór consolidatie en eliminatie van intra-groepstransacties. Derhalve omvat de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit vóór correcties zowel intra-groepsdividenden en uitkeringen ontvangen in of toegerekend aan het verslagjaar ten aanzien van belangen gehouden in groepsentiteiten, alsmede dividenden en uitkeringen ontvangen in of toegerekend aan het verslagjaar ten aanzien van belangen gehouden in overige entiteiten en portfoliobelangen. Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b, onder 1 en 2, bepaalt dat onder uitgesloten dividend wordt verstaan: alle dividenden of uitkeringen ontvangen op belangen, tenzij sprake is van een portfoliobelang, waarbij op het moment van uitkering de groepsentiteit die het belang houdt het volledige economische eigendom in de distribuerende entiteit minder dan één aaneengesloten jaar in bezit heeft (subonderdeel 1°) of sprake is van een aandelenbelang in een beleggingsentiteit ten aanzien waarvan gebruik wordt gemaakt van het voorgestelde artikel 10.6 (subonderdeel 2°).

Van een portfoliobelang is op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel i, sprake indien de multinationale groep een belang houdt dat recht geeft op minder dan 10% van de winst, het kapitaal, de reserves of de stemrechten van die entiteit op het moment van uitkering. In dit kader wordt voor een toelichting op de definities van de begrippen belang en entiteit verwezen naar de toelichting op deze begrippen bij het voorgestelde artikel 1.2. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat, in afwijking van het begrip belang, voor toepassing van de vraag of sprake is van een portfoliobelang, eveneens het belang in de stemrechten relevant is.

Of een portfoliobelang gedurende minimaal één jaar aaneengesloten wordt gehouden door een groepsentiteit, wordt bepaald op basis van het economische eigendom op het moment van uitkering. Van economisch eigendom is sprake als de groepsentiteit gerechtigd is tot alle of nagenoeg alle voordelen en lasten van het eigendom, daaronder begrepen het recht op de winst, het kapitaal of de reserves verbonden met dat belang. In tegenstelling tot de toets of sprake is van een portfoliobelang vindt deze toets plaats op het niveau van de groepsentiteit zelf en niet, zoals bij de vraag of aan de 10%-eis is voldaan, op het niveau van de multinationale groep. Of een portfoliobelang gedurende één jaar aaneengesloten wordt gehouden, wordt bepaald op basis van de feiten en omstandigheden van het geval en getoetst op het moment dat de uitkering plaatsvindt. Hierbij worden wijzigingen in het belang gedurende dat jaar in aanmerking genomen. Deze toets dient echter alleen plaats te vinden ten aanzien van het directe belang waaruit de voordelen opkomen. Eventuele indirecte belangen die verband zouden kunnen houden met de betreffende dividenduitkering zijn hierbij niet relevant.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b, in combinatie met het artikel 6.2, eerste lid, onderdeel a, kan worden samengevat aan de hand van het volgende schematische overzicht:

Dividenden of andere uitkeringen verkregen in of toegerekend aan een verslagjaar uit een:	Portfoliobelang (multinationale groep houdt <10% van de winstrechten, kapitaalbelangen, reserves of stemrechten)	Niet-portfoliobelang (multinationale groep houdt 10% of meer van de winstrechten, kapitaalbelangen, reserves of stemrechten)
Belang voor minder dan één jaar gehouden op moment van uitkering door de groepsentiteit	In aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies	Niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies
Belang voor één jaar of langer gehouden op moment van uitkering door de groepsentiteit	Niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies	Niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies

De toepassing van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b, kan nader worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 40: Reguliere voordelen portfoliobelang

M Co is gevestigd in Nederland en de uiteindelijke moederentiteit van een multinationale groep die onderworpen is aan deze wet. B Co is gevestigd in staat B en is op geen enkele manier verbonden met de multinationale groep van M Co. Op 1 januari 2024 verkrijgt M Co een belang van 5% in B Co. Op grond van de vennootschapsbelasting in Nederland worden de voordelen verkregen uit dit belang vrijgesteld uit hoofde van dedeelnemingsvrijstelling.

Op 1 juli 2024 keert B Co dividend uit aan M Co. Dit dividend is door toepassing van de deelnemingsvrijstelling niet betrokken in de fiscale winstbepaling in Nederland. Het dividend maakt echter wel deel uit van de nettowinst uit de financiële verslaggeving van M Co gebruikt voor het bepalen van de geconsolideerde jaarrekening. Deze nettowinst is het uitgangspunt voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van M Co. Aangezien in dit geval het belang van M Co in B Co kwalificeert als een portfoliobelang én dit belang minder dan een jaar wordt gehouden op het moment van dividenduitkering, kwalificeert het dividend op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b, niet als uitgesloten dividend en vindt op grond van artikel 6.2, eerste lid, geen correctie plaats voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van M Co.

Op 1 juli 2025 keert B Co wederom dividend uit aan M Co. Ook in dit geval is het dividend door toepassing van de deelnemingsvrijstelling niet betrokken in de fiscale winstbepaling in Nederland, maar maakt het dividend wel deel uit van de nettowinst van M Co voor het bepalen van de geconsolideerde jaarrekening. Deze nettowinst is ook in dit jaar het uitgangspunt voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van M Co. In dit geval is nog steeds sprake van een portfoliobelang, maar nu wordt het belang op het moment van dividenduitkering langer dan een jaar aaneengesloten gehouden, waardoor het dividend kwalificeert als uitgesloten dividend op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b. Derhalve vindt op grond van artikel 6.2, eerste lid, een correctie plaats voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van M Co.

Het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel c, bepaalt wat voor de toepassing van dit artikel onder uitgesloten vermogenswinsten of -verliezen wordt verstaan. Het gaat hierbij in de eerste plaats om vermogenswinsten of -verliezen die tot uitdrukking komen in de nettowinst of het

nettoverlies in de financiële verslaggeving van de groepsentiteit als gevolg van de waardering van een belang op marktwaarde, met uitzondering van een portfoliobelang. In de tweede plaats worden onder uitgesloten vermogenswinsten of -verliezen begrepen, winsten of verliezen op belangen die op grond van de nettovermogenswaardemethode worden verantwoord in de financiële verslaggeving. De winst op een belang dat in de financiële verslaggeving op de nettovermogenswaarde wordt gewaardeerd, wordt in mindering gebracht op de nettoresultaat om tot het kwalificerende inkomen of verlies te komen. Een verlies op een belang dat in de financiële verslaggeving op de nettovermogenswaarde wordt gewaardeerd wordt daarbij toegevoegd aan het nettoresultaat. In de derde plaats worden onder uitgesloten vermogenswinsten of -verliezen begrepen, winsten of verliezen als gevolg van het niet langer aanwezig zijn van een belang, niet zijnde een portfoliobelang. Hieronder wordt eveneens begrepen de liquidatie van de rechtspersoon waarin een belang wordt gehouden.

Voor de uitleg van het begrip portfoliobelang wordt in dit kader wederom aangesloten bij de invulling die in het voorgestelde 6.2, tweede lid, onderdeel i, aan dit begrip is gegeven. Anders dan in het voorgestelde 6.2, tweede lid, onderdeel b, het geval is ten aanzien van uitgesloten dividend, is voor de vraag of het vermogensresultaat wordt uitgesloten voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies niet relevant hoe lang een portfoliobelang wordt gehouden. Dat betekent dat winsten of verliezen als gevolg van de vervreemding van een portfoliobelang nooit kwalificeren als uitgesloten vermogenswinsten- of verliezen. Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid onderdeel c, in combinatie met het eerste lid van dat artikel, kan worden samengevat aan de hand van het volgende schematische overzicht:

Vervreemdingsresultaten ten aanzien van een:	Portfoliobelang (multinationale groep houdt <10% van de winstrechten, kapitaalbelangen, reserves of stemrechten)	Niet-portfoliobelang (multinationale groep houdt 10% of meer van de winstrechten, kapitaalbelangen, reserves of stemrechten)
Belang voor minder dan één jaar gehouden op moment van uitkering door de groepsentiteit	In aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies	Niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies
Belang voor langer dan één jaar gehouden op moment van uitkering door de groepsentiteit	In aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies	Niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies

De toepassing van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c kan nader worden toegelicht aan de hand van de volgende voorbeelden:

Voorbeeld 41: Vervreemdingsvoordelen portfoliobelang

De feiten en omstandigheden zijn gelijk aan voorbeeld 41. Op 1 januari 2026 vervreemdt M Co het belang in B Co en behaalt hiermee een vervreemdingswinst. Deze vervreemdingswinst is door toepassing van de deelnemingsvrijstelling niet betrokken in de fiscale winstbepaling in Nederland,

maar maakt wel deel uit van de nettowinst van M Co voor het bepalen van de geconsolideerde jaarrekening. Deze nettowinst is het uitgangspunt voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van M Co. Aangezien nog steeds sprake is van een portfoliobelang, kwalificeert de vervreemdingswinst op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c, niet als een uitgesloten vermogenswinst en vindt op grond van het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, geen correctie plaats voor de berekening van het kwalificerende inkomen van M Co.

Voorbeeld 42: Liquidatieverlies

M Co is gevestigd in Nederland en de uiteindelijk moederentiteit van een multinationale groep die onderworpen is aan deze wet. M Co houdt een 100% belang in C Co gevestigd in staat C. Na verloop van tijd waardeert M Co haar belang in C Co af. In datzelfde jaar wordt C Co geliquideerd en wordt een liquidatieverlies ter hoogte van de afwaardering in aanmerking genomen bij de fiscale winstbepaling in Nederland. De nettowinst van M Co voor het bepalen van de geconsolideerde jaarrekening omvat eveneens de afwaardering van het belang in C Co. Deze nettowinst is het uitgangspunt voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van M Co. Aangezien hier echter sprake is van een verlies op een belang, niet zijnde een portfoliobelang, kwalificeert dit verlies als uitgesloten vermogensverlies op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c, en vindt op grond van het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, een correctie plaats voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van M Co.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel d, bepaalt dat voor de toepassing van dit artikel onder inbegrepen herwaarderingswinst of -verlies wordt verstaan de winst die of het verlies dat rechtstreeks in het eigen vermogen is verwerkt als gevolg van de periodieke herwaardering van de boekwaarde van materiële vaste activa op marktwaarde, onder voorwaarde dat deze winst of dit verlies in een volgend verslagjaar niet in de winst- en verliesrekening wordt verwerkt. Door de toepassing van dit onderdeel, in combinatie met artikel 6.2, eerste lid, onderdeel d, worden alle periodieke herwaarderingswinsten en -verliezen, verminderd respectievelijk vermeerderd met de met deze winsten of verliezen samenhangende betrokken belasting, in aanmerking genomen bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies. Op deze manier wordt voorkomen dat verschillen tussen waarderingsgrondslagen van materiële vaste activa in de financiële verslaggeving effect hebben op de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Aangezien herwaarderingswinsten in de financiële verslaggeving veelal rechtstreeks in het eigen vermogen worden verwerkt, terwijl herwaarderingsverliezen in de financiële verslaggeving veelal worden opgenomen in de winst- en verliesrekening, zouden zonder deze correctie slechts de verliezen zijn opgenomen in de nettowinst of het nettoverlies en daardoor in aanmerking worden genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Door toepassing van dit onderdeel worden derhalve zowel de herwaarderingswinsten als -verliezen in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel e, regelt dat voor de toepassing van dit artikel een asymmetrisch valutaresultaat een viertal situaties omvat waarin zich een valutaresultaat voordoet als gevolg van een verschil tussen de valuta waarin de financiële verslaggeving van de groepsentiteit wordt opgesteld (financiële verslaggevingsvaluta) en de valuta waarin belastingaangifte wordt gedaan (fiscale valuta), alsmede als gevolg van een verschil tussen

een van de voorgenoemde valuta's en een buitenlandse valuta. De financiële verslaggevingsvaluta is de valuta die wordt gehanteerd om de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit te bepalen. De fiscale verslaggevingsvaluta is de valuta die door een groepsentiteit wordt gehanteerd om het belastbare resultaat voor een betrokken belasting te bepalen voor de staat waarin de groepsentiteit is gevestigd. Een buitenlandse valuta is iedere valuta niet zijnde de fiscale of financiële verslaggevingsvaluta van een groepsentiteit.

Op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel e, subonderdeel 1°, in combinatie met het eerste lid, onderdeel f, van dat artikel, worden valutawinsten of -verliezen die tot uitdrukking komen bij de fiscale winstbepaling – als gevolg van een valutaverschil ten opzichte van de financiële verslaggevingsvaluta – toegevoegd, onderscheidenlijk in mindering gebracht, bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies. In omgekeerde zin worden op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel e, subonderdeel 2°, in combinatie met het eerste lid, onderdeel f, van dat artikel, valutawinsten, respectievelijk valutaverliezen, die tot uitdrukking komen bij het bepalen van de nettowinst of het nettoverlies in de financiële verslaggeving – als gevolg van een valutaverschil ten opzichte van de fiscale valuta – in mindering gebracht aan, onderscheidenlijk toegevoegd, bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel e, subonderdeel 3°, heeft – wederom in combinatie met het eerste lid, onderdeel f, van dat artikel – tot gevolg dat het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit wordt geneutraliseerd voor valutawinsten en -verliezen die voortkomen uit een verschil tussen de financiële verslaggevingsvaluta en een buitenlandse valuta. Ofwel, dergelijke valutawinsten komen in mindering bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies, en eventuele valutaverliezen worden toegevoegd bij de bepaling van dit inkomen of verlies. Op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel e, subonderdeel 4°, in combinatie met het eerste lid, onderdeel f, van dat artikel, worden in gelijke zin valutawinsten of -verliezen die voortkomen uit een verschil tussen de fiscale valuta en een buitenlandse valuta toegevoegd aan, onderscheidenlijk in mindering gebracht op, het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit. Door voorgenoemde aanpassingen wordt het kwalificerende inkomen of verlies (noemer) meer in overeenstemming gebracht met het belastbare bedrag aan de hand waarvan de betrokken belastingen (teller) in beginsel worden bepaald.

De toepassing van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel e, in combinatie met het eerste lid, onderdeel f, van dat artikel, kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 43: Asymmetrisch valutaresultaat

A Co is gevestigd in Nederland en is onderdeel van een multinationale groep die onderworpen is aan deze wet. Het verslagjaar en fiscale boekjaar van A Co is gelijk aan een kalenderjaar. A Co hanteert de euro als fiscale valuta en de dollar als financiële verslaggevingsvaluta. In 2023 houdt A Co een niet-rentedragende obligatielening met een nominale waarde van \$ 10 miljoen. Op 1 januari 2023 was

de Euro/Dollarkoers € 1 : \$ 1. Op 31 december 2023 is echter de euro in waarde toegenomen ten opzichte van de dollar en is de euro/dollarkoers € 1 : \$ 1,25. De waardedaling van de obligatielening in euro's van € 2 miljoen (€ 10 miljoen / 1,25) wordt in aanmerking genomen bij de fiscale winstbepaling in Nederland. In de financiële verslaggeving is echter geen sprake van een waardedaling die tot uitdrukking komt in de nettowinst of het nettoverlies van A Co, omdat de obligatielening is opgenomen in Dollars en dit eveneens de financiële verslaggevingsvaluta betreft. Hierdoor wijkt de fiscale winst af van de nettowinst voor het bepalen van de geconsolideerde jaarrekening. Dit wordt echter veroorzaakt door het valutaverlies als gevolg van het verschil tussen de fiscale valuta en de financiële verslaggevingsvaluta. Derhalve is sprake van een asymmetrisch valutaresultaat waarvoor een correctie plaatsvindt. Deze correctie betreft de waarde van het verlies, herrekend in Dollars. Vervolgens wordt dit bedrag gecorrigeerd op de nettowinst of het nettoverlies van A Co. In dit geval wordt de nettowinst of het nettoverlies van A Co derhalve verlaagd met € 2,5 miljoen (€ 2 miljoen x 1,25) voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies.

In het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel f, wordt beschreven wat voor de toepassing van dit artikel onder beleidsmatig niet-aftrekbare kosten wordt verstaan. Het gaat hierbij kort gezegd om alle kosten opgekomen bij een groepsentiteit voor illegale betalingen, waaronder – maar niet beperkt tot – steekpenningen en smeergeld (subonderdeel 1°). Daarnaast gaat het hierbij om kosten voor boetes en sancties, van € 50.000 of meer, dan wel een daaraan gelijk bedrag in de functionele valuta waarin de nettowinst of het nettoverlies is berekend (subonderdeel 2°). Op grond van genoemd onderdeel f, in combinatie met het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel g, wordt kort gezegd voorkomen dat beleidsmatig niet-aftrekbare kosten het kwalificerende inkomen verlagen of het kwalificerende verlies verhogen.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel g, bepaalt wat voor de toepassing van dit artikel onder fouterstel of stelselwijziging ten opzichte van voorgaande periode wordt verstaan. Op grond van genoemd onderdeel g, subonderdeel 1°, in combinatie met het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel h, worden kort gezegd de wijzigingen in het beginvermogen als gevolg van fouterstel met betrekking tot het bepalen van de nettowinst of het nettoverlies in een voorgaand verslagjaar in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies in het huidige verslagjaar, behoudens voor zover een dergelijke wijziging leidt tot een materiële afname van de betrokken belastingen op grond van het hierna toe te lichten artikel 7.6, [artikel 24 RL]. Op grond van genoemd onderdeel g, subonderdeel 2°, wederom in combinatie met het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel h, worden wijzigingen in het beginvermogen als gevolg van een wijziging in de verslaggevingsstandaarden of het verslaggevingsbeleid in aanmerking genomen bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies in het huidige verslagjaar, indien een dergelijke wijziging het kwalificerende inkomen of verlies in een voorgaand verslagjaar heeft beïnvloed.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel h, bepaalt wat voor de toepassing van dit artikel onder aangegroeide pensioenlasten wordt verstaan. Het gaat hierbij om het verschil tussen het bedrag aan pensioenlasten dat in een verslagjaar is betrokken in de bepaling van de nettowinst of het nettoverlies en de in dat verslagjaar daadwerkelijk aan het pensioenfonds afgedragen contributies. Op grond van genoemd onderdeel h, in combinatie met het voorgestelde

artikel 6.2, eerste lid, onderdeel i, wordt de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit gecorrigeerd voor deze aangegroeide pensioenlasten voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van een verslagjaar.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel i, bepaalt wat voor de toepassing van dit artikel onder portfoliobelang wordt verstaan. Voor een verdere toelichting hierop wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b.

Artikel 6.3

Artikel 6.3, eerste lid

Het voorgestelde artikel 6.3, eerste lid, regelt dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit er – bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van alle groepsentiteiten gevestigd in dezelfde staat – overeenkomstig het voorgestelde artikel 12.2, eerste lid, voor kan kiezen om ter zake van een op aandelen gebaseerde betaling het bedrag dat in de financiële verslaggeving van een groepsentiteit is opgenomen voor kosten of uitgaven ter zake van een op aandelen gebaseerde betaling te vervangen door het bedrag dat daarvoor in aftrek is toegestaan bij de berekening van de belastbare winst. Onder op aandelen gebaseerde betalingen worden in dit kader overigens eveneens op aandelenopties gebaseerde betalingen begrepen. In verschillende landen wordt fiscaal een aftrek toegestaan ter zake van op aandelenopties gebaseerde betalingen ter hoogte van de waarde van de aandelen op het moment dat de optie wordt uitgeoefend. Indien een bedrag in aanmerking wordt genomen als aftrekbare kosten in de financiële verslaggeving ten aanzien van op aandelenopties gebaseerde betalingen en dit bedrag verschilt van het bedrag dat fiscaal in die staat in aanmerking kan worden genomen, is sprake van een permanent verschil. Indien het bedrag dat fiscaal in aftrek mag worden gebracht hoger is dan het bedrag dat in de financiële verslaggeving in aftrek wordt gebracht, kan dit ertoe leiden dat het effectieve tarief daalt, mogelijk tot onder het minimumtarief. In dat geval kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit er op grond van het voorgestelde eerste lid van dit artikel voor kiezen om het bedrag dat fiscaal aftrekbaar is in aanmerking te nemen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies.

Artikel 6.3, tweede lid

Het voorgestelde artikel 6.3, tweede lid, regelt dat indien een optie om aandelen te verkrijgen – waarvoor overigens eerder voor toepassing van het eerste lid is gekozen – niet wordt uitgeoefend, in het verslagjaar waarin deze optie vervalt voor alle voorgaande verslagjaren waarin onder toepassing van het voorgestelde artikel 6.3, eerste lid, bedragen aan kosten in mindering zijn gebracht deze bedragen weer worden opgeteld bij het kwalificerende inkomen of verlies van die betreffende verslagjaren. Hiermee wordt voorkomen dat er een voordeel wordt gegeven voor de aftrek van een bestanddeel dat nooit wordt betaald.

Artikel 6.3, derde lid

Het voorgestelde artikel 6.3, derde lid, regelt kort gezegd dat voor die situaties waarin een deel van het bedrag aan aftrekbare kosten voor op aandelen gebaseerde betalingen is opgenomen

in de financiële verslaggeving van de groepsentiteit in verslagjaren voorafgaand aan het verslagjaar waarin voor toepassing van het voorgestelde artikel 6.3, eerste lid, is gekozen, alsnog een bedrag gelijk aan het verschil tussen het volledige bedrag aan aftrekbare kosten voor op aandelen gebaseerde betalingen dat in mindering is gebracht bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies in die voorafgaande verslagjaren en het volledige bedrag dat in mindering zou zijn gebracht bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies in die voorafgaande verslagjaren indien in die jaren voor toepassing van het eerste lid zou zijn gekozen, ineens in aanmerking kan worden genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van de groepsentiteit in het verslagjaar waarin de keuze is gemaakt.

Artikel 6.3, vierde lid

Het voorgestelde artikel 6.3, vierde lid, verzekert dat indien de keuze als bedoeld in het eerste lid van dat artikel wordt herroepen een nog openstaand bedrag aan onbetaalde kosten voor op aandelen gebaseerde betalingen dat op grond van het genoemde eerste lid wel in mindering is gebracht op de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit alsnog in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van die groepsentiteit. Dit echter slechts voor zover dat bedrag de kosten die ten aanzien van die betalingen zijn opgenomen in de financiële verslaggeving te boven gaat.

Artikel 6.4

Artikel 6.4, eerste lid

Het voorgestelde artikel 6.4, eerste lid, regelt dat voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit transacties tussen groepsentiteiten in overeenstemming met het arm's-lengthbeginsel in aanmerking worden genomen en in de financiële verslaggeving voor de toepassing van deze wet voor hetzelfde bedrag moeten worden opgenomen door alle groepsentiteiten die partij zijn bij een transactie. De verschillen tussen de prijs voor de bepaling van het belastbare bedrag en de prijs die wordt opgenomen in de financiële verslaggeving kunnen ontstaan bij indiening van de aangifte of op een later moment bij controle van de aangifte. Ingeval alle relevante belastingautoriteiten bepalen dat een prijs moet worden aangepast om in overeenstemming te komen met het arm's-lengthbeginsel, wordt deze prijs eveneens aangepast voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Dit is bijvoorbeeld het geval indien sprake is van een Bilaterale Advance Pricing Agreement (BAPA) of Multilaterale Advance Pricing Agreement (MAPA) waarover overeenstemming is bereikt door alle autoriteiten van alle betrokken staten. Deze aanpassing voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies moet consistent worden toegepast ten aanzien van alle betrokken partijen in overeenstemming met de verrekenprijs conform het arm's-lengthbeginsel die is opgenomen in de BAPA. Het voorgestelde artikel 6.4, eerste lid, verplicht niet tot een aanpassing die verder gaat dan de verrekenprijs op basis van het arm's-lengthbeginsel. Derhalve is geen sprake van een aanpassing voor timingverschillen.

Artikel 6.4, tweede lid

In het voorgestelde artikel 6.4, tweede lid, wordt een aanpassing voorgeschreven indien sprake is van een verlies op een overdracht van een actief tussen twee groepsentiteiten die zijn gevestigd in dezelfde staat, welk verlies in aanmerking is genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Indien dit verlies in de financiële verslaggeving niet is opgenomen in overeenstemming met het arm's-lengthbeginsel, wordt dit verlies op de betreffende overdracht van het actief gecorrigeerd op basis van het arm's-lengthbeginsel. Deze aanpassing is niet van toepassing indien het verlies is uitgesloten voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Derhalve vindt geen aanpassing plaats indien gekozen wordt voor het voorgestelde hierna toe te lichten artikel 6.9.

Artikel 6.4, derde lid

Het voorgestelde artikel 6.4, derde lid, geeft een definitie van het arm's-lengthbeginsel voor de toepassing van het voorgestelde artikel 6.4.

Artikel 6.5

Het voorgestelde artikel 6.5 regelt dat kwalificerende restitueerbare belastingtegoeden worden behandeld als inkomen voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit. Voor de vraag wanneer sprake is van een kwalificerende restitueerbaar belastingtegoed wordt verwezen naar de definitie in artikel 1.2, eerste lid, en de daarbij behorende toelichting.

Indien het bedrag van een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed in een verslagjaar in mindering wordt gebracht op de verschuldigde belasting, dient dit bedrag tevens conform het hierna toe te lichten voorgestelde artikel 7.2, tweede lid, onderdeel d, te worden toegevoegd aan het bedrag aan betrokken belastingen in dat verslagjaar. Hiermee wordt bewerkstelligd dat een bedrag aan dergelijke vermindering van belasting wordt behandeld als een inkomensbestanddeel en niet als een vermindering van de aan dat jaar toegerekende belasting.

Omgekeerd regelt dit artikel dat een restitueerbaar belastingtegoed dat niet voldoet aan de voorwaarden daaraan gegeven in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, maar dat in de financiële verslaggeving wel als inkomen is opgenomen, in mindering wordt gebracht bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Op grond van het hierna toe te lichten voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel b, worden de betrokken belastingen in dat geval dienovereenkomstig verlaagd.

Artikel 6.6

Artikel 6.6, eerste lid

Het voorgestelde artikel 6.6, zesde lid, biedt de informatieaangifte-indienende groepsentiteit een keuzemogelijkheid om voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van alle groepsentiteiten in een staat ten aanzien van activa en passiva die in de

geconsolideerde jaarrekening in een verslagjaar worden gewaardeerd op reële waarde (fair value) rekening te houden met de toepassing van het realisatiebeginsel. Bij de toepassing van deze keuze ontstaat winst of verlies met betrekking tot activa en passiva wanneer deze wordt gerealiseerd, doordat het actief wordt vervreemd of de schuld wordt afgelost, en niet door periodieke veranderingen in reële waarde of bijzondere waardeverminderingen. De achtergrond bij deze bepaling is om schommelingen in de bepaling van het effectief tarief te beperken door toe te staan dat een groepsentiteit een winst of verlies met betrekking tot activa en passiva pas realiseert voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies op het moment dat deze winst of dit verlies ook daadwerkelijk wordt behaald, in plaats van op het moment dat een dergelijk resultaat wordt toegerekend als gevolg van de van toepassing zijnde financiële verslaggevingsregels. Hiermee kan onder omstandigheden worden voorkomen dat sprake is van bijheffing, terwijl er fiscaal geen winst is gerealiseerd.

Artikel 6.6, tweede lid

Op grond van het voorgestelde artikel 6.6, tweede lid, is de keuze van het eerste lid van dat artikel van toepassing voor dan wel de activa en passiva van alle groepsentiteiten die zijn gevestigd in een staat, dan wel de materiële activa van alle groepsentiteiten die zijn gevestigd in een staat, dan wel voor alle beleggingsentiteiten die zijn gevestigd in een staat.

Artikel 6.6, derde lid

Het voorgestelde artikel 6.6, derde lid, regelt dat indien in enig verslagjaar de keuze, bedoeld in het eerste lid, wordt herroepen, voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van de groepsentiteiten waarvoor de keuze in het voorgaande verslagjaar gold een bedrag gelijk aan het verschil tussen de reële waarde en de boekwaarde van de activa of passiva, bedoeld in het tweede lid, van die groepsentiteiten, bepaald op de eerste dag van het verslagjaar waarin de keuze wordt herroepen, in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van die groepsentiteiten.

Artikel 6.7

Artikel 6.7, eerste en zesde lid

Het voorgestelde artikel 6.7, eerste lid, regelt dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kan kiezen om winsten en verliezen behaald met de vervreemding van lokale vaste activa kort gezegd te spreiden over een vijfjaarsperiode op grond van het de hiernavolgende leden. Door deze keuze wordt het effect van een bijzondere bate of verlies op de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies in een verslagjaar beperkt.

Het voorgestelde artikel 6.7, eerste lid, bepaalt dat de keuze van dit artikel van toepassing is op alle groepsentiteiten die zijn gevestigd in die staat en alleen ziet op de winsten of verliezen behaald met de vervreemding aan personen of entiteiten die geen groepsentiteiten zijn. In dit kader wordt op grond van het voorgestelde artikel 6.7, zesde lid, onder lokale vaste activa verstaan: onroerende zaken die zijn gelegen in de staat waar de groepsentiteit die de onroerende zaken vervreemdt is gevestigd. Hiermee wordt voorkomen dat dit lid kan worden toegepast ten

aanzien van winsten op roerende zaken gelegen buiten de vestigingsstaat van de groepsentiteit die vervreemdt.

Artikel 6.7, tweede lid

Het voorgestelde artikel 6.7, tweede, derde, vierde en vijfde lid, bepalen tezamen hoe de winst of het verlies uit de vervreemding van lokale vaste activa moet worden aangepast voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van alle groepsentiteiten waarvoor de keuze in het eerste lid toepassing vindt.

Het voorgestelde artikel 6.7, tweede lid, regelt in dit kader dat de nettovervreemdingswinst uit de vervreemding van lokale vaste activa door alle groepsentiteiten die zijn gevestigd in dezelfde staat in het verslagjaar waarvoor de keuze geldt, wordt verrekend met elk nettovervreemdingsverlies van die groepsentiteiten uit de vervreemding van lokale vaste activa in de voorgaande vijfjaarsperiode. Deze vijfjaarsperiode bestaat uit het verslagjaar waarin het verzoek, bedoeld in het voorgestelde artikel 6.7, eerste lid, wordt gedaan en de vier daaraan voorafgaande verslagjaren. De nettovervreemdingswinst wordt op grond van het voorgestelde tweede lid eerst verrekend met verliezen als gevolg van de verkoop van onroerende zaken, beginnend met het oudste verlies, tenzij een verlies reeds verrekend is op grond van eerdere toepassing van artikel 6.7. De nettovervreemdingswinst wordt derhalve niet pro rata gealloceerd aan de verslagjaren in de vijfjaarsperiode. Indien de verliezen als gevolg van de verkoop van onroerende zaken groter zijn dan de winst die wordt toegerekend, dan worden de verliezen van de groepsentiteiten verminderd met de winst naar rato van het aandeel dat een groepsentiteit heeft in het totale verlies in die staat als gevolg van de verkoop van onroerende zaken van alle groepsentiteiten in die staat tezamen.

Artikel 6.7, derde lid

Het voorgestelde artikel 6.7, derde lid, regelt voor die gevallen waarin er na toepassing van het tweede lid een bedrag resteert aan nettovervreemdingswinst, dit bedrag gelijkelijk wordt verdeeld over de vijfjaarsperiode en toegerekend aan alle groepsentiteiten in die staat aan de hand van de verhouding van de nettovervreemdingswinst van een groepsentiteit ten opzichte van de nettovervreemdingswinst van alle groepsentiteiten in dat verslagjaar.

Artikel 6.7, vierde lid

Het voorgestelde artikel 6.7, vierde lid, bepaalt de wijze waarop het resterende bedrag aan nettovervreemdingswinst dient te worden toegerekend aan de verschillende groepsentiteiten en vijfjaarsperiode, indien niet wordt toegekomen aan de toepassing van derde lid van dit artikel, omdat geen van de groepsentiteiten in een staat een nettovervreemdingswinst heeft behaald met de vervreemding van lokale vaste activa in het verslagjaar waarvoor de keuze geldt. In dat geval dient het resterende bedrag aan nettovervreemdingswinst gelijkelijk te worden toegerekend aan iedere groepsentiteit in die staat en gelijkelijk te worden verdeeld over de vijfjaarsperiode voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van ieder van die groepsentiteiten.

Artikel 6.7, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 6.7, vijfde lid regelt dat voor elke aanpassing van het kwalificerende inkomen of verlies op grond van dit artikel voor de verslagjaren voorafgaand aan het verslagjaar waarvoor de keuze geldt het effectieve tarief en de bijheffing, indien aanwezig, dienen te worden herrekend voor conform het voorgestelde artikel 8.4, eerste lid.

De toepassing van het voorgestelde artikel 6.7 kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 44: spreiding van een vervreemdingswinst

A BV is een groepsentiteit van een multinationale groep waarop vanaf 2023 deze wet van toepassing is. A BV is gevestigd in Nederland en houdt in Nederland lokale vaste activa. In 2025 verkoopt A BV een deel van de lokale vaste activa en incasseert een verlies van € 2,5 miljoen. In 2027 verkoopt A BV het restant van de lokale vaste activa met een boekwaarde van € 10 miljoen voor € 30 miljoen. Hiermee realiseert A BV in 2027 een netto vervreemdingswinst van € 20 miljoen. Voor het verslagjaar 2027 kiest A BV ervoor om het voorgestelde artikel 6.7 toe te passen met betrekking tot deze netto vervreemdingswinst. Op grond van deze bepaling wordt de nettovervreemdingswinst eerst verrekend met het nettovervreemdingsverlies in de vijfjaarsperiode, namelijk het verslagjaar van vervreemding 2027 en de vier daaraan voorafgaande verslagjaren. Op grond hiervan wordt € 2,5 miljoen van de nettovervreemdingswinst verrekend met het verlies uit 2025 en toegerekend aan dat jaar. Vervolgens wordt het resterende bedrag aan nettovervreemdingswinst van € 17,5 miljoen (20 -/- 2,5) evenredig verdeeld over de vijfjaarsperiode, waardoor aan elk jaar in die periode € 3,5 miljoen winst wordt toegerekend. Dit kan als volgt worden weergegeven:

	2023	2024	2025	2026	2027 (jaar waarin de keuze is gemaakt)
Verrekening vervreemdingsverliezen			€ 2,5 miljoen		
Toerekening resterende vervreemdingswinst	€ 3,5 miljoen	€ 3,5 miljoen	€ 3,5 miljoen	€ 3,5 miljoen	€ 3,5 miljoen
Totaal toegerekende vervreemdingswinst	€ 3,5 miljoen	€ 3,5 miljoen	€ 6 miljoen	€ 3,5 miljoen	€ 3,5 miljoen

Aangezien de toepassing van het voorgestelde artikel 6.7 een effect heeft op de berekening van het effectieve tarief, dienen op grond van het voorgestelde artikel 8.4, eerste lid, het kwalificerende inkomen of verlies, het effectieve tarief en de eventuele bijheffing te worden herrekend voor elk van de verslagjaren van de vijfjaarsperiode met inbegrip van de aan die jaren toegerekende vervreemdingswinst op basis van artikel 6.7.

Artikel 6.8

Het voorgestelde artikel 6.8 regelt dat de kosten die betrekking hebben op een intra-groepsfinancieringsregeling niet in aanmerking worden genomen bij de berekening van het

kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit die de financiering ontvangt indien aan een drietal (hierna nader toegelichte) voorwaarden wordt voldaan. Deze voorwaarden strekken er kort gezegd toe dat financieringskosten buiten aanmerking blijven bij de laagbelaste groepsentiteit die de financiering ontvangt, indien de toename in financieringskosten bij deze groepsentiteit niet leidt tot een evenredige toename aan opbrengsten bij de hoogbelaste groepsentiteit die de financiering verstrekt.

Onder een intra-groepsfinancieringsregeling wordt elke regeling verstaan waarbij een of meer groepsentiteiten financiering verstrekt aan een of meer andere groepsentiteiten van dezelfde multinationale groep. De term regeling omvat hierbij zowel een juridische overeenkomst, alsmede een voornemen of gemeenschappelijk begrip (ongeacht de juridisch afdwingbaarheid daarvan) en omvat alle stappen en transacties die hieraan invulling geven. Een samenstel van transacties kan eveneens een intra-groepsfinancieringsregeling betreffen, indien op grond van een objectieve beoordeling redelijkerwijs kan worden vastgesteld dat deze deel uitmaken van een regeling die erop is gericht om een hoogbelaste groepsentiteit financiering te laten verstrekken aan, of direct of indirect te investeren in, een laagbelaste groepsentiteit. Derhalve vallen back-to-back financieringsregelingen, waarbij een hoogbelaste groepsentiteit indirect financiering verstrekt aan een laagbelaste groepsentiteit, ook onder het bereik van de voorgestelde maatregel. Indien de tussengeschakelde groepsentiteit echter de treasury- of financieringsfunctie binnen de groep vervult en als zodanig de werkkapitaalbehoeften van de groep beheert, kan worden aangenomen dat de financiering die uiteindelijk afkomstig is van een hoogbelaste groepsentiteit volledig losstaat van de financiering die afzonderlijk wordt verstrekt aan de laagbelaste groepsentiteit. Hierdoor vallen kosten ten aanzien van dergelijke financiering niet onder het bereik van het voorgestelde artikel 6.8.

Op grond van onderdeel a geldt als eerste voorwaarde voor toepassing van dit artikel dat de groepsentiteit die de financiering ontvangt is gevestigd in een laagbelastende staat of in een staat die als laagbelastend zou worden aangemerkt indien de kosten niet in aanmerking zouden worden genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van die groepsentiteit.

Op grond van onderdeel b vindt dit artikel verder alleen toepassing indien redelijkerwijs kan worden aangenomen dat de intra-groepsfinancieringsregeling, gedurende de looptijd van deze regeling, het kwalificerende inkomen van een laagbelaste groepsentiteit vermindert (of het kwalificerende verlies verhoogt) zonder de belastbare winst van de hoogbelaste tegenpartij dienovereenkomstig te verhogen. De duur en de verwachte uitkomst van de regeling dienen te worden bepaald op basis van een objectieve beoordeling. Een betaling leidt niet tot een toename van de belastbare winst van een groepsentiteit die de financiering verstrekt, indien deze betaling bij de geldverstrekkende groepsentiteit wordt uitgesloten of vrijgesteld van belastingheffing, dan wel de betaling wordt verminderd, voor verrekening in aanmerking komt of door de lokale wettoepassing anderszins in aanmerking komt voor een fiscaal voordelige behandeling, waarbij het fiscaal voordeel afhankelijk is van de hoogte van de ontvangen betaling.

Tot slot vindt dit artikel enkel toepassing indien de groepsentiteit die de financiering verstrekt is gevestigd in een staat die niet als laagbelastende staat wordt aangemerkt of niet als zodanig zou worden aangemerkt indien het inkomen dat verband houdt met de kosten niet bij die groepsentiteit in aanmerking zou zijn genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van die groepsentiteit.

Artikel 6.9

Artikel 6.9, eerste lid

Op grond van het voorgestelde artikel 6.9 kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit er overeenkomstig artikel 12.2, eerste lid, voor kiezen om ten aanzien van groepsentiteiten die zijn gevestigd in dezelfde staat en betrokken zijn in een fiscale groepsregeling een geconsolideerde grondslag toe te passen op transacties tussen deze groepsentiteiten. Op deze wijze wordt voorkomen dat onvoorziene gevolgen optreden ten aanzien van inkomsten, uitgaven, winsten en verliezen als gevolg van intra-groepstransacties die onder het recht van de staat waar deze groepsentiteiten zijn gevestigd als fiscaal niet-relevant worden behandeld. Inkomen als gevolg van transacties met derde partijen (niet zijnde groepsentiteiten) en met groepsentiteiten die niet zijn gevoegd in de fiscale groepsregeling blijven bij toepassing van het voorgestelde artikel 6.9 zichtbaar.

Artikel 6.9, tweede lid

Het voorgestelde artikel 6.9, tweede lid, bepaalt dat indien de keuze bedoeld in het eerste lid van dat artikel wordt gemaakt of herroepen, het kwalificerende inkomen of verlies wordt gecorrigeerd om te voorkomen dat er sprake is van dubbeltelling of omissie van inkomensbestanddelen.

Artikel 6.10

Artikel 6.10, eerste lid

Het voorgestelde artikel 6.10, eerste lid, bepaalt dat bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van een verzekeringsmaatschappijen de bij polishouders in rekening gebrachte en door de verzekeringsmaatschappij betaalde belasting ten aanzien van uitkeringen aan polishouders buiten aanmerking blijven. Verzekeringsmaatschappijen dragen veelal belasting af die verschuldigd is door de verzekeringnemers, waarbij de verzekeringsmaatschappijen deze belasting in rekening brengen bij de verzekeringnemers. Op deze wijze fungeren de verzekeringsmaatschappijen als een doorgeefluik voor de te betalen belasting door de verzekeringnemers. Op grond van verslaggevingsstandaarden wordt de ontvangst van de doorbelaste belasting bij de verzekeringsmaatschappij behandeld als inkomen en wordt de betaalde belasting behandeld als een uitgave, resulterend in een netto-effect van nihil op het inkomen voor belastingen. In beginsel hebben deze mutaties dus geen effect op het kwalificerende inkomen of verlies van de verzekeringsmaatschappij. Sommige verslaggevingsstandaarden behandelen de belasting die wordt afgedragen door de verzekeringsmaatschappij echter als belasting op het inkomen, in plaats van als uitgave voor belastingen. Ondanks het feit dat de doorbelaste en betaalde belasting salderen, worden in dat geval de teller en de noemer van de

breuk voor de berekening van het effectieve tarief wel beïnvloedt. De betaalde belasting zou namelijk worden opgenomen in de betrokken belastingen in de teller, terwijl de doorbelaste belasting als inkomen zou worden betrokken in het kwalificerende inkomen of verlies in de noemer. Hierdoor zou het effectieve tarief hoger kunnen uitvallen. Om dit te voorkomen regelt dit lid dat de doorbelaste belasting niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Hiermee overeenkomstig wordt de door de verzekeringsmaatschappij betaalde belasting met betrekking tot teruggaven aan polishouders niet in aanmerking genomen bij de betrokken belastingen door toepassing van het hierna toe te lichten voorgestelde artikel 7.1, tweede lid, onderdeel e.

Artikel 6.10, tweede lid

Het voorgestelde artikel 6.10, tweede lid, bepaalt dat voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een verzekeringsmaatschappij het bedrag aan opbrengsten voor polishouders dat niet is opgenomen in de nettowinst of het nettoverlies in aanmerking wordt genomen, voor zover sprake is van een corresponderende toename of afname in de verplichtingen aan de polishouders die is opgenomen in de nettowinst of het nettoverlies.

Artikel 6.11

Het voorgestelde artikel 6.11 bepaalt dat voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit afnames respectievelijk toenames van het eigen vermogen van een groepsentiteit als gevolg van gedane onderscheidenlijk ontvangen uitkeringen met betrekking tot een instrument dat is uitgegeven door die groepsentiteit in overeenstemming met prudentiële regelgeving (aanvullend tier 1-kapitaal), worden behandeld als aftrekbare kosten onderscheidenlijk inkomen. Veranderingen van het eigen vermogen die voortkomen uit de uitgifte of aflossing van aanvullend tier 1-kapitaal worden niet opgenomen in de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies.

Artikel 6.12

Artikel 6.12, eerste lid

Het voorgestelde artikel 6.12, eerste lid, bewerkstelligt dat het inkomen of verlies uit internationale scheepvaart en het inkomen of verlies uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart onder voorwaarden wordt uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit. De correctie voor het inkomen of verlies uit internationale scheepvaart en het inkomen of verlies uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart vindt slechts toepassing op voorwaarde dat de groepsentiteit aannemelijk maakt dat het strategische of commerciële beheer van alle betrokken schepen feitelijk wordt verricht vanuit de staat waar die groepsentiteit is gevestigd. Voor de toepassing van dit artikel dient er een economisch verband te zijn tussen het scheepvaartbedrijf en de staat waarin de uitzondering voor dergelijk inkomen wordt toegepast. Of hiervan sprake is wordt beoordeeld aan de hand van de feiten en omstandigheden van het geval. Strategisch beheer houdt hierbij in het maken van beslissingen ten aanzien van aanzienlijke kapitaaluitgaven en de aan- en verkoop van activa, waaronder schepen, het sluiten van belangrijke contracten, het aangaan van

strategische samenwerkingsverbanden, participatie in poolovereenkomsten en de leiding van buitenlandse vestigingen. Factoren die kunnen duiden op strategisch beheer zijn onder andere de locatie van het hoofdkantoor, met inbegrip van de managementstaf, de locatie van bestuursvergaderingen, de woonplaats van directeurs en belangrijke werknemers. Ook het voldoen aan vlagvereisten van een staat door een groepsentiteit kan ertoe leiden dat sprake is van voldoende strategisch management in de staat waar die groepsentiteit is gevestigd. Commercieel beheer houdt in het plannen van de route, aannemen van boekingen voor vracht of passagiers, regelen van verzekeringen en financiering, het personeelsmanagement, bevoorrading en training. Factoren die kunnen duiden op commercieel beheer zijn het aantal werknemers dat verantwoordelijk is voor de hiervoor genoemde werkzaamheden in de staat, de aard en omvang van de aanwezigheid in een staat en de woonplaats van het management, met inbegrip van de directie.

De toepassing van het voorgestelde artikel 6.12, eerste lid, kan worden toegelicht aan de hand van de volgende twee voorbeelden:

Voorbeeld 45: Uitzondering inkomen uit internationale scheepvaart

A BV is een groepsentiteit van een multinationale groep waarop deze wet van toepassing is. A BV is gevestigd in Nederland en heeft een nettowinst van € 20 miljoen voor het bepalen van de geconsolideerde jaarrekening. Hiervan kwalificeert € 10 miljoen als inkomen uit internationale scheepvaart en € 4 miljoen als inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart. Het kwalificerende inkomen van A BV bedraagt door toepassing van de correctie van het voorgestelde artikel 6.12, eerste lid, derhalve € 6 miljoen ($\text{€ 20 miljoen} - (\text{€ 10 miljoen} + \text{€ 4 miljoen})$).

Voorbeeld 46: Uitzondering inkomen uit internationale scheepvaart in een verliessituatie

A BV is een groepsentiteit van een multinationale groep waarop deze wet van toepassing is. A BV is gevestigd in Nederland en heeft een nettowinst van € 20 miljoen voor het bepalen van de geconsolideerde jaarrekening. Deze winst is opgebouwd uit regulier inkomen van € 36 miljoen en een negatief inkomen uit internationale scheepvaart (verlies) van € 16 miljoen. In dit geval bedraagt het kwalificerende inkomen van A BV door toepassing van de correctie van het voorgestelde artikel 6.12, eerste lid, derhalve € 36 miljoen ($\text{€ 20 miljoen} + \text{€ 16 miljoen}$).

Artikel 6.12, tweede lid

Het voorgestelde artikel 6.12, tweede lid, bevat een beperking op het bedrag aan inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart dat uitgezonderd wordt voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Het voorgestelde tweede lid bepaalt dat het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart niet wordt uitgesloten van het kwalificerende inkomen of verlies voor zover dit inkomen meer bedraagt dan 50% van het inkomen uit internationale scheepvaart. Dit meerdere wordt in dat geval in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Deze beperking is van toepassing op het niveau van een staat.

De toepassing van dit lid kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 47: Beperking inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart

A BV is een groepsentiteit van een multinationale groep waarop deze wet van toepassing is. A BV is gevestigd in Nederland en heeft een nettowinst van € 20 miljoen voor het bepalen van de geconsolideerde jaarrekening. Hiervan kwalificeert € 10 miljoen als inkomen uit internationale scheepvaart en € 6 miljoen als inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart. Dit is het totale inkomen uit internationale scheepvaart in Nederland. Op grond van de limiet in het voorgestelde artikel 6.12, tweede lid, bedraagt de correctie van het voorgestelde artikel 6.12 in dit geval € 15 miljoen. Dit bedrag bestaat uit € 10 miljoen inkomen uit internationale scheepvaart en € 5 miljoen inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart. Het bedrag aan inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart dat buiten aanmerking mag blijven bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies bedraagt immers op grond van de genoemde limiet ten hoogste 50% van € 10 miljoen. Het kwalificerende inkomen van A BV bedraagt derhalve € 5 miljoen (€ 20 miljoen – € 15 miljoen).

Artikel 6.12, derde lid

Het voorgestelde artikel 6.12, derde lid, bepaalt welke kosten worden toegerekend aan het inkomen uit internationale scheepvaart en het inkomen uit kwalificerende nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart. Kosten die door een groepsentiteit worden gemaakt en rechtstreeks voortvloeien uit haar activiteiten in de internationale scheepvaart en gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart worden toegerekend aan het netto-inkomen uit internationale scheepvaart. Of deze kosten toerekenbaar zijn aan deze activiteiten wordt beoordeeld op basis van de feiten en omstandigheden. Rechtstreeks toerekenbare kosten omvatten onder andere de kosten van het beheer en gebruik van het schip. Hieronder kunnen onder andere worden verstaan de personeelskosten, brandstofkosten, onderhoud- en verbeteringskosten, terminal en havenkosten, afwaarderingskosten voor het schip, andere kosten voor maritiem materieel en infrastructuur, charterkosten, de leasekosten van containers en vrachtafhandelingskosten.

Artikel 6.12, vierde lid

Op grond van het voorgestelde artikel 6.12, vierde lid, worden indirecte kosten toegerekend aan het inkomen uit internationale scheepvaart en het inkomen uit kwalificerende nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart van de verschillende groepsentiteiten naar rato van het inkomen uit deze activiteiten ten opzichte van het totale inkomen. Indirecte kosten zijn alle niet directe kosten.

Artikel 6.12, vijfde lid

Op grond van het voorgestelde artikel 6.12, vijfde lid, zijn alle directe en indirecte kosten die zijn toegerekend aan het inkomen uit internationale scheepvaart en het inkomen uit kwalificerende nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit. Al deze kosten zijn derhalve niet

aftrekbaar voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Het nettobedrag van het inkomen uit internationale scheepvaart en het inkomen uit kwalificerende nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart bestaat uit dat inkomen verminderd met de daaraan toerekenbare directe en indirecte kosten. Dit nettobedrag wordt vervolgens uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies.

Artikel 6.12, zesde lid

Het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, geeft enkele definities voor toepassing van dit artikel. In het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, onderdeel a, wordt bepaald dat onder het 'inkomen uit internationale scheepvaart' wordt verstaan het netto-inkomen uit de activiteiten opgesomd in de subonderdelen 1° tot en met 5° van dat zesde lid. Allereerst is dit op grond van artikel 6.12, zesde lid, onderdeel a, onder 1° het inkomen uit het vervoer van passagiers of vracht per schip in het internationale verkeer. Onder internationaal verkeer wordt verstaan elke vorm van transport bij schip, tenzij sprake is van transport binnen dezelfde staat, ongeacht of de groepsentiteit in die staat is gevestigd. Hiermee wordt afgeweken van hetgeen bepaald is in artikel 3 van het OESO-modelverdrag voor de toepassing van artikel 8 van het OESO-modelverdrag. In overeenstemming met artikel 8, vierde lid, van het OESO-modelverdrag, is het niet relevant of een schip eigendom is van de groepsentiteit, wordt geleased of anderszins ter beschikking staat van de groepsentiteit. In het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, onderdeel a, onder 2°, wordt bepaald dat onder het inkomen uit internationale scheepvaart eveneens wordt verstaan het inkomen uit het vervoer van passagiers of vracht per schip in het internationale verkeer op basis van een slotcharterovereenkomst. Overeenkomstig is toegelicht in het commentaar bij artikel 8, zesde lid, van het OESO-modelverdrag wordt het netto-inkomen van een groepsentiteit behaald met het vervoer van passagiers of vracht, anders dan door schepen die zij exploiteert, betrokken in het inkomen uit internationale scheepvaart als dit inkomen wordt behaald op basis van een slotcharterovereenkomst. In het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, onderdeel a, onder 3°, wordt bepaald dat onder het inkomen uit internationale scheepvaart eveneens wordt begrepen het inkomen behaald met het leasen van een schip dat wordt gebruikt voor het vervoer van passagiers of vracht in het internationale verkeer, op basis van een charter met volledige uitrusting, bemanning en bevoorrading. Dit is in overeenstemming met artikel 8, paragraaf 5, van het OESO-modelverdrag. Om dit inkomen te betrekken in het inkomen uit internationale scheepvaart, dient de lessor aan te tonen dat het schip naar verwachting wordt gebruikt voor het vervoer van passagiers of vracht in het internationale verkeer. In het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, onderdeel a, onder 4°, wordt bepaald dat ook inkomen uit leasing aan een andere groepsentiteit op basis van rompbevrachting ten behoeve van het vervoer van passagiers of vracht per schip in het internationale verkeer behoort tot het inkomen uit internationale scheepvaart. Slechts indien de leasener een groepsentiteit is, behoort dit inkomen dus tot het inkomen uit internationale scheepvaart en niet tot inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart als bedoeld in het hierna toe te lichten voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, onderdeel b. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de wijze waarop transacties tussen groepsentiteiten zijn vormgegeven geen effect heeft op het karakter van het inkomen. In het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, onderdeel a, onder 5°, wordt bepaald dat inkomen uit participatie in een

poolovereenkomst, een gemeenschappelijke onderneming of een internationaal opererend agentschap voor het vervoer van passagiers of vracht per schip in het internationale verkeer eveneens wordt begrepen in het inkomen uit internationale scheepvaart. Tot slot wordt in het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, onderdeel a, onder 6°, bepaald dat tot het inkomen uit internationale scheepvaart eveneens behoren de winsten of verliezen als gevolg van de vervreemding van een schip als bedoeld in het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, onderdeel a, subonderdelen 1° tot en met 4. Hieraan is het vereiste gekoppeld dat een dergelijk schip langer dan één jaar voor gebruik is aangehouden door de groepsentiteit. Schepen die zijn aangekocht en worden gehouden met het oog op de verkoop kwalificeren derhalve niet voor dit onderdeel.

Het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, onderdeel b, bepaalt wat onder 'inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart' wordt verstaan voor de toepassing van het voorgestelde artikel 6.12. Op grond van het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, onderdeel b, aanhef, is van inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart slechts sprake indien de activiteiten waarmee dit inkomen wordt behaald, worden verricht in het internationale verkeer. Van dergelijk inkomen is dus geen sprake indien dat inkomen afkomstig is uit binnenlands vervoer. Hiermee wordt voorkomen dat concurrentieverschillen optreden tussen scheepvaartondernemingen die dergelijke diensten hebben geïntegreerd in de internationale scheepvaart en onafhankelijke vrachtvervoerders en logistieke dienstverleners te land. In het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, onderdeel b, onder 1° wordt allereerst als gekwalificeerde nevenactiviteit aangemerkt leasing van een schip, op basis van rompbevrachting, aan een andere scheepvaartonderneming, niet zijnde een groepsentiteit, mits de charterovereenkomst niet langer dan drie jaar duurt. Of aan deze vereiste van maximale termijn wordt voldaan wordt bepaald op het moment dat het inkomen wordt verkregen. Daarbij worden eveneens de contractuele overeenkomsten van de groepsentiteit in aanmerking genomen. In het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, onderdeel b, onderdeel 2°, wordt bepaald dat als gekwalificeerde nevenactiviteit wordt aangemerkt de verkoop van door andere scheepvaartondernemingen uitgegeven vervoersbewijzen voor een binnenlands deel van een internationale reis. Onder scheepvaartonderneming wordt verstaan een onderneming die schepen exploiteert. In het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, onderdeel b, onder 3°, wordt bepaald dat de leasing en kortdurende opslag van containers of overligkosten voor de vertraagde retour van containers eveneens een kwalificerende nevenactiviteit is. Of sprake is van kortdurende opslag wordt bepaald aan de hand van de feiten en omstandigheden van het geval. In het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, onderdeel b, onder 4°, wordt bepaald dat dienstverlening aan andere scheepvaartondernemingen door ingenieurs, onderhoudspersoneel, vrachtbehandelaars, cateringpersoneel en personeel voor klantenservice eveneens valt onder gekwalificeerde nevenactiviteiten. Ook hier geldt dat onder scheepvaartonderneming wordt verstaan een onderneming die schepen exploiteert. In het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, onderdeel b, onder 5°, wordt onder gekwalificeerde nevenactiviteiten eveneens verstaan investeringen die integraal zijn verricht in het kader van het drijven van een onderneming bestaande uit de exploitatie van schepen in het internationale verkeer. Dergelijke investeringen zijn bijvoorbeeld obligaties die verplicht zijn als zekerheidsstelling onder het recht van de staat waar de activiteiten

wordt uitgeoefend. In een dergelijk geval is de investering noodzakelijk om schepen op die locatie te exploiteren. Onder dergelijke investeringen vallen ook vergunningen en kredieten. Onder dergelijke investeringen valt niet kasbeheer voor of financiering van andere groepsentiteiten, ongeacht of die groepsactiviteiten in dezelfde staat zijn gevestigd. Investerings die niet noodzakelijk zijn voor het drijven van een onderneming bestaande uit de exploitatie van schepen in het internationale verkeer vallen echter buiten de reikwijdte van dit subonderdeel.

Artikel 6.13

Artikel 6.13, eerste lid

Het voorgestelde artikel 6.13, eerste lid, bepaalt de wijze waarop de nettowinst die, of het nettoverlies dat, dient als uitgangspunt voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van een vaste inrichting als bedoeld in onderdelen a, b, of c van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van 'vaste inrichting'. Het voorgestelde artikel 6.13, eerste lid, is slechts van toepassing ingeval sprake is van een vaste inrichting op basis van een belastingverdrag of de van toepassing zijnde nationale wet of in geval er een vaste inrichting zou zijn indien een staat zonder vennootschapsbelasting een belastingverdrag zou hebben met de staat waar de hoofdentiteit is gevestigd. De nettowinst of het nettoverlies van een dergelijke vaste inrichting wordt bepaald aan de hand van de afzonderlijke financiële verslaggeving van die vaste inrichting. De afzonderlijke financiële verslaggeving dient ook voor die vaste inrichting te worden opgesteld in overeenstemming met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard of een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard met inachtneming van correcties om elke vorm van materiële concurrentievervalsing te voorkomen. Hiermee wordt bewerkstelligd dat een groepsentiteit hetzelfde wordt behandeld voor de berekening van het effectieve tarief ongeacht de vraag of sprake is van een vaste inrichting.

Indien voor een vaste inrichting als bedoeld in de onderdelen a, b of c van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van 'vaste inrichting' geen afzonderlijke financiële verslaggeving wordt bijgehouden, bepaalt het voorgestelde artikel 6.13, eerste lid, tweede zin, dat de nettowinst of het nettoverlies wordt bepaald als ware er wel een financiële verslaggeving bijgehouden in overeenstemming met de financiële verslaggevingsstandaarden die tot uitgangspunt dienen bij de opstelling van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit. In een dergelijk geval dient derhalve een afzonderlijke financiële verslaggeving te worden opgesteld om te komen tot de nettowinst of het nettoverlies van die vaste inrichting.

Artikel 6.13, tweede lid

Het voorgestelde artikel 6.13, tweede lid, bepaalt dat in de nettowinst of het nettoverlies van een vaste inrichting, als bedoeld in onderdelen a of b van de genoemde definitie van 'vaste inrichting', enkel inkomen en kosten tot uitdrukking komen die aan de vaste inrichting worden toegerekend op basis van het van toepassing zijnde belastingverdrag of artikel 7 van het OESO-modelverdrag of de nationale fiscale wetgeving van de staat waarin de vaste inrichting is gelegen. Hierbij is slechts de toerekening van inkomen en kosten relevant, niet het bedrag dat in de heffing

wordt betrokken. Dit betekent dat indien in de nettowinst of het nettoverlies van een vaste inrichting inkomen of kosten tot uitdrukking komen die niet aan de vaste inrichting toerekenbaar zijn op basis van het van toepassing zijnde belastingverdrag, onderscheidenlijk de nationale fiscale wetgeving van de staat waarin de vaste inrichting is gelegen, dergelijk inkomen of dergelijke kosten door toepassing van het voorgestelde artikel 6.13, tweede lid, eveneens niet worden betrokken in de berekening van de nettowinst of het nettoverlies voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies. Indien echter sprake is van een afschrijvingsverschil tussen de verslaggevingsregels en de van toepassing zijnde nationale fiscale wetgeving, vindt op basis van het voorgestelde artikel 6.13, tweede lid, geen correctie plaats van de nettowinst of het nettoverlies voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies. In dit geval is namelijk geen sprake van een verschil in toerekening van inkomensbestanddelen.

Artikel 6.13, derde lid

Het voorgestelde artikel 6.13, derde lid, bepaalt in gelijke zin dat in de nettowinst of het nettoverlies van een vaste inrichting, als bedoeld in onderdeel c van de genoemde definitie van 'vaste inrichting', enkel inkomen en kosten tot uitdrukking komen die aan die vaste inrichting worden toegerekend op basis van het van toepassing zijnde belastingverdrag of artikel 7 van het OESO-modelverdrag.

Artikel 6.13, vierde lid

Het voorgestelde artikel 6.13, vierde lid, bepaalt de wijze waarop de nettowinst of het nettoverlies wordt bepaald van een vaste inrichting, als bedoeld in onderdeel d van de genoemde definitie van 'vaste inrichting'. De nettowinst of het nettoverlies van die vaste inrichting wordt bepaald aan de hand van het inkomen dat is vrijgesteld en de kosten die niet aftrekbaar zijn voor belastingdoeleinden in de staat waar de hoofdentiteit is gevestigd en toerekenbaar zijn aan buiten die staat verrichte activiteiten.

Artikel 6.13, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 6.13, vijfde lid, bepaalt dat de nettowinst of het nettoverlies van een vaste inrichting niet in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van de hoofdentiteit. Dit betekent dat ingeval de nettowinst of het nettoverlies van een vaste inrichting is opgenomen in de financiële verslaggeving van de hoofdentiteit, de nettowinst of het nettoverlies van de hoofdentiteit, moet worden gecorrigeerd voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van die hoofdentiteit. Op deze manier wordt voorkomen dat nettowinst of nettoverlies niet of dubbel in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van vaste inrichting en hoofdentiteit.

Artikel 6.13, zesde lid

Het voorgestelde artikel 6.13, zesde lid, geeft enkele specifieke regels inzake de toerekening van een nettoverlies van een vaste inrichting. Sommige staten betrekken namelijk de winst of het verlies van een vaste inrichting in de berekening van het belastbare bedrag van de hoofdentiteit, bijvoorbeeld ingeval een staat een verrekening kent voor buitenlandse belasting. Op

basis van deze wet wordt echter het effectieve tarief van een hoofdentiteit berekend zonder daarbij de winst of het verlies van een vaste inrichting in aanmerking te nemen. Het voorgestelde zesde lid voorkomt dat het effectieve tarief van de hoofdentiteit lager uitvalt, doordat een nettoverlies van een vaste inrichting het belastbare bedrag (en dus de betrokken belastingen in de teller) van de hoofdentiteit verlaagt, terwijl dit nettoverlies niet wordt betrokken in de berekening van het kwalificerende inkomen (noemer) van de hoofdentiteit. Een nettoverlies van een vaste inrichting wordt voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies behandeld als een last van de hoofdentiteit, voor zover dat verlies van die vaste inrichting in de staat waar die hoofdentiteit is gevestigd wordt behandeld als een last in de berekening van het belastbare bedrag. Deze bepaling is van toepassing ongeacht of het nettoverlies van de vaste inrichting als geheel of het totaal aan inkomensbestanddelen afzonderlijk in aanmerking wordt genomen bij de hoofdentiteit. Daarbij dient een verlies van een vaste inrichting niet te kunnen worden verrekend met een inkomensbestanddeel dat onderworpen is aan belasting in zowel de staat waarde hoofdentiteit is gevestigd als de staat waar de vaste inrichting is gelegen. Aanvullend regelt het voorgestelde zesde lid dat ingeval sprake is van nettowinst van een vaste inrichting en de eerste zin van dit lid toepassing heeft gevonden deze nettowinst wordt betrokken in de berekening van het kwalificerende inkomen van de hoofdentiteit tot en met het bedrag aan nettoverlies dat eerder is betrokken bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van die hoofdentiteit. Deze zin vindt toepassing tot de volle omvang van het eerder in aanmerking genomen nettoverlies van de vaste inrichting, ongeacht of dit verlies bij de hoofdentiteit heeft geleid tot een verrekenbaar verlies dat door een beperkte verrekeningstermijn niet daadwerkelijk is verrekend.

Artikel 6.14

Artikel 6.14, eerste lid

Het voorgestelde artikel 6.14, eerste lid, bepaalt de wijze waarop de nettowinst of het nettoverlies van een doorkijkentiteit wordt toegerekend aan de verschillende belanghouders van die doorkijkentiteit. Dit is relevant, omdat in veel gevallen dergelijke entiteiten wel een financiële verslaggeving hebben waar een nettowinst of nettoverlies uit volgt maar geen belastbaar inkomen hebben, omdat dat voor belastingdoeleinden wordt toegerekend aan de belanghouders. Aangezien voor deze wet de nettowinst of het nettoverlies volgens de financiële verslaggeving van een groepsentiteit het uitgangspunt is voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit, voorziet dit artikel in een toerekening van de nettowinst of het nettoverlies van doorkijkentiteiten.

Het voorgestelde artikel 6.14, eerste lid, bepaalt dat de nettowinst of het nettoverlies van een doorkijkentiteit allereerst wordt verminderd met het deel dat toerekenbaar is aan belanghouders die geen deel uitmaken van de groep en die hun belang in de doorkijkentiteit direct houden of via een fiscaal transparante structuur. De definitie van fiscaal transparante structuur is toegelicht bij het voorgestelde artikel 1.2. De vermindering uit het eerste lid vindt toepassing voordat het hierna toe te lichten voorgestelde artikel 6.14, tweede en derde lid, toepassing vindt.

De vermindering uit het eerste lid vindt echter geen toepassing ingeval de doorkijkentiteit een uiteindelijkmoederentiteit is, of ingeval de doorkijkentiteit direct of door tussenkomst van een of meer fiscaal transparante entiteiten wordt gehouden door een uiteindelijkmoederentiteit. Voor deze situaties zijn specifieke regels opgenomen in hoofdstuk 10.

Artikel 6.14, tweede lid

Het voorgestelde artikel 6.14, tweede lid, bepaalt dat ingeval de doorkijkentiteit geheel of gedeeltelijk een onderneming uitoefent door middel van een vaste inrichting, de nettowinst of het nettoverlies aan die vaste inrichting wordt toegerekend op grond van het voorgestelde artikel 6.13.

Artikel 6.14, derde lid

Het voorgestelde artikel 6.14, derde lid, regelt dat de, na toepassing van het voorgestelde artikel 6.14, eerste en tweede lid, resterende nettowinst of nettoverlies van de doorkijkentiteit die een fiscaal transparante entiteit is en die niet de uiteindelijkmoederentiteit is, wordt toegerekend aan de groepsentiteit-belanghouders in overeenstemming met hun belang in de doorkijkentiteit. Indien de groepsentiteit-belanghouders eveneens doorkijkentiteiten zijn, vindt het voorgestelde artikel 6.14, vierde lid, nogmaals toepassing op het niveau van die belanghouders en wordt de nettowinst of het nettoverlies toegerekend aan de groepsentiteit-belanghouders van die doorkijkentiteit, totdat toerekening plaatsvindt aan de uiteindelijkmoederentiteit.

Artikel 6.14, vierde lid

Het voorgestelde artikel 6.14, vierde lid, bepaalt de toerekening van de, na toepassing van het voorgestelde artikel 6.14, eerste en tweede lid, resterende nettowinst of nettoverlies van de doorkijkentiteit die een fiscaal transparante entiteit is en die die een uiteindelijkmoederentiteit of omgekeerd hybride entiteit is. In die gevallen wordt het resterende bedrag aan nettowinst of nettoverlies van de doorkijkentiteit toegerekend aan die uiteindelijkmoederentiteit of omgekeerd hybride entiteit. Deze winst wordt dus toegerekend aan de doorkijkentiteit zelf en niet aan haar groepsentiteit-belanghouders.

Artikel 6.14, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 6.14, vijfde lid, bepaalt dat het tweede, derde en vierde lid van het voorgestelde artikel 6.14 afzonderlijk worden toegepast met betrekking tot elk afzonderlijk belang in die doorkijkentiteit. Hiermee wordt aangesloten bij de fiscale behandeling van de doorkijkentiteit door de staten waar de verschillende groepsentiteit-belanghouders zijn gevestigd.

Artikel 7.1

Het voorgestelde artikel 7.1, regelt het uitgangspunt voor de bepaling van de betrokken belastingen, welke als teller van de breuk dienen ter berekening van het effectieve tarief (in het navolgende hoofdstuk 8).

Artikel 7.1, eerste lid

Het voorgestelde artikel 7.1, eerste lid, regelt wat voor de toepassing van deze wet onder betrokken belastingen van een groepsentiteit wordt verstaan. Op grond van het voorgestelde artikel 7.1, eerste lid, onderdeel a, wordt onder de betrokken belastingen van een groepsentiteit verstaan: alle belastingen over het inkomen of de winst van de groepsentiteit zelf of het inkomen of de winst van een andere groepsentiteit waar een belang in wordt gehouden, voor zover deze belastingen in de financiële verslaggeving van de groepsentiteit zijn opgenomen en zijn toe te rekenen aan het verslagjaar. Onder dergelijke belastingen worden verstaan alle inkomens- en winstbelastingen. Hieronder vallen in beginsel ook belastingen betaald ten aanzien van bijvoorbeeld CFC-heffingen of een belasting ten aanzien van nog niet uitgekeerde winst betreffende een belang in een fiscaal transparante entiteit. De toerekening van bedragen aan betrokken belastingen met betrekking tot een belang in bepaalde soorten groepsentiteiten wordt nader geregeld in het voorgestelde artikel 7.5. Een belasting op basis van bruto inkomen of omzet zonder enkele aftrek, zoals bijvoorbeeld een belasting op omzet wordt niet gezien als een inkomens- of winstbelasting. Onder betrokken belastingen vallen verder in ieder geval niet belastingen op consumptie zoals de omzetbelasting, verbruiksbelastingen zoals accijns, belastingen op digitale diensten, leges, loonbelastingen, belastingen op onroerende zaken of bezit en overige betalingen aan een overheid zoals boetes of boeterente.

Het voorgestelde artikel 7.1, eerste lid, onderdeel b, regelt dat onder betrokken belastingen van een groepsentiteit eveneens worden begrepen de belasting op de winstuitdelingen en veronderstelde winstuitdelingen door-, alsmede belastingen op niet-zakelijke kosten van, een groepsentiteit die is onderworpen aan een kwalificerend uitdelingsbelastingstelsel.

Het voorgestelde artikel 7.1, eerste lid, onderdeel c, regelt dat onder betrokken belastingen van een groepsentiteit eveneens worden verstaan de belastingen die zijn opgelegd ter vervanging van een algemeen toepasbare winstbelasting. Een algemeen toepasbare winstbelasting is van toepassing op alle in die staat gevestigde rechtspersonen. Onder een algemeen toepasbare winstbelasting kan ook worden verstaan een winstbelasting die van toepassing is op een rechtspersoon, maar ook op andere belastingplichtigen, zoals natuurlijk personen. De 'ter vervanging van'-toets kwalificeert belastingen als betrokken belastingen ingeval ten aanzien van deze belastingen geen sprake is van een algemeen toepasbare winstbelasting, maar waarbij een dergelijke belasting van toepassing is ter vervanging van een dergelijke winstbelasting. De 'ter vervanging van'-toets omvat ook belastingen die worden geheven op een alternatieve grondslag, zoals belastingen op geproduceerde aantallen of commerciële oppervlakte, waarbij die belasting geldt ter vervanging van een algemeen toepasbare winstbelasting op grond van het rechtssysteem van die staat. Een lokale belasting geheven op basis van een alternatieve grondslag die verrekenbaar is met een nationale algemeen toepasbare winstbelasting in diezelfde staat kwalificeert eveneens als een betrokken belasting op basis van de 'ter vervanging van'-toets. Ingeval een belasting in een staat wordt geheven op grond van een alternatieve grondslag in

aanvulling op een algemeen toepasbare winstbelasting, wordt niet voldaan aan de 'ter vervanging van'-toets en kwalificeert deze belasting niet als een betrokken belasting.

Op basis van het voorgestelde artikel 7.1, eerste lid, onderdeel d, worden belastingen geheven op de voet van ingehouden winst en vermogen, inclusief belastingen op meerdere onderdelen van inkomen en vermogen, begrepen onder betrokken belastingen. Onder het vermogen van een onderneming wordt in dit kader verstaan de winstreserve tezamen met kapitaalstortingen. Belasting op ingehouden winst en vermogen kan verbonden zijn met het belastingsysteem in een staat of kan dienen als een soort van minimumbelasting in aanvulling op de geldende vennootschapsbelasting. Sommige staten heffen belasting op basis van een grondslag die bestaat uit meerdere onderdelen. Indien alle onderdelen van een dergelijke belasting binnen de definitie van inkomen of winst vallen, valt de belasting als geheel onder de betrokken belastingen voor de berekening van de effectieve druk.

Artikel 7.1, tweede lid

Het voorgestelde artikel 7.1, tweede lid, sluit bepaalde belastingen uit van de definitie van betrokken belastingen van een groepsentiteit. De uitgesloten belastingen zijn kort gezegd onder te verdelen in bijheffingen en restitueerbare belastingen. In het voorgestelde artikel 7.1, tweede lid, onderdelen a, b en c, worden de bijheffingen op grond van deze wet uitgesloten, namelijk de aan een moederentiteit toegerekende bijheffing onder toepassing van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel (onderdeel a), de aan een groepsentiteit toegerekende bijheffing onder toepassing van een kwalificerende binnenlandse bijheffing (onderdeel b) en de aan een groepsentiteit toegerekende bijheffing onder toepassing van een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel (onderdeel c). In het voorgestelde artikel 7.1, tweede lid, onderdeel d, wordt een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting uitgesloten van de betrokken belastingen van een groepsentiteit. De reden hiervoor is dat de multinationale groep kan bepalen wanneer restitutie van een dergelijke belasting plaatsvindt. Tot slot wordt in het voorgestelde artikel 7.1, tweede lid, onderdeel e, de belasting betaald door een verzekeringsmaatschappij met betrekking tot teruggaven aan polishouders uitgesloten. Dit onderdeel is slechts van toepassing voor zover er sprake is van een correctie als gevolg van het voorgestelde artikel 6.2, tiende lid.

Artikel 7.1, derde lid

Het voorgestelde artikel 7.1, derde lid, bepaalt dat indien een keuze is gemaakt als bedoeld in het voorgestelde artikel 6.2, zevende lid, de betrokken belasting, inclusief belastinglatenties, ten aanzien van een vervreemdingswinst of -verlies als gevolg van de vervreemding van lokale vaste activa, in het keuzejaar niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van de betrokken belastingen van dat verslagjaar.

Artikel 7.2

Het voorgestelde artikel 7.2 regelt welke correcties op het bedrag aan betrokken belastingen (als bedoeld in het voorgestelde artikel 7.1) moeten worden aangebracht om het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen te bepalen. Deze correcties hebben in beginsel tot

doel om de belastingen van een groepsentiteit die niet zijn opgenomen in de winst- en verliesrekening te betrekken in het bedrag aan betrokken belastingen en om belastingen die niet zijn gerelateerd aan het kwalificerende inkomen of verlies uit te sluiten.

Artikel 7.2, eerste lid

Het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, bepaalt dat het bedrag van de acute belastinglast ter zake van betrokken belastingen voor het verslagjaar dient te worden gecorrigeerd om de gecorrigeerde betrokken belastingen van een groepsentiteit voor het verslagjaar te bepalen. De belastinglast betreft in dit kader in beginsel de acuut verschuldigde belasting ter zake van betrokken belastingen als bedoeld in het voorgestelde artikel 7.1 die bij de bepaling van de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit in de financiële verslaggeving zijn toegerekend aan dit verslagjaar. Het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, onderdeel a, regelt dat het bedrag van de belastinglast ter zake van betrokken belastingen als bedoeld in het voorgestelde artikel 7.1 wordt gecorrigeerd met het saldo van de vermeerderingen en verminderingen van betrokken belastingen voor het verslagjaar, als bepaald volgens het tweede respectievelijk derde lid van artikel 7.2. Het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, onderdeel b, regelt dat de acute belastinglast ter zake van betrokken belastingen eveneens wordt gecorrigeerd met het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties, zoals bepaald op grond van het voorgestelde artikel 7.3. Hiermee wordt ook de latent verschuldigde belastinglast betrokken in de gecorrigeerde betrokken belastingen. Tot slot wordt door toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, onderdeel c, eveneens een correctie gemaakt voor elke toe- of afname van betrokken belastingen die niet is opgenomen in de winst- en verliesrekening, maar rechtstreeks in het eigen vermogen is verwerkt en betrekking heeft op bedragen die in aanmerking zijn genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies dat is onderworpen aan belastingheffing. Hiermee wordt bewerkstelligd dat betrokken belastingen die niet als kosten zijn opgenomen in de winst- en verliesrekening van dit verslagjaar, maar tot uiting komen in het vermogen of de overige gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten van een groepsentiteit eveneens in aanmerking worden genomen bij de berekening van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen ingeval het bedrag aan inkomen of verlies waar zulke belastingen verband mee houden in aanmerking is genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Dit onderdeel is bijvoorbeeld van toepassing als een groepsentiteit belasting verschuldigd is als gevolg van een herwaarderingsmethode ten aanzien van materiële vaste activa. Indien hierdoor een winst in aanmerking wordt genomen, zal de daarmee verband houdende belasting in aanmerking worden genomen door toepassing van dit onderdeel.

Artikel 7.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 7.2, tweede lid, bepaalt welke vermeerderingen van de betrokken belastingen meetellen voor de berekening van het nettobedrag van de vermeerderingen en verminderingen voor de toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, onderdeel a. Deze vermeerderingen kunnen noodzakelijk zijn omdat het bedrag aan belastingen dat in enig jaar bij de bepaling van de winst vóór belastingen in de financiële verslaggeving als belastinglast is opgenomen beperkter kan zijn dan de betrokken belastingkosten die in dat verslagjaar verband

houden met het kwalificerende inkomen of verlies. Hierbij kan worden gedacht aan een bedrag aan betrokken belastingen dat bij de bepaling van het belastbare bedrag in de winst- en verliesrekening als kosten is toegerekend aan het verslagjaar. Op grond van het voorgestelde artikel 7.2, tweede lid, onderdeel a, worden dergelijke belastingkosten die niet als belastinglast zijn opgenomen in de financiële verslaggeving, maar als kosten van dit verslagjaar gezien voor de berekening van de winst, toegevoegd aan de betrokken belastingen. Een voorbeeld hiervan is een belasting op ondernemingsvermogen die als kostenpost is opgenomen in de winst- en verliesrekening voor de bepaling van de brutowinst of het brutoverlies van een groepsentiteit. Daarnaast kan voor de Nederlandse situatie worden gedacht aan een buitenlandse bronbelasting die is ingehouden in een andere staat, waarvoor in Nederland kostenafrek wordt verleend op grond van artikel 38 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.

Op grond van het voorgestelde artikel 7.2, tweede lid, onderdeel b, wordt het bedrag aan kwalificerend verlies dat als actieve belastinglatentie in een verslagjaar is verrekend op de voet van het voorgestelde artikel 7.4 toegevoegd aan de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar.

Het voorgestelde artikel 7.2, tweede lid, onderdeel c, regelt dat de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar worden vermeerderd met het bedrag aan betaalde betrokken belasting dat betrekking heeft op een onzekere belastingpositie en in een eerder verslagjaar is uitgesloten van de betrokken belastingen door toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel d. In het jaar van betaling wordt dit bedrag derhalve alsnog in aanmerking genomen bij de betrokken belastingen.

Op basis van het voorgestelde artikel 7.2, tweede lid, onderdeel d, wordt eveneens het bedrag aan verrekening of teruggaaf van een kwalificerende restitueerbare belastingteruggaaf dat in dit verslagjaar in aanmerking is genomen als een vermindering van de belastinglast, toegevoegd aan de betrokken belastingen. Een kwalificerende restitueerbare belastingteruggaaf wordt behandeld als een inkomensbestanddeel bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Derhalve wordt, ingeval een dergelijke verrekening of teruggaaf wordt genoten, dit bedrag in hetzelfde verslagjaar eveneens toegevoegd aan het bedrag aan betrokken belastingen om te voorkomen dat het effectieve tarief – voor de toepassing van deze wet – hierdoor wordt beïnvloed.

Artikel 7.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, bepaalt welke verminderingen van de betrokken belastingen meetellen voor de berekening van het nettobedrag van de vermeerderingen en verminderingen voor de toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, onderdeel a. Allereerst wordt door toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel a, het bedrag aan betrokken belastingen vermindert met het bedrag aan belastinglast dat betrekking heeft op inkomen dat – op grond van het voorgestelde hoofdstuk 6 – niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Hierbij kan bijvoorbeeld

worden gedacht aan eventuele dividendbelasting die verband houdt met dividendinkomsten op een aandelenbelang dat langer wordt gehouden dan één jaar. Tevens kan worden gedacht aan betrokken belasting die ziet op internationaal inkomen uit scheepvaart. Ingeval genoemd onderdeel a toepassing vindt, wordt het bedrag aan belastinglast dat betrekking heeft op inkomen dat niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies evenmin in aanmerking genomen bij de berekening van het gecorrigeerde bedrag aan betrokken belasting. Daarbij geldt dat indien een inkomensbestanddeel gedeeltelijk niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies, slechts de belasting die toerekenbaar is aan dat niet in aanmerking genomen deel in mindering wordt gebracht op de betrokken belastingen. Dit kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 48: Berekening van het gecorrigeerde bedrag aan betrokken belasting

De in staat A gevestigde Groepsentiteit A maakt deel uit van een multinationale groep die is onderworpen aan deze wet. Staat A heft winstbelasting tegen een tarief van 20%. In een verslagjaar ontvangt Groepsentiteit A een dividend van € 100, dat op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b, niet in aanmerking wordt genomen voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Het dividend maakt echter wel deel uit van de berekening van het belastbare bedrag in staat A.

In hetzelfde verslagjaar verkrijgt Groepsentiteit A aanvullend een belastbaar inkomen van € 100 in staat A dat wel in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen. Groepsentiteit A verantwoordt voor belastingdoeleinden van staat A een belastbaar bedrag van € 200 (namelijk € 100 dividend en € 100 operationeel inkomen) en een winstbelasting van € 40 (namelijk 20% van € 200).

Groepsentiteit A Belastbaar inkomen	
Dividend	€ 100
Operationele winst	€ 100
Totaal belastbaar bedrag staat A	€ 200
Staat A belasting (20%)	€ 40
Kwalificerende inkomen staat A	
Dividend	€ 0
Operationele winst	€ 100
Totaal kwalificerende inkomen staat A	€ 100

Het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel a, vereist dat het bedrag aan acuut verschuldigde belastinglast ter zake van inkomen dat is uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies in mindering komt op het bedrag aan betrokken belastingen van een groepsentiteit. Dienovereenkomstig wordt het bedrag aan winstbelasting van staat A dat betrekking heeft op het dividend dat niet in aanmerking is genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies eveneens niet in aanmerking genomen bij de berekening van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen van Groepsentiteit A.

Om te bepalen welk bedrag, dat op grond van het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel a, in mindering komt, toerekenbaar is aan het niet in aanmerking genomen inkomen, wordt het bedrag aan

dat inkomen gedeeld door het belastbare bedrag van de staat en vermenigvuldigd met de acuut verschuldigde belastinglast.

In dit voorbeeld is het niet in aanmerking genomen inkomen € 100 (ontvangen dividend) en het belastbare bedrag € 200 (namelijk € 100 dividend en € 100 operationeel inkomen), hetgeen resulteert in een vermindering van het belastbare bedrag in staat A van 50% (namelijk 100/200). Dit percentage wordt vervolgens vermenigvuldigd met € 40 (de belasting van staat A), waardoor een bedrag van € 20 aan belasting niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van de betrokken belastingen voor Groepsentiteit A.

Het voorgaande heeft tot gevolg dat Groepsentiteit A in het verslagjaar een kwalificerend inkomen heeft van € 100 (aangezien het dividend niet in aanmerking is genomen). Groepsentiteit A heeft daarbij een totaalbedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen van € 20 (een bedrag van € 40 verminderd met het bedrag van € 20 dat niet in aanmerking wordt genomen). Derhalve bedraagt het effectieve belastingtarief van Groepsentiteit A 20% (namelijk € 20 gecorrigeerde betrokken belastingen / kwalificerende inkomen van € 100).

Op grond van het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel b, wordt het bedrag aan verrekening of teruggaaf van een restitueerbare belastingteruggaaf, niet zijnde een kwalificerende restitueerbare belastingteruggaaf, in mindering gebracht op de betrokken belastingen, indien deze teruggaaf niet in aanmerking is genomen als een vermindering van de belastinglast. Op grond van het voorgestelde artikel 6.2, vijfde lid, wordt een niet-kwalificerende restitueerbare belastingteruggaaf niet in aanmerking genomen voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. In gelijke zin wordt deze niet-kwalificerende restitueerbare belastingteruggaaf door toepassing van dit onderdeel eveneens in mindering gebracht op de betrokken belastingen.

Door toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel c, wordt het bedrag aan teruggaaf of verrekening van betrokken belastingen aan een groepsentiteit, die niet al als vermindering van de belastinglast is verantwoord, in mindering gebracht op de betrokken belastingen, tenzij het een (hiervoor genoemde) kwalificerende restitueerbare belastingteruggaaf betreft. Dit onderdeel regelt dat ingeval een groepsentiteit een teruggaaf of verrekening van betrokken belastingen krijgt die niet reeds als vermindering van de belastinglast in aanmerking is genomen, dit bedrag alsnog in mindering wordt gebracht op de betrokken belastingen.

Op basis van het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel d, wordt het bedrag aan belastinglast dat verband houdt met onzekere belastingposities in mindering gebracht op het bedrag aan betrokken belastingen. Met dit onderdeel wordt verzekerd dat voorzieningen ten aanzien van een onzekere belastingpositie niet worden meegenomen in de berekening van de betrokken belastingen. Hierdoor wordt een dergelijke belastinglast slechts in aanmerking genomen op het moment dat deze daadwerkelijk wordt betaald.

Op grond van het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel e, wordt het bedrag aan acuut verschuldigde belastinglast, waarvan niet de verwachting bestaat dat deze binnen drie jaar, na afloop van het verslagjaar waaraan deze last is ontstaan, leidt tot een belastinguitgaaf,

eveneens in mindering gebracht op het bedrag aan betrokken belastingen. Dit onderdeel dient in samenhang te worden gezien met de toepassing van het voorgestelde artikel 7.8. Aangezien het tijdig betalen van verschuldigde belasting binnen de verantwoordelijkheid en mogelijkheden van een multinationale groep ligt, is het niet mogelijk om een belastinglast ten aanzien waarvan de verwachting bestaat dat deze na drie jaar na afloop van het verslagjaar tot een belastinguitgaaf leidt in aanmerking te nemen bij de berekening van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen. Het voorgestelde artikel 7.6 voorziet in regels voor de bepaling van het bedrag aan betrokken belastingen als gevolg van aanpassingen na indiening van de aangifte.

Artikel 7.2, vierde lid

Het voorgestelde artikel 7.2, vierde lid, verzekert dat een bedrag aan betrokken belastingen dat onder meer dan een onderdeel van de voorgaande leden valt, slechts eenmaal wordt gecorrigeerd bij de berekening van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar.

Artikel 7.2, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid, kent een bijzondere bepaling die van toepassing is in het geval geen sprake is van kwalificerend inkomen in een staat in een verslagjaar en het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen voor die staat negatief is en minder dan het bedrag dat gelijk is aan het netto kwalificerende verlies vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief (verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen). Deze situatie kan zich voordoen als sprake is van een actieve belastinglatentie als gevolg van een verlies dat (mede) wordt veroorzaakt door een inkomensbestanddeel dat niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Hierbij kan worden gedacht aan de situatie dat in de staat waarin de groepsentiteit is gevestigd fiscaal sprake is van een verlies als gevolg van een fiscale aftrek die uitgaat boven de aftrek die volgens de van toepassing zijnde verslaggevingsstandaard toegestaan is en dat verschil niet op termijn oplost. Permanente verschillen die resulteren in een dergelijk bovenmatig verlies kunnen ook voorkomen in gevallen waarin een staat een vrijstelling geeft voor een inkomensbestanddeel dat wel betrokken is in het kwalificerende inkomen of verlies ingeval de groepsentiteit in dat jaar een verlies lijdt. Ook in dat geval kan het fiscale verlies voor een staat groter zijn dan het kwalificerende verlies, waardoor dit lid in beginsel toepassing vindt. Om te voorkomen dat de toepassing van deze wet kan worden gemitigeerd door het fiscale – te hoge – verlies in een staat als uitgangspunt te nemen voor het bepalen van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties als bedoeld in het voorgestelde artikel 7.3 wordt op grond van dit artikel bijgeheven over het bovenmatige deel waarmee de gecorrigeerde betrokken belastingen uitgaan boven de zogenoemde verwachte betrokken belastingen. De verwachte betrokken belastingen betreffen het kwalificerende verlies vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief. Het bedrag aan additionele bijheffing wordt toegerekend aan iedere groepsentiteit in de staat op de voet van het voorgestelde artikel 8.4, vijfde lid.

De toepassing van het voorgestelde vijfde lid van genoemd artikel 7.2 kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 49: Bijheffing in verliessituaties

Groepsentiteit A is gevestigd in staat X. Staat X kent een belastingtarief van 15% en een vermogensaftrek. Groepsentiteit A leidt in een verslagjaar een kwalificerend verlies van € 100. Het maximale bedrag aan actieve belastinglatentie zou derhalve € 15 bedragen (het kwalificerende verlies vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief van 15%). Dit bedrag is in het voorgestelde vijfde lid omschreven als het bedrag aan 'verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen'. Aangezien staat X echter een vermogensaftrek kent, bedraagt het lokale fiscale verlies in staat X € 150. Het uitgangspunt voor het bepalen van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties als bedoeld in het voorgestelde artikel 7.2 is dan ook € 22,5 ($€ 150 \times 15\%$), het bedrag aan 'gecorrigeerde betrokken belastingen'. Omdat het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belasting uitgaat boven het bedrag aan verwachte gecorrigeerde betrokken belasting vindt op grond van het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid, in dat jaar een bijheffing plaats van € 7,5. Dit bedrag wordt toegerekend aan iedere groepsentiteit in de staat.

Artikel 7.3

Het voorgestelde artikel 7.3, regelt hoe het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties wordt bepaald voor de berekening van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen, bedoeld in artikel 7.2, eerste lid, onderdeel b.

Artikel 7.3, eerste lid

Het voorgestelde artikel 7.3, eerste lid, bepaalt dat ingeval het van toepassing zijnde belastingtarief in een staat lager is dan het minimumbelastingtarief, het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties dat aan het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen wordt toegevoegd op grond van het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, onderdeel b, gelijk is aan het bedrag aan mutaties in belastinglatenties, gecorrigeerd door hetgeen in het hierna toe te lichten artikel 7.3, derde tot en met zesde lid, is bepaald.

Artikel 7.3, tweede lid

Het voorgestelde artikel 7.3, tweede lid, bepaalt dat in een staat waarin het van toepassing zijnde belastingtarief hoger is dan het minimumtarief, het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties gelijk is aan het bedrag aan mutaties in belastinglatenties, herrekend tegen het minimumbelastingtarief, en gecorrigeerd overeenkomstig hetgeen in het hierna toe te lichten voorgestelde artikel 7.3, derde tot en met zesde lid, is bepaald. Dit totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties wordt toegevoegd voor de bepaling van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen van dat betreffende verslagjaar. Hierdoor worden, kort gezegd, tijdelijke verschillen voorkomen.

Artikel 7.3, derde lid

Het voorgestelde artikel 7.3, derde lid, regelt twee toevoegingen ter bepaling van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties. Het voorgestelde artikel 7.3, derde lid, onderdeel a, vormt de keerzijde van het hierna toe te lichten voorgestelde artikel 7.3,

derde lid, op grond waarvan een bedrag aan 'niet-toegestane toerekening' en 'niet-gebruikte toerekening' als bedoeld in het voorgestelde artikel 7.3, tweede lid, niet in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties. Op het moment dat deze belastingpositie echter daadwerkelijk tot een betaling leidt, wordt deze in aanmerking genomen en op grond van dit onderdeel toegevoegd aan het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties. Het voorgestelde artikel 7.3, derde lid, onderdeel b, bepaalt dat een bedrag aan mutaties in passieve belastinglatentie dat is teruggenomen door toepassing van het hierna toe te lichten voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, op het moment dat deze belastingpositie tot een betaling heeft geleid alsnog in aanmerking kan worden genomen bij de bepaling van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties.

Artikel 7.3, vierde lid

Het voorgestelde artikel 7.3, vierde lid, regelt dat ingeval op basis van verslaggevingsregels niet voldaan wordt aan de voorwaarden om ter zake van een verlies een actieve belastinglatentie op te nemen in de financiële verslaggeving ter bepaling van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties een vermindering plaatsvindt die zou hebben plaatsgevonden ingeval de actieve belastinglatentie wel zou zijn opgenomen in de financiële verslaggeving. Op grond van deze bepaling wordt echter alsnog een belastinglatentie gevormd. Hiermee vormt dit lid een aanvulling op het hierna toe te lichten voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel c, waarin is bepaald dat – onder omstandigheden – een mutatie in belastinglatenties niet wordt opgenomen ter bepaling van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties.

Artikel 7.3, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, geeft enkele uitzonderingen op het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties. Het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel a, bepaalt dat het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties niet omvat het bedrag aan belastinglatenties met betrekking tot bestanddelen die zijn uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies op de voet van het voorgestelde hoofdstuk 6. Op deze manier wordt voorkomen dat de teller wordt verhoogd met een belastinglast die niet gerelateerd is aan het kwalificerende inkomen of verlies, waardoor de effectieve belastingdruk hoger uit zou vallen. Het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel b, bepaalt dat het bedrag aan belastinglatenties met betrekking tot niet-toegestane toerekening of niet-gebruikte toerekening, bedoeld in het voorgestelde artikel 7.3, negende lid, onderdelen a en b, eveneens niet wordt begrepen in het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties. De reden hiervoor is dat ten aanzien van deze kosten het onzeker is of, in hoeverre en wanneer ze daadwerkelijk worden betaald. Om die reden wordt een dergelijke belastinglast pas opgenomen in het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen op het moment dat deze belastingen daadwerkelijk zijn betaald. Het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel c, bepaalt dat een wijziging in de waarde van een actieve belastinglatenties wordt genegeerd voor de bepaling van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties, indien deze wijziging

voortkomt uit een aanpassing van de waarderingsmethode of verantwoordingsmethode. Op grond van het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel d, wordt een herziening van het bedrag aan belastinglatenties als gevolg van een wijziging van het van toepassing zijnde nationale belastingtarief uitgezonderd van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties. Dit bedrag is uitgezonderd, omdat een dergelijke wijziging geen verband houdt met het kwalificerende inkomen of verlies in dat verslagjaar. Het hierna toe te lichten voorgestelde artikel 7.7 regelt hoe om wordt gegaan met wijzigingen van belastingtarieven. Het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel e, regelt dat het bedrag aan belastinglatenties ten aanzien van de verkrijging van het recht op verrekening dan wel de verrekening van belasting worden uitgesloten voor de bepaling van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties. Een recht op verrekening houdt de directe verrekening van verschuldigde belasting in en omvat niet een aftrekrecht dat slechts het bedrag aan belastbaar inkomen verlaagt. Een voorbeeld van een dergelijk recht op verrekening is een investeringsverrekening, waarbij een staat een belastingplichtige het recht geeft op verrekening van toekomstige belasting op bepaalde kwalificerende investeringen. Dit onderdeel heeft geen betrekking op kwalificerende restitueerbare belastingverrekening, als bedoeld in het voorgestelde artikel 7.2, tweede lid, onderdeel d. Dit onderdeel omvat mede de omstandigheid dat een recht op verrekening niet (volledig) in een bepaald verslagjaar kan worden gebruikt en wordt voortgewenteld naar een later jaar in een andere vorm.

Voorbeeld 50: Belastingverrekening uitgesloten van belastinglatenties

Groepsentiteit A is onderdeel van een multinationale groep die aan deze wet is onderworpen. Groepsentiteit A is de enige groepsentiteit van deze multinationale groep die is gevestigd in staat A. De enige belasting waaraan Groepsentiteit A is onderworpen op grond van de belastingwetgeving in staat A is een winstbelasting tegen een tarief van 25%. De belastinggrondslag van staat A is gelijk aan het kwalificerende inkomen voor de toepassing van deze wet. Staat A kent een minimumbelastingmaatregel die ervoor zorgt dat ten minste 17% winstbelasting wordt betaald in een verslagjaar.

In verslagjaar 1 heeft Groepsentiteit A € 100 aan kwalificerend inkomen in staat A. De initiële belastingschuld voor Groepsentiteit A is daardoor € 25, maar staat A verstrekt aan onderneming A een bedrag aan belastingverrekening van € 15. Door de toepassing van de minimumbelastingmaatregel wordt slechts € 8 van het bedrag aan belastingverrekening gebruikt in jaar 1 (gegeven het minimumbelastingvereiste van 17%). Het resterende bedrag aan belastingverrekening van € 7 is beschikbaar voor voortwenteling naar een toekomstig verslagjaar. Groepsentiteit A betaalt daardoor € 17 belasting in staat A in verslagjaar 1 en wentelt een bedrag aan resterende belastingverrekening voort van € 7.

In jaar 2 heeft Groepsentiteit A € 100 aan kwalificerend inkomen in staat A. De initiële belastingschuld voor A is daardoor wederom € 25. Groepsentiteit A verrekent het resterende bedrag aan belastingverrekening van € 7 uit verslagjaar 1 en betaalt in jaar 2 een belasting van € 18 in staat A.

Omdat op grond van het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel e, het verkrijgen van het recht op belastingverrekening, alsmede de verrekening zelf, niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties, leidt de

voortwenteling van het bedrag van € 7 aan belastingverrekening in verslagjaar 1 niet tot een actieve belastinglatentie voor toepassing van deze wet, en vermindert deze voortwenteling daardoor niet het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen voor staat A in verslagjaar 1. De toepassing van dit artikel leidt er in gelijke zin toe dat de aanwending van de belastingverrekening van € 7 in verslagjaar 2 niet leidt tot een toename van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen voor staat A in verslagjaar 2. Hierdoor is het effectieve belastingtarief in staat A 17% in jaar 1 (17/100) en 18% in jaar 2 (18/100). Dit kan in tabelvorm als volgt worden samengevat:

	Jaar 1	Jaar 2
Kwalificerende inkomen (verlies)	€ 100	€ 100
Staat A belasting (25%)	(€ 25)	(€ 25)
Ontvangen belastingverrekening	€ 15	€ 0
Voortwenteling belastingverrekening	€ 0	€ 7
Minimumbelastingmaatregel	(€ 8)	€ 0
Uiteindelijke belasting staat A	(€ 17)	€ 18
Effectieve belastingtarief staat A	17%	18%
Bijheffing	€ 0	€ 0
Voortwenteling van bovenmatige belastingverrekening	€ 7	€ 0

Zonder het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel e, zouden de uitkomsten voor staat A oneigenlijk worden vervormd door de verkrijging van een bovenmatig bedrag aan belastingverrekening in jaar 1, omdat de voortwenteling van het resterende bedrag aan belastingverrekening aanleiding zou geven tot de vorming van een actieve belastinglatentie. Deze actieve belastinglatentie zou het bedrag aan aangepaste betrokken belastingen hebben verminderd tot onder het minimumbelastingtarief.

Artikel 7.3, zesde lid

Het voorgestelde artikel 7.3, zesde lid, bepaalt dat indien een actieve belastinglatentie die voortkomt uit een kwalificerend verlies van een groepsentiteit in een verslagjaar is opgenomen tegen een tarief dat lager is dan het minimumtarief, een dergelijke actieve belastinglatentie mag worden herrekend tegen het minimumtarief indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat deze actieve belastinglatentie voortkomt uit een kwalificerend verlies. Hierdoor wordt verzekerd dat een kwalificerend verlies kan worden afgezet tegen een kwalificerend inkomen van hetzelfde bedrag zonder dat dit leidt tot bijheffing. Ingeval gebruik wordt gemaakt van deze mogelijkheid om een actieve belastinglatentie te verhogen, wordt het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties overeenkomstig verminderd.

Artikel 7.3, zevende lid

Het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, bepaalt dat een bedrag aan passieve belastinglatentie dat niet daadwerkelijk tot betaling heeft geleid of is teruggenomen binnen vijf verslagjaren nadat dit bedrag aan belastinglatentie is gevormd, wordt teruggenomen voor zover dat bedrag aan belastinglatentie eerder in aanmerking is genomen bij de bepaling van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties. Hiermee wordt verzekerd dat bedragen aan passieve belastinglatenties – die overigens geen verband houden met specifieke beleidsmatig toegestane bestanddelen van het navolgende achtste lid van dit artikel – worden vereffend binnen vijf verslagjaren volgend op het verslagjaar waarin die belastinglatenties zijn ontstaan. Het zevende lid regelt verder dat de betrokken belastingen van het vijfde verslagjaar

vooraangaand aan het huidige verslagjaar worden verminderd met het bedrag aan teruggenomen passieve belastinglatenties, waarbij het effectieve belastingtarief en de bijheffing van het jaar waarin de belastinglatenties zijn gevormd, worden herrekend in overeenstemming met het voorgestelde artikel 8.4, eerste lid. Tot slot regelt het zevende lid dat het bedrag aan teruggenomen passieve belastinglatentie in het huidige verslagjaar gelijk is aan het bedrag van de toename aan passieve belastinglatentie dat is opgenomen in het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties in het vijfde verslagjaar vooraangaand aan het huidige verslagjaar en dat niet is herzien aan het einde van de laatste dag van het huidige verslagjaar.

Artikel 7.3, achtste lid

Het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, bepaalt in afwijking van het zevende lid van dit artikel dat ten aanzien van enkele bestanddelen geen terugname van een bedrag aan passieve belastinglatenties plaatsvindt. Deze uitgezonderde bestanddelen zijn normaliter gekoppeld aan specifieke activiteiten in een staat of betreffen verschillen die in beginsel niet vatbaar zijn voor belastingontwijking. Door dergelijke bestanddelen uit te zonderen van het verplicht terugnemen van een passieve belastinglatentie na vijf verslagjaren, worden de administratieve lasten beperkt.

Op grond van het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel a, is geen terugname vereist ten aanzien van passieve belastinglatenties die voortkomen uit een tegemoetkoming in afschrijving op materiële activa. De achtergrond hiervan is dat versnelde of willekeurige afschrijvingsmogelijkheden onder omstandigheden van toepassing zijn in veel staten, waarbij het verschil in afschrijving in de loop van de tijd zal verdwijnen. Onverkorte toepassing van het voorgestelde zevende lid zou dergelijke tegemoetkomingen ongedaan maken ten aanzien van activa met een langere levensduur dan vijf verslagjaren. Onder materiële activa wordt eveneens de voorraad begrepen, te weten de voorraad gereed product, alsmede de voorraad ten aanzien van productiemiddelen, materialen en overige benodigdheden noodzakelijk voor de productie. Onder materiële activa valt eveneens het gebruik van natuurlijke hulpbronnen, zoals mineralen, hout, olie en gas. Of een activum kwalificeert voor toepassing van dit onderdeel dient te worden bepaald aan de hand van de van toepassing zijnde verslaggevingsstandaard ter bepaling van de nettowinst of het nettoverlies van de groepsentiteit. Daarbij is dit onderdeel eveneens van toepassing op materiële activa die worden geleased.

Het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel b, bepaalt dat passieve belastinglatenties ten aanzien van de kosten van een vergunning of soortgelijke regeling van een overheid voor het gebruik van onroerende zaken of de exploitatie van natuurlijke hulpbronnen, welk gebruik, onderscheidenlijk welke exploitatie, aanzienlijke investeringen in materiële activa met zich brengen eveneens zijn uitgezonderd van terugname. Hieronder wordt eveneens begrepen het recht op het gebruik van radiofrequenties en telecommunicatiediensten.

Het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel c, zondert passieve belastinglatenties ten aanzien van onderzoeks- en ontwikkelingskosten uit van terugname. Achtergrond hiervan is dat belastingregels in staten veelal een aftrek voor onderzoeks- en ontwikkelingskosten toestaan,

terwijl dergelijke kosten op basis van de van toepassing zijnde verslaggevingsregels dienen te worden geactiveerd.

Het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel d, zondert passieve belastinglatenties ten aanzien van buitengebruikstellings- en saneringskosten uit van terugname. Achtergrond hierbij is dat belastingregels in staten veelal een aftrek toestaan voor de vorming van een voorziening voor toekomstige buitengebruikstellings- en saneringsuitgaven. Als deze kosten niet zouden worden uitgezonderd van terugname zou dit er effectief toe leiden dat de aftrek voor milieu- en andere opruimkosten wordt geweigerd.

Op grond van het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel e, worden passieve belastinglatenties ten aanzien van ongerealiseerde herwaardingswinsten onder de toepassing van een waarderingstelsel op basis van waardering op reële waarde (fair value) uitgezonderd van terugname. Deze uitzondering vindt alleen toepassing voor zover het principe van waardering op reële waarde is toegepast voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies. Dit onderdeel is niet van toepassing voor zover is gekozen voor de toepassing van het voorgestelde artikel 6.6.

Op grond van het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel f, worden passieve belastinglatenties die betrekking hebben op netto valutakoerswinsten, die op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel f, in aanmerking worden genomen, uitgezonderd van terugname.

Het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel g, regelt dat passieve belastinglatenties die verband houden met verzekeringsreserves en uitgestelde acquisitiekosten voor verzekeringspolissen worden uitgezonderd van terugname. Verzekeringsmaatschappijen vormen reserves voor toekomstige uitgaven. Dit onderdeel regelt dat verzekeringsmaatschappijen de passieve belastinglatenties ter zake van de betreffende reserves en acquisitiekosten niet hoeven terug te nemen voor de toepassing van het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid.

Op grond het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel h, wordt de passieve belastinglatentie die betrekking heeft op de verkoopwinst van materiële vaste activa gelegen in dezelfde staat waar de groepsentiteit is gevestigd die wordt geherinvesteerd in materiële vaste activa in dezelfde staat, uitgezonderd van de terugname onder de toepassing van het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid.

Het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel i, regelt dat passieve belastinglatenties die voortvloeien uit een wijziging in de verslaggevingsstandaarden met betrekking tot de in de onderdelen a tot en met h van dit lid opgesomde categorieën ook worden uitgezonderd van de terugname onder de toepassing van het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid.

Artikel 7.3, negende lid

In het voorgestelde artikel 7.3, negende lid, onderdelen a en b, zijn definities opgenomen voor de toepassing van dit artikel. Genoemd onderdeel a bepaalt dat onder niet-toegestane toerekening de mutatie in een belastinglatentie wordt begrepen die betrekking heeft op een onzekere belastingpositie. Dergelijke voorzieningen die worden opgenomen in de financiële verslaggeving, worden gecorrigeerd voor de berekening van de betrokken belastingen. Hiermee wordt bewerkstelligd dat een dergelijke belastinglast pas in aanmerking wordt genomen op het moment dat deze daadwerkelijk is betaald. Daarnaast wordt onder niet-toegestane toerekening eveneens begrepen een uitgestelde belastinglast die betrekking heeft op uitdelingen door een groepsentiteit. De reden hiervoor is dat dergelijke belastingen veelal worden geheven op het moment dat een uitdeling wordt gedaan.

Het voorgestelde artikel 7.3, negende lid, onderdeel b, bepaalt dat onder niet-gebruikte toerekening wordt verstaan de toename in een passieve belastinglatentie ten aanzien waarvan niet de verwachting bestaat dat deze zal worden betaald binnen de in het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, genoemde periode, namelijk vijf verslagjaren nadat deze belastinglatentie is ontstaan, en ten aanzien waarvan door de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor wordt gekozen om dit bedrag niet op te nemen in het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties voor dat verslagjaar. Deze keuzemogelijkheid is opgenomen ter vereenvoudiging van hetgeen is bepaald in het voorgestelde artikel 7.3, zevende en achtste lid. Hierdoor is het voor de bepaling van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties niet nodig om te corrigeren voor de mutatie in een passieve belastinglatentie waarvan de verwachting is dat deze correctie later weer zal moeten worden teruggenomen.

Artikel 7.4

Artikel 7.4, eerste lid

Het voorgestelde artikel 7.4, eerste lid, geeft een informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuze om ten aanzien van kwalificerende verliezen een fictieve actieve belastinglatentie te vormen. De fictieve actieve belastinglatentie wordt gevormd door het kwalificerende verlies in een staat in een verslagjaar te vermenigvuldigen met het minimumbelastingtarief. Indien voor de toepassing van het voorgestelde artikel 7.4 wordt gekozen, vindt het voorgestelde artikel 7.3 geen toepassing. De keuze vindt toepassing voor alle groepsentiteiten in die staat. De toepassing van dit artikel is naar verwachting een vereenvoudiging voor staten die geen winstbelasting heffen, of een belasting heffen tegen een laag tarief. Hiermee kan immers een kwalificerend verlies toch indirect worden verrekend met kwalificerend inkomen. De fictie kan geen toepassing vinden ten aanzien van een staat met een kwalificerend uitdelingsbelastingstelsel als bedoeld in het voorgestelde artikel 10.3.

Artikel 7.4, tweede lid

Het voorgestelde artikel 7.4, tweede lid, regelt dat de fictieve actieve belastinglatentie, die op grond van het voorgestelde artikel 7.4, eerste lid, is bepaald, in enig volgend verslagjaar

waarin sprake is van kwalificerend inkomen voor de betreffende staat wordt verrekend. De fictieve actieve belastinglatentie wordt in een verslagjaar verrekend met het bedrag aan kwalificerend inkomen in dat jaar vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief. Het bedrag aan fictieve belastinglatentie dat in enig volgend verslagjaar wordt verrekend, maakt, conform de reguliere systematiek, in dat verslagjaar deel uit van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen. De verrekening bedraagt ten hoogste het bedrag aan actieve belastinglatentie dat nog niet is verrekend.

Artikel 7.4, derde lid

Het voorgestelde artikel 7.4, derde lid, regelt dat het bedrag aan fictieve actieve belastinglatentie wordt verlaagd met het bedrag aan fictieve actieve belastinglatentie dat in een verslagjaar tot verrekening komt. Genoemd derde lid regelt verder dat het resterende bedrag aan fictieve actieve belastinglatentie wordt voortgewenteld naar volgende verslagjaren.

Artikel 7.4, vierde lid

Het voorgestelde artikel 7.4, vierde lid, regelt dat in het geval de keuze van het voorgestelde artikel 7.4, eerste lid, wordt herroepen, de resterende actieve belastinglatentie wordt verminderd tot nihil met ingang van de eerste dag van het verslagjaar waarin de keuze niet langer toepassing vindt.

Artikel 7.4, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 7.4, vijfde lid, regelt dat de keuze, bedoeld in het eerste lid, moet worden gemaakt bij de indiening van de informatieaangifte inzake de bijheffing van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep in het eerste verslagjaar waarin een groepsentiteit is gevestigd in de betreffende staat waarvoor de keuze wordt gemaakt. Omdat de keuze alleen kan worden gemaakt bij het indienen van de eerste informatieaangifte voor de betreffende staat, kan de keuze slechts op één moment worden gemaakt. Deze beperking wordt aangebracht om ongewenst gebruik van de fictie te voorkomen. Omdat de fictieve actieve belastinglatentie een keuzemogelijkheid van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep betreft die gebonden is aan de staat, gaat deze keuzemogelijkheid niet mee met een groepsentiteit in het geval dat een entiteit niet langer deel uitmaakt van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep. Indien een groepsentiteit wordt overgedragen door een dergelijke groep aan een andere multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep, is het voor de verwervende groep niet relevant of de overdragende groep wel of geen gebruik heeft gemaakt van de keuze, bedoeld in het voorgestelde artikel 7.4, eerste lid.

Artikel 7.4, zesde lid

Het voorgestelde artikel 7.4, zesde lid, voorziet in een bijzondere maatregel voor de bepaling van de fictieve actieve belastinglatentie voor doorkijkentiteiten die de uiteindelijk moederentiteit van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep betreffen. De fictieve actieve belastinglatentie wordt in die gevallen berekend op basis van het kwalificerende verlies van de doorkijkentiteit na vermindering als bedoeld in het voorgestelde

artikel 10.1, tweede lid. Dit geschiedt om te voorkomen dat het verlies dubbel in aanmerking wordt genomen. Het kwalificerende verlies dat overblijft bij de doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit betreft kan enkel worden gebruikt voor verrekening met toekomstig kwalificerend inkomen van de betreffende entiteit. Omdat het kwalificerende verlies van een doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit betreft afzonderlijk wordt berekend van de overige groepsentiteiten, vindt de keuze van het eerste lid alleen toepassing ten aanzien van de doorkijkentiteit die een afzonderlijke moederentiteit betreft.

Artikel 7.5

Het voorgestelde artikel 7.5 regelt de toerekening van betrokken belastingen aan groepsentiteiten in enkele specifieke situaties. Hierbij geldt in algemene zin als uitgangspunt dat betrokken belastingen worden toegerekend aan de groepsentiteit, met inbegrip van een staatloze groepsentiteit, waaraan het corresponderende inkomen wordt toegerekend bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies. De toerekening van de betrokken belastingen onder toepassing van dit artikel beperkt zich niet tot de acute belastinglast, maar ziet ook op het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties onder toepassing van het voorgestelde artikel 7.3.

Artikel 7.5, eerste lid

Het voorgestelde artikel 7.5, eerste lid, regelt de toerekening van betrokken belastingen van een groepsentiteit aan een vaste inrichting. Tot de betrokken belastingen van de vaste inrichting behoort ook de (winst)belasting die is verschuldigd in de staat waarin de vaste inrichting is gelegen. De maatregel heeft betrekking op betrokken belastingen die zijn opgekomen bij een hoofdentiteit of een andere groepsentiteit ten aanzien van inkomen dat wordt toegerekend aan een vaste inrichting. De betrokken belastingen worden niet in aanmerking genomen bij de bepaling van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen van de groepsentiteit waarbij deze zijn opgekomen, maar in aanmerking genomen bij de bepaling van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen van de vaste inrichting.

De betrokken belasting die opkomt bij een hoofdentiteit en betrekking heeft op inkomen dat toerekenbaar is aan de vaste inrichting kan worden berekend in een drietal stappen. In de eerste plaats dient te worden bepaald wat het bedrag aan vaste-inrichtingswinst is dat is opgenomen in de aangifte van de winstbelasting van de hoofdentiteit. Dit bedrag is het relevante vertrekpunt om te bepalen hoeveel belasting lokaal is betaald met betrekking tot het kwalificerende inkomen van de vaste inrichting. Vervolgens dient te worden bepaald wat de door de hoofdentiteit verschuldigde belasting is die toerekenbaar is aan de vaste-inrichtingswinst. Indien de vaste-inrichtingswinst bij de hoofdentiteit afzonderlijk van de winst van de hoofdentiteit wordt belast, kan de door de hoofdentiteit verschuldigde belasting ter zake van de vaste-inrichtingswinst eenvoudig worden bepaald. Indien de vaste-inrichtingswinst echter wordt gemengd met de overige inkomsten van de hoofdentiteit, dient de totale verschuldigde belasting te worden bepaald en gesplitst te worden toegerekend aan de hoofdentiteiten aan de vaste inrichting. Tot slot dient te worden bepaald of en, zo ja, hoeveel recht op verrekening wordt verleend voor de vaste-inrichtingswinst die bij de hoofdentiteit in de belastingheffing is betrokken.

Het bedrag aan betrokken belastingen betaald ten aanzien van de vaste-inrichtingswinst is het bedrag aan verschuldigde belasting dat resteert na verrekening van een eventuele tegemoetkoming.

Voorbeeld 51: Toerekening van betrokken belasting aan een vaste inrichting

Groepsentiteit A is gevestigd in staat A en aldaar onderworpen aan belastingheffing tegen een tarief van 20% over de winst met inbegrip van de winsten ter zake van vaste inrichtingen. Groepsentiteit A heeft een vaste inrichting in staat X die aldaar is onderworpen aan een winstbelastingheffing tegen een tarief van 12%. De vaste inrichting maakt in jaar 1 een winst van € 100 en is hierover in staat X € 12 aan belasting verschuldigd. Groepsentiteit A maakt zelf geen winst en betreft de volledige vaste-inrichtingswinst van € 100 in de belastingheffing in staat A. De verschuldigde belasting aldaar bedraagt € 20. Doordat verrekening wordt verleend voor de heffing in staat X ter hoogte van € 12, bedraagt de verschuldigde belasting ter zake van de vaste-inrichtingswinst € 8. In dit voorbeeld wordt € 8 uitgesloten bij de bepaling van de betrokken belastingen van Groepsentiteit A en als betrokken belasting toegerekend aan de vaste inrichting, omdat dit de werkelijk verschuldigde belasting is ter zake van de vaste-inrichtingswinst. In totaal is het bedrag aan betrokken belasting van de vaste inrichting dan € 20, namelijk € 12 in staat X en € 8 in staat A die aan de vaste inrichting is toegerekend.

Artikel 7.5, tweede lid

Het voorgestelde artikel 7.5, tweede lid, regelt de toerekening van betrokken belastingen aan de groepsentiteit-belanghouder in geval van een fiscaal transparante entiteit. Doorgaans zal een transparante entiteit in de staat waarin deze is opgericht niet onderworpen zijn aan winstbelastingheffing. Ingeval een transparante entiteit is onderworpen aan belastingheffing over de winst zal doorgaans sprake zijn van een vaste inrichting. Betrokken belastingen van een fiscaal transparante entiteit die echter niet aan de vaste inrichting worden toegerekend, worden toegerekend aan de groepsentiteit-belanghouders naar rato van hun winstgerechtigdheid. In geval van een omgekeerd hybride lichaam worden de winsten en betrokken belastingen niet toegerekend aan de groepsentiteit-belanghouders.

Artikel 7.5, derde lid

Het voorgestelde artikel 7.5, derde lid, regelt de toerekening van belastingen opgelegd onder toepassing van een belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen. Bedragen aan betrokken belastingen die door toepassing van een belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen zijn opgenomen in de financiële verslaggeving van een directe of indirecte groepsentiteit-belanghouder worden toegerekend aan de groepsentiteit, zijnde het buitenlandse gecontroleerde lichaam, voor zover deze betrokken belastingen verband houden met het kwalificerende inkomen of verlies van die entiteit. De betrokken belastingen die opkomen bij groepsentiteit-belanghouders en betrekking hebben op inkomen dat toerekenbaar is aan het gecontroleerde lichaam kunnen worden berekend overeenkomstig de stapsgewijze benadering als hierboven beschreven ten aanzien van een vaste inrichting.

Artikel 7.5, vierde lid

Het voorgestelde artikel 7.5, vierde lid, regelt de toerekening van bedragen aan betrokken belastingen opgenomen in de financiële verslaggeving van een groepsentiteit-belanghouder aan een hybride groepsentiteit. Een hybride entiteit is een entiteit die wordt behandeld als belastingplichtig voor belastingdoeleinden in de staat waar die entiteit is gevestigd, maar als transparant voor belastingdoeleinden in de staat waar de groepsentiteit-belanghouder woont of is gevestigd. Ingeval een groepsentiteit-belanghouder van een hybride entiteit is gevestigd in een staat die onder toepassing van een fiscaal transparantieregime een belasting heft over het deel van het inkomen van de hybride entiteit dat toekomt aan de belanghouder, worden deze betrokken belastingen bij de belanghouder toegerekend aan de hybride entiteit. Toerekening van betrokken belastingen vindt plaats voor zover het bedrag aan betrokken belastingen verband houdt met het kwalificerende inkomen van de hybride entiteit. Voor deze toerekening van betrokken belastingen aan de hybride entiteit kan verder dezelfde benadering worden gevolgd als hierboven beschreven ten aanzien van een vaste inrichting.

Artikel 7.5, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 7.5, vijfde lid, regelt de toerekening van betrokken belastingen die verband houden met uitdelingen aan directe groepsentiteit-belanghouders. Op grond van het vijfde lid wordt een bedrag aan betrokken belastingen dat is opgekomen bij een directe groepsentiteit-belanghouder ten aanzien van uitdelingen ontvangen van een groepsentiteit toegerekend aan de groepsentiteit die de uitdeling heeft gedaan. Het gaat hierbij onder meer om bronbelastingen die opkomen bij de groepsentiteit-belanghouder ten aanzien van uitdelingen op aandelen door groepsentiteiten. Bronbelastingen worden opgelegd onder toepassing van de belastingwetgeving van de groepsentiteit die de uitdeling verricht en worden geheven aan de bron, maar de belasting is verschuldigd door de groepsentiteit-belanghouder. De voorgestelde bepaling heeft betrekking op betrokken belastingen met betrekking tot alle vormen van uitdelingen door een uitdelende groepsentiteit aan een directe groepsentiteit-belanghouder.

Artikel 7.5, zesde lid

Het voorgestelde artikel 7.5, zesde lid, limiteert het bedrag aan betrokken belastingen van de groepsentiteit-belanghouder dat op grond van het hiervoor toegelichte derde en vierde lid van dit artikel kan worden toegerekend aan een groepsentiteit. Zonder deze limitering zouden multinationale groepen de – op grond van de toepassing van een belastingregeling voor gecontroleerde lichamen of fiscale transparantie – betaalde belastingen over passieve inkomsten in hoogbelastende staten kunnen aanwenden om bijheffing te voorkomen over andere (actieve) inkomsten in deze laagbelastende staten. Het voorgestelde artikel 7.5, zesde lid, beperkt daarom het bedrag aan betrokken belastingen van een groepsentiteit-belanghouder dat op grond van artikel 7.5, derde en vierde lid, aan een groepsentiteit kan worden toegerekend met betrekking tot passieve inkomsten tot het laagste bedrag van i) het werkelijke bedrag van de aan haar toegerekende betrokken belastingen ten aanzien van dat passieve inkomen en ii) het bijheffingspercentage dat (zonder de toepassing van deze maatregel) van toepassing is op de

staat vermenigvuldigd met het bedrag aan passief inkomen dat onder een 'buitenlandse gecontroleerde lichamen'-bepaling of een fiscaaltransparantieregime in aanmerking wordt genomen bij de groepsentiteit-belanghouder. Indien na toepassing van dit lid bij de groepsentiteit-belanghouder een bedrag aan betrokken belastingen resteert dat niet toerekenbaar is aan het betreffende buitenlandse gecontroleerde lichaam of een hybride entiteit, wordt dit bedrag toegerekend aan de groepsentiteit-belanghouder.

Artikel 7.5, zevende lid

Het voorgestelde artikel 7.5, zevende lid, regelt dat voor de toepassing van het zesde lid onder passief inkomen wordt verstaan: dividend of daarmee vergelijkbare uitkeringen, rente of daarmee vergelijkbare betalingen, huur, royalty's, lijfrente, of netto opbrengsten ten aanzien van een goed waaruit dergelijk passief inkomen voortkomt.

Artikel 7.5, achtste lid

Het voorgestelde artikel 7.5, achtste lid, regelt dat in gevallen waarin het kwalificerende inkomen van een vaste inrichting op grond van het voorgestelde artikel 6.13, zesde lid, wordt aangemerkt als kwalificerende inkomen van de hoofdentiteit, de betrokken belastingen die betrekking hebben op dit inkomen worden aangemerkt als betrokken belastingen van de hoofdentiteit voor een bedrag dat niet hoger is dan het betreffende inkomen vermenigvuldigd met het hoogste belastingtarief voor inkomen in de staat waarin die hoofdentiteit is gevestigd.

Artikel 7.6

Het voorgestelde artikel 7.6 voorziet in bepalingen ten aanzien van aanpassingen in het bedrag aan betrokken belastingen met betrekking tot een staat, nadat de informatieaangifte voor een verslagjaar is ingediend.

Artikel 7.6, eerste lid

Het voorgestelde artikel 7.6, eerste lid, bepaalt dat ingeval een groepsentiteit een bedrag aan betrokken belastingen aanpast in de financiële verslaggeving van een voorgaand verslagjaar, deze aanpassing in beginsel wordt aangemerkt als een aanpassing van de betrokken belastingen in het verslagjaar waarin de aanpassing is gemaakt. Dit geldt voor die gevallen waarin de aanpassing leidt tot een toename van het bedrag aan betrokken belastingen van een voorgaand verslagjaar, alsmede – in samenhang gezien met het hiernavolgende derde lid – voor een immateriële afname van het bedrag aan betrokken belastingen van een voorgaand verslagjaar. Doordat toenames van het bedrag aan betrokken belastingen van een voorgaand verslagjaar niet in dat jaar in aanmerking worden genomen, leidt de voorgestelde maatregel niet tot terugbetaling van eventuele bijheffing over eerdere jaren.

Artikel 7.6, tweede lid

Het voorgestelde artikel 7.6, tweede lid, regelt dat ingeval de toepassing van het eerste lid leidt tot een afname van het bedrag aan betrokken belastingen van een voorgaand jaar, het effectieve belastingtarief en de bijheffing voor dat voorgaande verslagjaar dienen te worden

herrekend in overeenstemming met artikel 8.4, eerste lid, door de gecorrigeerde betrokken belastingen te verminderen met het bedrag van de afname van de betrokken belasting. Het kwalificerende inkomen voor dat verslagjaar en andere voorgaande verslagjaren wordt overeenkomstig gecorrigeerd.

Het tweede lid vindt ook toepassing in situaties waarin het bedrag aan betrokken belastingen van een voorgaand jaar wordt aangepast door achterwaartse verliesverrekening. Ingeval een verlies in het huidige verslagjaar wordt teruggewenteld naar een voorgaand verslagjaar, vindt in dit verslagjaar een teruggaaf plaats van belasting die betrekking heeft op een voorgaand verslagjaar. Deze teruggaaf betreft een afname van betrokken belastingen voor een voorgaand verslagjaar en valt daarom binnen het toepassingsbereik van dit artikel. In geval van een terugwenteling van verlies wordt in het jaar waarin het verlies wordt geleden een fictieve actieve belastinglatentie gevormd voor hetzelfde bedrag als waarvoor een actieve latentie zou zijn gevormd ingeval het verlies zou worden voortgewenteld. Deze actieve latentie bedraagt maximaal het bedrag aan verlies vermenigvuldigd met het minimumtarief. Door de toepassing van het voorgestelde artikel 7.3 vermindert de vorming van een actieve belastinglatentie de aangepaste betrokken belastingen in het verslagjaar waarin het verlies is geleden. Deze actieve latentie leidt daarentegen tot een toename van het bedrag aan aangepaste betrokken belastingen in het verslagjaar waarnaar het verlies wordt teruggewenteld. Deze toename dient tezamen te worden beschouwd met de terugwenteling van de teruggaaf onder toepassing van dit artikel.

Artikel 7.6, derde lid

Het voorgestelde artikel 7.6, derde lid, regelt dat een informatieaangifte-indienende groepsentiteit er jaarlijks, in overeenstemming met het voorgestelde artikel 12.2, tweede lid, voor kan kiezen om een afname van de betrokken belastingen die niet van materieel belang is aan te merken als een correctie op de betrokken belastingen in het verslagjaar waarin de correctie is gemaakt. Een afname van de betrokken belastingen is voor de toepassing van dit artikel niet van materieel belang indien deze in totaal minder bedraagt dan € 1 miljoen in de gecorrigeerde betrokken belastingen vastgesteld voor een staat voor het verslagjaar.

Artikel 7.7

Artikel 7.7, eerste lid

Het voorgestelde artikel 7.7, eerste lid, regelt dat indien het van toepassing zijnde binnenlandse belastingtarief wordt verlaagd tot een tarief dat lager is dan het minimumbelastingtarief, de afname van een latente belastinglast – die in een voorgaand verslagjaar overeenkomstig artikel 7.2 in aanmerking is genomen – in beginsel wordt aangemerkt als een afname van de betrokken belastingen van een groepsentiteit in het verslagjaar van de tariefsverlaging. Tariefsaanpassingen volgen hiermee in wezen dezelfde behandeling als aanpassingen op grond van het voorgestelde artikel 7.6. Dit kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 52: Verlaging van het binnenlandse belastingtarief

Groepsentiteit A is gevestigd in staat X en maakt deel uit van een multinationale groep waarvan de Nederlandse groepsentiteiten zijn onderworpen aan deze wet. In verslagjaar 1 wordt een bedrag van

€ 15 aan betrokken belastingen in aanmerking genomen als gevolg van een passieve belastinglatentie ten aanzien van een kwalificerend inkomen van € 100 tegen een tarief van 15%. In verslagjaar 2 verlaagt staat X het van toepassing zijnde binnenlandse tarief naar 10%. Derhalve bedraagt de passieve belastinglatentie in beginsel slechts € 10 op het moment dat de belasting daadwerkelijk is verschuldigd. Op grond van het voorgestelde artikel 7.7, eerste lid, wordt de afname van de passieve belastinglatentie aangemerkt als aanpassing van de verschuldigde betrokken belastingen die in aanmerking is genomen in verslagjaar 1. In dit geval leidt dat in verslagjaar 2 tot een afname van de betrokken belastingen van € 5 als gevolg van de herrekening van verslagjaar 1.

Artikel 7.7, tweede lid

Het voorgestelde artikel 7.7, tweede lid, regelt omgekeerd dat indien het van toepassing zijnde binnenlandse belastingtarief wordt verhoogd tot een tarief dat hoger is dan het minimumbelastingtarief, de toename van het bedrag aan latente belastinglasten – dat overigens in het voorgaand verslagjaar waarin de passieve latentie is gevormd overeenkomstig artikel 7.2 in aanmerking is genomen – wordt aangemerkt als een correctie op van de betrokken belastingen van een groepsentiteit in het verslagjaar waarin de daadwerkelijke betaling plaatsvindt. Deze aanpassing bedraagt ten hoogste het bedrag aan passieve belastinglatentie herrekend tegen het minimumbelastingtarief.

Voorbeeld 53: Verhoging van het binnenlandse belastingtarief

Groepsentiteit A is gevestigd in staat X en maakt deel uit van een multinationale groep waarvan de Nederlandse groepsentiteiten zijn onderworpen aan deze wet. In verslagjaar 1 heeft een groepsentiteit een kwalificerend inkomen van € 100 en boekt die entiteit een passieve belastinglatentie van € 10. De betrokken belasting is in dit geval, op grond van het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, onderdeel b, € 10 en het effectieve tarief bedraagt 10%. Hierdoor vindt bijheffing plaats van € 5 (15 -/- 10). In jaar 2 verhoogt staat X het belastingtarief naar 15%, waardoor de passieve belastinglatentie volgens de financiële jaarverslaggevingstandaard wordt verhoogd met € 5. Deze toename wordt op grond van artikel 7.7, tweede lid, niet in aanmerking genomen als betrokken belasting in jaar 2. In jaar 3 wordt de belasting van € 15 betaald en wordt de passieve belastinglatentie teruggenomen. De delta van € 5 aan passieve belastinglatentie die wordt teruggenomen en die niet eerder in aanmerking was genomen als betrokken belasting, wordt bij betaling (in jaar 3) alsnog in aanmerking genomen als een vermeerdering van de latente belastinglast die zijn oorsprong vindt in jaar 1.

Artikel 7.8

Het voorgestelde artikel 7.8 regelt dat, indien een groepsentiteit een bedrag van meer dan € 1 miljoen aan verschuldigde belasting die in een verslagjaar in aanmerking is genomen als gecorrigeerde betrokken belasting niet betaalt binnen drie jaar na afloop van dat verslagjaar, het effectieve belastingtarief en de bijheffing voor het verslagjaar waarin het onbetaalde bedrag als betrokken belasting in aanmerking is genomen, worden herrekend in overeenstemming met het voorgestelde artikel 8.4, eerste lid. Bij deze herrekening wordt het onbetaalde bedrag niet in aanmerking genomen als een betrokken belastingen van dat verslagjaar.

Artikel 8.1

Artikel 8.1, eerste lid

Het voorgestelde artikel 8.1, eerste lid, bepaalt de wijze van berekening van het effectieve belastingtarief van een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep voor een verslagjaar voor een staat. Het effectieve belastingtarief voor een verslagjaar wordt per groep berekend voor iedere staat waarin die groep netto kwalificerend inkomen heeft en wordt berekend volgens de formule $E = (B / I) \times 100\%$. Onder E wordt verstaan het effectieve belastingtarief van een groep voor een verslagjaar voor een staat, uitgedrukt in een percentage dat rekenkundig is afgerond op vier decimalen.

Het effectieve belastingtarief (E) voor een staat is de som van de gecorrigeerde betrokken belastingen van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten (B) gedeeld door het bedrag van het netto kwalificerende inkomen van alle entiteiten van die groep in die staat (I), vermenigvuldigd met 100%. Variabele B wordt berekend op de voet van hoofdstuk 7. Variabele I wordt berekend op de voet van artikel 8.1, tweede lid. Onder 'netto kwalificerend inkomen' wordt verstaan het positieve bedrag dat per saldo volgt uit de formule in artikel 8.1, tweede lid. Als per saldo sprake is van een 'netto kwalificerend verlies' wordt, behoudens de toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid, geen bijheffing berekend.

Het effectieve belastingtarief wordt voor iedere multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep op het niveau van de staat berekend. Dat wordt in het volgende voorbeeld geïllustreerd:

Voorbeeld 54: Het effectieve belastingtarief

NL Co1 is de uiteindelijk moederentiteit van de omvangrijke binnenlandse groep, gevestigd in Nederland. NL Co1 houdt een belang in de entiteiten NL Co2 en NL Co3, die groepsentiteiten van de NL-groep zijn. De som van de gecorrigeerde betrokken belastingen van NL Co1, NL Co2 en NL Co3 bedraagt € 120. Het netto kwalificerende inkomen van deze entiteiten bedraagt € 1.000. Het effectieve belastingtarief van de groep is $(€ 120 / € 1.000) \times 100\% = 12\%$.

Bij de berekening van het effectieve belastingtarief van een groep op het niveau van de staat gelden specifieke regels voor:

- (i) een beleggingsentiteit (het voorgestelde artikel 8.1, derde lid, en artikel 10.4;
- (ii) een staatloze groepsentiteit (het voorgestelde artikel 8.1, vierde lid;
- (iii) een in minderheidsbelang gehouden subgroep (het voorgestelde artikel 8.5.

Voor een toelichting op de specifieke regels voor de berekening van het effectieve belastingtarief van bovengenoemde entiteiten wordt verwezen naar de toelichting op de betreffende artikelen.

Artikel 8.1, tweede lid

Het voorgestelde artikel 8.1, tweede lid, bepaalt de wijze van berekening van het netto kwalificerende inkomen of verlies van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten over een

verslagjaar. Het netto kwalificerende inkomen of verlies is het bedrag van de som van het kwalificerende inkomen van alle in de staat gevestigde groepsentiteiten (W) verminderd met de som van de kwalificerende verliezen van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten (V). Deze bedragen worden berekend op grond van hoofdstuk 6.

Voorbeeld 55: Het netto kwalificerende inkomen

NL Co1 is de uiteindelijk moederentiteit van de omvangrijke binnenlandse groep, gevestigd in Nederland. NL Co1 houdt een belang in de entiteiten NL Co2 en NL Co3, die groepsentiteiten van NL-groep zijn. De som van het kwalificerende inkomen van NL Co1 (€ 1.200) en NL Co2 (€ 200) bedraagt € 1.400. Het kwalificerende verlies van NL Co3 bedraagt € 400. Het netto kwalificerende inkomen van de groep bedraagt derhalve $((€ 1.200 + € 200) - € 400) = € 1.000$.

Artikel 8.1, derde lid

Het voorgestelde artikel 8.1, derde lid, bepaalt dat bij de berekening van het effectieve belastingtarief op grond van het voorgestelde artikel 8.1, eerste lid en tweede lid, niet in aanmerking worden genomen de gecorrigeerde betrokken belastingen en het kwalificerende inkomen of verlies van groepsentiteiten die een beleggingsentiteit zijn. Voor de berekening van het effectieve belastingtarief voor een groepsentiteit die een beleggingsentiteit is, wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 10.4.

Artikel 8.1, vierde lid

Het voorgestelde artikel 8.1, vierde lid, bepaalt dat het effectieve belastingtarief van een staatloze entiteit afzonderlijk van het effectieve belastingtarief van alle andere groepsentiteiten wordt berekend. Een staatloze entiteit wordt behandeld als de enige groepsentiteit in een staat.

Artikel 8.2

Artikel 8.2, eerste lid

Het voorgestelde artikel 8.2, eerste lid, bepaalt dat de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep de bijheffing zowel voor die staat als voor iedere groepsentiteit die kwalificerend inkomen heeft dat is meegenomen in de berekening van het netto kwalificerende inkomen in die staat, berekent. Deze berekeningen vinden plaats als het effectieve belastingtarief in een staat waar groepsentiteiten zijn gevestigd voor een verslagjaar lager is dan het minimumbelastingtarief (laagbelastende staat). Volgens het voorgestelde artikel 8.2, eerste lid, aanhef en onderdeel a, vindt de berekening van de bijheffing voor die staat plaats overeenkomstig het voorgestelde artikel 8.2, tweede tot en met vierde lid. De berekening van de bijheffing voor iedere groepsentiteit gevestigd in die staat vindt op grond van het voorgestelde artikel 8.2, eerste lid, aanhef en onderdeel b, plaats overeenkomstig artikel 8.2, vijfde en zesde lid.

Artikel 8.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid, bepaalt de wijze van berekening van de bijheffing voor een staat over een verslagjaar. De bijheffing voor een staat over een verslagjaar is het positieve bedrag berekend volgens de formule $S = (P \times O) + A - N$. Onder S wordt de bijheffing over een verslagjaar voor een staat verstaan. Voor de berekening van variabele P, het

bijheffingspercentage voor een verslagjaar voor de staat, wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.2, derde lid. Voor de berekening van variabele O, het bedrag aan overwinst over het verslagjaar in de staat, wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.2, vierde lid. Voor de berekening van variabele A, het bedrag aan additionele bijheffing over het verslagjaar voor de staat, wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.4. Voor de berekening van variabele N, het bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing over het verslagjaar voor de staat, wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 3.2 en artikel 8.2, negende lid. Daarbij geldt dat de bijheffing over een verslagjaar voor een staat, door het verminderen met het bedrag aan binnenlandse bijheffing in die staat over het verslagjaar niet negatief kan worden. Artikel 8.2 verwijst namelijk naar 'het positieve bedrag'. Op deze manier wordt de kwalificerende binnenlandse bijheffing die is verschuldigd in hetzelfde verslagjaar verrekend, maar resulteert deze niet in een (toekomstige) verrekening of teruggaaf.

Artikel 8.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 8.2, derde lid, bepaalt de wijze van berekening van het bijheffingspercentage (P) voor een staat over een verslagjaar. Het bijheffingspercentage is het positieve verschil in procentpunten tussen het minimumbelastingtarief (M) en het effectieve belastingtarief (E) dat is berekend op de voet van het voorgestelde artikel 8.1, eerste lid.

Voorbeeld 56: Het bijheffingspercentage

Het minimumbelastingtarief is 15%. Stel dat het effectieve belastingtarief 8,1827% is. Het bijheffingspercentage is het positieve verschil in procentpunten tussen 15% -/- 8,1827% = 6,8173%.

Als voor een staat het effectieve belastingtarief dat is berekend op de voet van het voorgestelde artikel 8.1, eerste lid, gelijk is aan of hoger is dan het minimumbelastingtarief, is er geen bijheffingspercentage.

Artikel 8.2, vierde lid

Het voorgestelde artikel 8.2, vierde lid, bepaalt de wijze van berekening van de in het voorgestelde tweede lid bedoelde overwinst over een verslagjaar in een staat. De overwinst over een verslagjaar in een staat wordt berekend volgens de formule $O = I - R$. Onder O wordt het bedrag van de overwinst over een verslagjaar in een staat verstaan. Voor de berekening van variabele I, het netto kwalificerende inkomen over het verslagjaar in de staat, wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.1, tweede lid. Voor de berekening van variabele R, het bedrag van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid over het verslagjaar in de staat, wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.3. Indien een belastingplichtige ervoor kiest om het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid niet toe te passen, is de overwinst in een staat gelijk aan het netto kwalificerende inkomen als berekend in het voorgestelde artikel 8.1, tweede lid. Indien het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid over het verslagjaar in een staat gelijk is aan of hoger is dan het netto kwalificerende inkomen in die staat, is er geen overwinst. In die situatie wordt over dat verslagjaar geen bijheffing berekend, tenzij sprake is van additionele bijheffing over dat verslagjaar voor die staat.

Artikel 8.2, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 8.2, vijfde lid, bepaalt de wijze van berekening van de bijheffing over een verslagjaar voor een groepsentiteit die een kwalificerend inkomen heeft dat is meegenomen in de berekening van het netto kwalificerende inkomen in de staat. Deze bijheffing wordt berekend volgens de formule $H = S \times (G / W)$. Onder H wordt verstaan de bijheffing voor een groepsentiteit. Onder S wordt verstaan de bijheffing over een verslagjaar voor een staat waarin die groepsentiteit is gevestigd, die is berekend op de voet van het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid. Onder G wordt verstaan het kwalificerende inkomen van de groepsentiteit over het verslagjaar dat is berekend op de voet van het voorgestelde hoofdstuk 6. Toerekening van de bijheffing geschiedt derhalve in beginsel slechts aan een laagbelaste groepsentiteit in een staat, indien deze laagbelaste groepsentiteit een kwalificerend inkomen heeft. Indien een laagbelaste groepsentiteit een kwalificerend verlies heeft, wordt aan deze entiteit geen bijheffing toegerekend. W is de som van het kwalificerende inkomen over het verslagjaar van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten, bedoeld in artikel 8.1, tweede lid. Deze som van het kwalificerende inkomen wordt ingevolge genoemd tweede lid berekend op de voet van het voorgestelde hoofdstuk 6.

Artikel 8.2, zesde lid

Het voorgestelde artikel 8.2, zesde lid, regelt de toerekening van de bijheffing voor een staat die voortvloeit uit een herrekening op de voet van het voorgestelde artikel 8.4, eerste lid, indien er over het verslagjaar waarin de herrekening plaatsvindt geen netto kwalificerend inkomen in de staat is. In dat geval wordt de bijheffing toegerekend aan iedere groepsentiteit op de voet van de formule in het vijfde lid, op basis van het kwalificerende inkomen van de groepsentiteiten over de verslagjaren waarvoor de herrekeningen op de voet van het voorgestelde artikel 8.4, eerste lid, zijn verricht. Een toerekening op basis van het netto kwalificerende inkomen van de groepsentiteiten over die verslagjaren is passend aangezien de herrekening op de voet van het voorgestelde artikel 8.4, eerste lid, ook plaatsvindt op basis van het kwalificerende inkomen of verlies over diezelfde verslagjaren.

Het voorgestelde artikel 8.2, zesde lid, vindt geen toepassing als sprake is van een additionele bijheffing als gevolg van toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid. Voor de toerekening van de additionele bijheffing door toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.4, vijfde lid.

Artikel 8.2, zevende lid

Ingevolge het voorgestelde artikel 8.2, zevende lid, blijft de berekening van de bijheffing voor iedere in de staat gevestigde laagbelaste groepsentiteit op grond van artikel 8.2, eerste lid, onderdeel b, achterwege, indien een uiteindelijkkemoederentiteit de inkomens-inclusiemaatregel toepast en deze uiteindelijkkemoederentiteit het volledige belang in alle in die staat gevestigde laagbelaste groepsentiteiten houdt. De berekening van de bijheffing voor laagbelaste groepsentiteiten vindt wel plaats als sprake is van een uiteindelijkkemoederentiteit die niet het volledige belang in de laagbelaste groepsentiteiten houdt. De berekening van de bijheffing voor

laagbelaste groepsentiteiten vindt ook plaats als sprake is van partieel gehouden moederentiteiten of tussenliggende moederentiteiten.

Artikel 8.2, achtste lid

Het voorgestelde artikel 8.2, achtste lid, regelt dat de bijheffing over een verslagjaar ter zake van iedere staatloze groepsentiteit afzonderlijk van de bijheffing van alle andere groepsentiteiten wordt berekend. Een staatloze entiteit wordt op die wijze behandeld als de enige groepsentiteit in een staat.

Artikel 8.2, negende lid

Het voorgestelde artikel 8.2, negende lid, regelt twee situaties waarin voor in een staat gevestigde groepsentiteiten geen bijheffing over een verslagjaar wordt berekend. Dit is het geval, indien die groepsentiteiten een kwalificerende binnenlandse bijheffing over dat verslagjaar zijn verschuldigd die is berekend op basis van:

- a. de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit; of
- b. de internationale standaarden voor financiële verslaggeving (IFRS of IFRS zoals goedgekeurd door de EU).

Artikel 8.3

Het voorgestelde artikel 8.3 regelt welk bedrag als 'uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid' in mindering komt op het netto kwalificerende inkomen over het verslagjaar in een staat om de overwinst te bepalen. Voor een toelichting op de berekening van de overwinst wordt verwezen naar het voorgestelde artikel 8.2, vierde lid. Het uitgesloten inkomen wordt bepaald aan de hand van twee componenten: een 'uitzondering voor werknemerslasten' en een 'uitzondering voor materiële activa'. Het hanteren van werknemerslasten en materiële activa als indicatoren van reële aanwezigheid is ingegeven vanuit de gedachte dat dergelijke elementen over het algemeen lastiger te verplaatsen zijn.

Indien het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid gelijk is aan of hoger is dan het netto kwalificerende inkomen, is er geen overwinst in de zin van het voorgestelde artikel 8.2, vierde lid. In die situatie wordt over dat verslagjaar geen bijheffing berekend, tenzij sprake is van een additionele bijheffing over dat verslagjaar voor die staat. Het meerdere kan niet worden terug- of voortgewenteld naar andere verslagjaren met als doel het netto kwalificerende inkomen over die andere verslagjaren te verlagen.

Artikel 8.3, eerste lid

Het voorgestelde artikel 8.3, eerste lid, bepaalt dat het netto kwalificerende inkomen over een verslagjaar van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten overeenkomstig het voorgestelde artikel 8.2, vierde lid, wordt verminderd met een bedrag ter grootte van de som van de 'uitzondering voor werknemerslasten' en de 'uitzondering voor materiële activa' van alle in de staat gevestigde groepsentiteiten. Voor een toelichting op de uitzondering voor werknemerslasten

en de uitzondering voor materiële activa wordt verwezen naar de toelichting op het voorgestelde tweede, onderscheidenlijk, derde lid.

De vermindering voor het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid is in beginsel van toepassing. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit van de multinationale groep of de omvangrijke binnenlandse groep kan echter ervoor kiezen om de vermindering voor het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid niet toe te passen (zie in dit kader ook de toelichting bij het voorgestelde artikel 12.2, tweede lid). Deze groepsentiteit kan hier bijvoorbeeld voor kiezen indien de voordelen van de vermindering voor het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid niet opwegen tegen de inspanning om de berekeningen daarvoor te verrichten.

Artikel 8.3, tweede lid

Het voorgestelde artikel 8.3, tweede lid, regelt dat, voor de toepassing van het eerste lid, de uitzondering voor werknemerslasten van een in een staat gevestigde groepsentiteit 10% (2024) bedraagt van haar in aanmerking komende loonkosten ter zake van in aanmerking komende werknemers die in die staat activiteiten verrichten voor de multinationale groep of de omvangrijke binnenlandse groep in de staat waar de groepsentiteit die de werkgever is, is gevestigd. Het percentage van de uitzondering voor werknemerslasten loopt ingevolge de voorgestelde artikelen 14.1 en 15.1 jaarlijks af tot uiteindelijk 5% per 31 december 2033.

Voor een beschrijving van 'in aanmerking komende werknemers' en 'in aanmerking komende loonkosten' wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.3, elfde lid, onderdeel a, onderscheidenlijk onderdeel b. Het genoemde tweede lid is niet van toepassing op de in aanmerking komende loonkosten die:

- a. gekapitaliseerd en opgenomen zijn in de boekwaarde van de in aanmerking komende materiële activa;
- b. toerekenbaar zijn aan inkomen dat overeenkomstig het voorgestelde artikel 6.12 is uitgesloten.

De onder a. genoemde niet in aanmerking komende loonkosten die gekapitaliseerd en opgenomen zijn in de boekwaarde van de 'in aanmerking komende materiële activa', worden meegenomen bij de 'uitzondering voor materiële activa'. Daarentegen worden in aanmerking komende loonkosten die gekapitaliseerd en opgenomen zijn in de boekwaarde van andere materiële activa, zoals inventaris, wel meegenomen.

De onder b. genoemde niet in aanmerking komende loonkosten zijn loonkosten die toerekenbaar zijn aan het inkomen uit internationale scheepvaart van een groepsentiteit. Voor een beschrijving van het inkomen uit internationale scheepvaart wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, onderdeel a. Van de 'in aanmerking komende loonkosten' worden ook uitgezonderd de loonkosten die toerekenbaar zijn aan 50% van het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart. Voor een beschrijving van het

inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, onderdeel b, en het voorgestelde artikel 6.12, vierde lid. De van uitsluiting uitgezonderde in aanmerking komende loonkosten die toerekenbaar zijn aan het inkomen uit internationale scheepvaart en die toerekenbaar zijn aan 50% van het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart worden op eenzelfde manier berekend als is geregeld in het voorgestelde artikel 6.12, vijfde lid. Loonkosten die niet direct aan een bepaalde categorie inkomen toerekenbaar zijn, worden in verhouding tot het totale inkomen van een groepsentiteit pro rata toegerekend aan 1) het inkomen uit internationale scheepvaart, 2) het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart en 3) het overige inkomen van een groepsentiteit.

Artikel 8.3, derde lid

Het voorgestelde artikel 8.3, derde lid, regelt dat voor de toepassing van het eerste lid, de uitgesloten materiële activa van een in een staat gevestigde groepsentiteit 8% bedragen van de boekwaarde van de in aanmerking komende materiële activa die in de staat zijn gelegen. Het percentage van de uitzondering loopt ingevolge de voorgestelde artikelen 14.1 en 15.1 jaarlijks af tot uiteindelijk 5% per 31 december 2033.

Voor de toepassing van het voorgestelde derde lid worden in aanmerking genomen:

- 1) de in aanmerking komende materiële activa, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.3, elfde lid, onderdeel c, subonderdelen 1° en 2°, die zijn gelegen in dezelfde staat als waarin de groepsentiteit die eigenaar is van de in aanmerking komende materiële vaste activa is gevestigd; en
- 2) de in aanmerking komende materiële activa, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.3, elfde lid, onderdeel c, subonderdelen 3° en 4°, die zijn gelegen in dezelfde staat als waarin de groepsentiteit die het recht tot het gebruik van het betreffende activum houdt, is gevestigd.

Voor een beschrijving van 'in aanmerking komende materiële activa' wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.3, elfde lid, onderdeel c.

De volgende activa vallen niet onder de 'uitsondering voor materiële activa':

- a. de boekwaarde van onroerende zaken, inclusief grond en gebouwen, die worden gehouden voor de verkoop, om te leasen of als investering;
- b. de boekwaarde van materiële activa die worden gebruikt om inkomen te genereren dat ingevolge het voorgestelde artikel 6.12 is uitgesloten.

De onder a. genoemde uitzondering betreft onroerende zaken (inclusief grond en gebouwen) die worden gehouden als investering, voor verkoop of voor lease. Voor activa die als investering worden gehouden, geldt dat deze wel zijn aan te merken als in aanmerking komende materiële activa, indien deze activa direct of indirect worden gebruikt in de productie of aanvoer van goederen en diensten.

De onder b. genoemde uitzondering betreft activa die worden gehouden en die toerekenbaar zijn aan het inkomen uit internationale scheepvaart en aan 50% van het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart van een groepsentiteit.

Artikel 8.3, vierde lid

Het voorgestelde artikel 8.3, vierde lid, bevat voor de toepassing van het voorgestelde derde lid de bepaling van de boekwaarde van de in aanmerking komende materiële activa. De boekwaarde is het gemiddelde van de in aanmerking komende materiële activa aan het begin en het einde van het verslagjaar, zoals opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit (dat wil zeggen nadat aanpassingen voor transacties binnen de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep zijn gemaakt). De boekwaarde wordt verminderd met de geaccumuleerde afwaardering, afschrijvingen en waardeverminderingen en vermeerderd met het bedrag dat toerekenbaar is aan de gekapitaliseerde werknemerslasten. Omdat voor de bepaling van de boekwaarde wordt uitgegaan van het gemiddelde, geldt dat in aanmerking komende materiële activa die gedurende een verslagjaar worden verworven of verkocht voor de helft van de boekwaarde in aanmerking worden genomen. De boekwaarde is in die situaties nul aan het begin, onderscheidenlijk het eind van het verslagjaar.

Als gevolg van de correctie van transacties binnen de groep, weerspiegelt het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid alleen investeringen van een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep die aan derde partijen worden betaald. Het niet in aanmerking nemen van deze aanpassingen voor intragroep transacties, zoals aankopen en verkopen binnen de groep, zou de daadwerkelijke investering ondermijnen.

Artikel 8.3, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 8.3, vijfde lid, bevat de berekeningswijze van de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa van een groepsentiteit die een vaste inrichting is. Hiervoor zijn de bedragen die in de separate financiële verslaggeving van de vaste inrichting zijn opgenomen relevant, indien deze financiële verslaggeving is opgesteld in lijn met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard. Deze bepaling volgt dezelfde systematiek als het voorgestelde artikel 6.13, eerste, tweede en derde lid. Tevens geldt als eis dat de in aanmerking komende werknemers en de in aanmerking komende materiële activa zich moeten bevinden in dezelfde staat als de staat waar de vaste inrichting is gelegen.

Indien de vaste inrichting geen separate financiële verslaggeving heeft of indien de financiële verslaggeving van de vaste inrichting niet in lijn is met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard, wordt het bedrag van de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa bepaald alsof de vaste inrichting een separate financiële verslaggeving heeft, dan wel alsof de financiële verslaggeving van de vaste inrichting in lijn is met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard.

De in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa worden zodanig aangepast dat hierin alleen de loonkosten en de materiële activa tot uitdrukking komen die in overeenstemming met de nationale wetgeving van de staat waarin de vaste inrichting is gelegen en het eventueel van toepassing zijnde belastingverdrag aan de vaste inrichting kunnen worden toegerekend. Indien een groepsentiteit een vaste inrichting is als bedoeld in onderdeel c van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van 'vaste inrichting', worden de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa zodanig aangepast dat hierin enkel de loonkosten en de materiële activa tot uitdrukking komen die in overeenstemming met artikel 7 van het OESO-modelverdrag aan deze vaste inrichting toerekenbaar zijn. Indien een groepsentiteit een vaste inrichting is als bedoeld in onderdeel d van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van 'vaste inrichting', worden geen in aanmerking komende loonkosten en in aanmerking komende materiële activa toegerekend aan de vaste inrichting.

Verder regelt het voorgestelde artikel 8.3, vijfde lid, dat de bij een vaste inrichting in aanmerking komende loonkosten en in aanmerking komende materiële activa niet tevens bij de hoofdentiteit in aanmerking worden genomen. Op die manier wordt voorkomen dat bedragen dubbel in aanmerking worden genomen.

Artikel 8.3, zesde lid

Het voorgestelde artikel 8.3, zesde lid, regelt dat indien het inkomen van een vaste inrichting geheel of gedeeltelijk op de voet van het voorgestelde artikel 6.14, eerste lid, en artikel 10.1, vierde lid, is uitgesloten, de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa van die vaste inrichting in dezelfde mate worden uitgesloten van de berekening van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid.

Artikel 8.3, zevende lid

Het voorgestelde artikel 8.3, zevende lid, regelt de toerekening van in aanmerking komende loonkosten en in aanmerking komende materiële activa, indien sprake is van een doorkijkentiteit. Eerst worden de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa die worden toegerekend aan een groepsentiteit die een vaste inrichting is, uitgesloten van de toerekening op de voet van genoemd zevende lid.

Het voorgestelde artikel 8.3, zevende lid, onderdeel a, betreft de situatie waarin de doorkijkentiteit (niet zijnde de uiteindelijk moederentiteit) een fiscaal transparante entiteit is (zie eveneens de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.3, achtste lid). Toerekening van de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa van een dergelijke doorkijkentiteit vindt plaats aan de groepsentiteit-belanghouder naar evenredigheid van het bedrag dat op de voet van het voorgestelde artikel 6.14, vierde lid, aan deze groepsentiteit-belanghouder kan worden toegerekend, indien de in aanmerking komende werknemers en de in aanmerking komende materiële activa zich bevinden in dezelfde staat als waarin die groepsentiteit-belanghouder is gevestigd.

Het voorgestelde artikel 8.3, zevende lid, onderdeel b, betreft de situatie waarin de doorkijkentiteit de uiteindelijkkemoederentiteit is. Toerekening van de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa vindt in een dergelijke situatie plaats naar evenredigheid van het inkomen dat niet is meegenomen in de berekening van het kwalificerende inkomen van de doorkijkentiteit op de voet van het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, indien de in aanmerking komende werknemers en de in aanmerking komende materiële vaste activa zich bevinden in dezelfde staat als waar de doorkijkentiteit is gevestigd.

Artikel 8.3, achtste lid

Het voorgestelde artikel 8.3, achtste lid, regelt dat het na de toepassing van het voorgestelde artikel 8.3, zevende lid, onderdelen a en b, resterende deel van de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa van de doorkijkentiteit buiten beschouwing worden gelaten. Dit geldt voor in aanmerking komende loonkosten en in aanmerking komende materiële activa van een doorkijkentiteit die een omgekeerde hybride entiteit is en voor in aanmerking komende loonkosten en in aanmerking komende materiële activa die verband houden met inkomen of verlies dat is uitgesloten op grond van het voorgestelde artikel 6.14, vierde lid.

Artikel 8.3, negende lid

Het voorgestelde artikel 8.3, negende lid, regelt dat het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van de in een staat gevestigde staatloze groepsentiteit over ieder verslagjaar afzonderlijk wordt berekend van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van alle andere in die staat gevestigde groepsentiteiten.

Artikel 8.3, tiende lid

Het voorgestelde artikel 8.3, tiende lid, regelt dat het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid als berekend op de voet van dit artikel niet de uitgesloten werknemerslasten en de uitgesloten materiële activa van beleggingsentiteiten bevat.

Artikel 8.3, elfde lid

Het voorgestelde artikel 8.3, elfde lid, bevat enkele definities van begrippen die van belang zijn voor het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid.

Het voorgestelde artikel 8.3, elfde lid, onderdeel a, bevat de definitie van 'in aanmerking komende werknemers'. In aanmerking komende werknemers zijn voltijd- of deeltijdwerknemers van een groepsentiteit en zelfstandige contractanten die onder toezicht en controle van de multinationale groep of de omvangrijke binnenlandse groep deelnemen aan de normale bedrijfsactiviteiten van die multinationale groep of die omvangrijke binnenlandse groep. Deze definitie is in lijn met de regels die gelden voor het opstellen van het landenrapport, die zijn opgenomen in artikel 29b en volgende Wet Vpb 1969. In aanmerking komende werknemers kunnen alleen natuurlijk personen zijn. Onder 'zelfstandige contractanten' wordt onder meer

verstaan werknemers die zijn ingehuurd via een uitzendbureau, indien deze werknemers hun dagelijkse activiteiten uitvoeren onder toezicht en controle van de multinationale groep of de omvangrijke binnenlandse groep.

Het voorgestelde artikel 8.3, elfde lid, onderdeel b, bevat de definitie van 'in aanmerking komende loonkosten'. In aanmerking komende loonkosten zijn uitgaven voor personeelsbeloningen, waaronder salarissen, lonen, loon- en arbeidsbelastingen en andere uitgaven die de werknemer een rechtstreeks en persoonlijk voordeel opleveren, zoals ziektekosten- en pensioenbijdragen en werkgeversbijdragen voor de sociale zekerheid. Het betreft derhalve een breed begrip.

Het voorgestelde artikel 8.3, elfde lid, onderdeel c, bevat de definitie van 'in aanmerking komende materiële activa'. In aanmerking komende materiële activa zijn:

- 1) in een staat gelegen materiële vaste activa;
- 2) in een staat gelegen natuurlijke rijkdommen;
- 3) het gebruiksrecht van een lessee op in een staat gelegen materiële vaste activa; en
- 4) een licentie of een daarmee vergelijkbare overeenkomst van de overheid voor het gebruik van een onroerende zaak of de exploitatie van natuurlijke rijkdommen die een aanzienlijke investering in materiële activa met zich brengt.

Ad 1. In een staat gelegen materiële vaste activa zijn activa die worden gehouden voor de productie of aanvoer van goederen en diensten of voor administratieve doeleinden. Materiële vaste activa worden in meer dan één productieproces gebruikt. Voorbeelden van materiële vaste activa zijn: gebouwen, machines, computers en andere kantoorapparatuur, voertuigen, meubilair, aankleding en grond.

Ad 2. In een staat gelegen natuurlijke rijkdommen omvat olie- en gasvelden, boomstreken en minerale aardlagen.

Ad 3. Het gebruiksrecht van een lessee op in een staat gelegen materiële vaste activa valt ook binnen de in aanmerking komende materiële activa. Op die manier wordt voorkomen dat voor toepassing van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid een ongewenst onderscheid wordt gemaakt tussen materiële vaste activa die in eigendom worden gehouden en materiële vaste activa die worden geleased. De waarde van het gebruiksrecht kan door de lessee worden meegenomen voor toepassing van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid. De lessor kan de waarde van het activum niet meenemen voor toepassing van uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid.

Ad 4. Bij een licentie of een daarmee vergelijkbare overeenkomst van de overheid voor het gebruik van een onroerende zaak of voor de exploitatie van natuurlijke rijkdommen die een aanzienlijke investering in materiële activa met zich brengt, gaat het om overeenkomsten die vergelijkbaar zijn met het gebruiksrecht van een lessee op in de staat gelegen materiële activa. Hetzelfde geldt voor het recht om gebruik te maken van een deel van het communicatienetwerk. Indien deze licenties of vergelijkbare overeenkomsten het recht om een onroerende zaak, natuurlijke rijkdom of communicatienetwerk in eigendom van de overheid te exploiteren

weerspiegelen, zijn deze activa 'in aanmerking komende materiële activa' voor toepassing van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid, ongeacht de vraag of deze activa als immateriële activa op de geconsolideerde balans worden verantwoord. Echter, indien de houder van de licentie of overeenkomst het recht niet in de eigen onderneming gebruikt en geen aanzienlijke investeringen doet in het materieel activum om de verleende rechten te exploiteren, maar in plaats daarvan het recht eveneens licenseert aan een andere entiteit, is de licentie of vergelijkbare overeenkomst niet een in aanmerking komend materieel activum.

Het voorgestelde artikel 8.3, elfde lid, onderdeel d, verwijst voor de definitie van 'uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid' naar de vermindering, bedoeld in artikel 8.3, eerste lid.

Artikel 8.4

Artikel 8.4, eerste lid

Het voorgestelde artikel 8.4, eerste lid, regelt samen met het voorgestelde artikel 8.4, tweede lid, de systematiek voor het herrekenen van de bijheffing over een voorgaand verslagjaar. Die herrekening is aan de orde indien de betrokken belastingen of het kwalificerende inkomen of verlies in een staat op de voet van de artikelen 6.7, 7.3, zevende lid, 7.6, 7.8 of 10.3, zesde lid, worden aangepast en dit leidt tot een wijziging van het effectieve belastingtarief en de bijheffing van de multinationale groep voor die staat over een voorgaand verslagjaar. Deze herrekening is slechts bedoeld voor de situatie waarin een aanpassing van een lokale fiscale aangelegenheid direct gevolg heeft voor de berekening van de bijheffing over dat eerdere verslagjaar. De herrekening van de bijheffing over een eerder verslagjaar ingevolge het voorgestelde artikel 8.4 is niet bedoeld voor de situatie waarin sprake is van een fout in een berekening die volgt uit de toepassing van dit wetsvoorstel, noch waarin sprake is van een aanpassing van het kwalificerende inkomen door een groepsentiteit die de inkomens-inclusiemaatregel of de onderbelastewinstmaatregel toepast.

Artikel 8.4, tweede lid

Het voorgestelde artikel 8.4, tweede lid, regelt dat wanneer de in artikel 8.4, eerste lid, bedoelde herrekening leidt tot een hoger bedrag aan bijheffing, dit meerdere wordt aangemerkt als additionele bijheffing voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid, over het verslagjaar waarin de herrekening is gemaakt.

Artikel 8.4, derde lid

Het voorgestelde artikel 8.4, derde lid, regelt dat indien een bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing dat over een verslagjaar is verschuldigd niet is betaald binnen vier verslagjaren na het verslagjaar waarin die bijheffing verschuldigd is geworden, het niet-betaalde bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing wordt aangemerkt als een additionele bijheffing voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid, over het vijfde verslagjaar na het verslagjaar waarin die bijheffing verschuldigd is geworden. Het niet-betaalde bedrag aan

kwalificerende binnenlandse bijheffing wordt dus als additionele bijheffing meegerekend ter bepaling van de bijheffing voor een staat op grond van artikel 8.2, tweede lid.

Het voorgestelde artikel 8.4, derde lid, is van toepassing op zowel in Nederland verschuldigde niet-betaalde kwalificerende binnenlandse bijheffing als op in andere staten verschuldigde niet-betaalde kwalificerende binnenlandse bijheffing. Voor een toelichting op hoe wordt omgegaan met de kwalificerende binnenlandse bijheffing die in Nederland is verschuldigd en die niet binnen de genoemde vierjaarsperiode is betaald, wordt verwezen naar de toelichting op het voorgestelde artikel 3.2, derde lid.

Artikel 8.4, vierde lid

Het voorgestelde artikel 8.4, vierde lid, regelt dat wanneer sprake is van additionele bijheffing als bedoeld in het voorgestelde tweede of derde lid en er in die staat geen netto kwalificerend inkomen over het verslagjaar is, het kwalificerende inkomen van elke in die staat gevestigde groepsentiteit voor de toepassing van artikel 4.2, tweede lid, gelijk is aan de aan die groepsentiteiten overeenkomstig het voorgestelde artikel 8.2, zesde lid, toegerekende bijheffing gedeeld door het minimumbelastingtarief. Een eventueel verlies over het verslagjaar wordt niet in aanmerking genomen. Deze bepaling bewerkstelligt dat een additionele bijheffing als gevolg van een herrekening in een verslagjaar waarin er geen netto kwalificerend inkomen is, kan worden toegerekend aan moederentiteiten die aan een inkomen-inclusiemaatregel onderworpen zijn.

Zowel het voorgestelde artikel 8.4, vierde lid, als het voorgestelde artikel 8.4, vijfde lid, kan tot gevolg hebben dat kwalificerend inkomen ontstaat voor de toepassing van artikel 4.2, tweede lid. In dat geval worden beide voorgestelde artikelen, dat wil zeggen artikel 8.4, vierde lid, en artikel 8.4, vijfde lid, toegepast zonder het inkomen dat ontstaat door de toepassing van het andere voorgestelde artikel in aanmerking te nemen. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 4.2, tweede lid is het totaal bedrag aan kwalificerend inkomen van elke groepsentiteit waarvoor kwalificerend inkomen door toepassing van het voorgestelde artikel 8.4, vierde lid, en artikel 8.4, vijfde lid ontstaat gelijk aan de som van het inkomen dat is ontstaan door toepassing van elk van die artikelen.

Artikel 8.4, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 8.4, vijfde lid, regelt de toerekening aan iedere groepsentiteit van additionele bijheffing als gevolg van toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid.. In het kort betreft het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid, de situatie waarin over een verslagjaar in een staat sprake is van een netto kwalificerend verlies en waarin het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen negatief is en minder is dan het bedrag aan verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen. Voor een meer uitgebreide omschrijving van deze regeling wordt verwezen naar de toelichting op artikel 7.2, vijfde lid. Indien de toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid, leidt tot een additionele bijheffing is het kwalificerende inkomen van iedere in de staat gevestigde groepsentiteit voor de toepassing van artikel 4.2, tweede lid, een bedrag dat gelijk is aan de aan die groepsentiteiten toegerekende additionele bijheffing, gedeeld door het

minimumbelastingtarief. De toerekening van de additionele bijheffing geschiedt naar evenredigheid aan iedere groepsentiteit op basis van de formule: (kwalificerend inkomen of verlies x minimumbelastingtarief) verminderd met de gecorrigeerde betrokken belastingen. De werking van dit artikel kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 57: Additionele bijheffing bij hogere verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen

Het minimumbelastingtarief is 15%. NL Co1 en NL Co2 behoren tot dezelfde multinationale groep en zijn beiden gevestigd in Nederland. NL Co1 rapporteert een kwalificerend verlies van € 100 en rapporteert € 15 aan gecorrigeerde betrokken belastingen. NL Co2 rapporteert eveneens een kwalificerend verlies van € 100 en rapporteert € 18 aan gecorrigeerde betrokken belastingen. Het bedrag aan verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen bedraagt € 30 ($15\% \times (100 + 100)$). Het totale bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen bedraagt € 33 door een permanent verschil bij NL Co2. Het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid, bewerkstelligt dat over het verslagjaar in Nederland additionele bijheffing ten bedrage van € 3 is verschuldigd. Artikel 8.4, vijfde lid, en artikel 8.4, zesde lid, bewerkstelligen dat deze additionele bijheffing van € 3 wordt toegerekend aan NL Co2, omdat daar het permanente verschil is ontstaan.

Artikel 8.4, zesde lid

Het voorgestelde artikel 8.4, zesde lid, regelt dat voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.4, vijfde lid, de additionele bijheffing uitsluitend wordt toegerekend aan groepsentiteiten die een bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen registreren dat lager is dan nul en dat lager is dan het kwalificerende inkomen of verlies van die groepsentiteiten, vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief.

Artikel 8.4, zevende lid

Het voorgestelde artikel 8.4, zevende lid, regelt dat wanneer aan een groepsentiteit een additionele bijheffing wordt toegerekend overeenkomstig dit artikel en het voorgestelde artikel 8.2, zesde lid, deze groepsentiteit voor de toepassing van de hoofdstukken 3 tot en met 5 wordt aangemerkt als een laagbelaste groepsentiteit. Het genoemde zevende lid verzekert daarmee dat de hoofdstukken 3 tot en met 5 eveneens van toepassing zijn op de additionele bijheffing in een jaar waarin de groepsentiteit niet is gevestigd in een laagbelastende staat.

Artikel 8.4, achtste lid

Het voorgestelde artikel 8.4, achtste lid, regelt dat indien artikel 8.2, negende lid, van toepassing is op groepsentiteiten gevestigd in een staat, de additionele bijheffing onverkort wordt berekend op basis van het voorgestelde artikel 8.4, indien de kwalificerende binnenlandse bijheffing in die staat niet voorziet in een met het voorgestelde artikel 8.4 overeenkomstige regeling.

Artikel 8.2, negende lid, regelt dat in sommige gevallen geen bijheffing wordt berekend, indien, kort gezegd, de op die groepsentiteiten van toepassing zijnde kwalificerende binnenlandse bijheffing over dat verslagjaar is berekend op basis van de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard die wordt gebruikt door de uiteindelijk moederentiteit dan wel op basis

van de internationale standaarden voor financiële verslaggeving. Voor een uitgebreidere toelichting op die gevallen wordt verwezen naar de toelichting op dat artikel.

Het voorgestelde artikel 8.4, achtste lid, verzekert dat een regeling voor additionele heffing als bedoeld in artikel 8.4 van toepassing is, ook in het geval die andere staat geen vergelijkbare bepaling heeft.

Artikel 8.5

Het voorgestelde artikel 8.5 bevat bijzondere regels voor in minderheidsbelang gehouden entiteiten. Deze regels zijn noodzakelijk omdat een uiteindelijk moederentiteit een belang kan houden in meerdere in minderheidsbelang gehouden entiteiten die in dezelfde staat zijn gevestigd, maar die verschillende moederentiteiten hebben die geen groepsentiteiten van elkaar zijn. Indien de betrokken belastingen en het kwalificerende inkomen of verlies van de in minderheidsbelang gehouden entiteiten zouden worden meegenomen in de berekening van het effectieve belastingtarief voor een staat, kan een laag effectief belastingtarief bij één van de entiteiten resulteren in een bijheffing voor die staat, die dan gedeeltelijk gedragen wordt door de eigenaren van een groepsentiteit die zelf niet onderdeel zijn van dezelfde multinationale groep. De regels voor in minderheidsbelang gehouden entiteiten zijn eveneens van toepassing op een vaste inrichting.

Artikel 8.5, eerste lid

Het voorgestelde artikel 8.5, eerste lid, regelt dat ter zake van een in minderheidsbelang gehouden subgroep de berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing voor een staat op de voet van de hoofdstukken 6 tot en met 10 plaatsvindt alsof elke in minderheidsbelang gehouden subgroep een afzonderlijke multinationale groep of een afzonderlijke omvangrijke binnenlandse groep is. Dit betekent dat berekeningen voor een in minderheidsbelang gehouden subgroep die per staat worden gemaakt, afzonderlijk plaatsvinden ten opzichte van de berekeningen die worden gemaakt voor het resterende deel van de multinationale groep of de omvangrijke binnenlandse groep gevestigd in diezelfde staat. De tweede zin van genoemd artikel 8.5, tweede lid, regelt dat de gecorrigeerde betrokken belastingen en het kwalificerende inkomen of verlies van een in minderheidsbelang gehouden subgroep niet in aanmerking worden genomen bij het bepalen van het effectieve belastingtarief en het netto kwalificerende inkomen van de multinationale groep of de omvangrijke binnenlandse groep.

Als gevolg van het voorgestelde artikel 8.5, eerste lid, kan een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep per staat twee of meer afzonderlijke berekeningen van het effectieve belastingtarief en de bijheffing hebben, te weten een (of meer) berekening(en) voor de groepsentiteiten die onderdeel zijn van (een) in minderheidsbelang gehouden subgroep(en) en een berekening voor de overige groepsentiteiten die onderdeel zijn van de multinationale groep of de omvangrijke binnenlandse groep. De toepassing van het eerste lid kan worden toegelicht met het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 58: Afzonderlijke berekeningen

NL Co is de uiteindelijkkemoederentiteit van de multinationale NL-groep. NL Co houdt een belang van 20% in vennootschap B Co, die op haar beurt een belang van 90% houdt in zowel vennootschap C Co1 als in vennootschap C Co2. Vennootschap C Co1 en vennootschap C Co2 zijn gevestigd in staat C. NL Co houdt direct het resterende belang van 10% in zowel vennootschap C Co1 als in vennootschap C Co2. Alle entiteiten zijn aan te merken als groepsentiteiten van NL-groep. Vennootschap B Co is aan te merken als een in minderheidsbelang gehouden moederentiteit en vennootschap C Co1 en vennootschap C Co2 zijn aan te merken als in minderheidsbelang gehouden dochterentiteiten van vennootschap B Co. In dit voorbeeld wordt het effectieve belastingtarief en de bijheffing voor staat C ten aanzien van de groepsentiteiten C Co1 en C Co2 samen berekend, zij het apart van het effectieve belastingtarief en de bijheffing voor ieder andere in staat C gevestigde groepsentiteit van de multinationale groep.

Artikel 8.5, tweede lid

Het voorgestelde artikel 8.5, tweede lid, regelt dat ter zake van een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit die geen onderdeel is van een in minderheidsbelang gehouden subgroep, de berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing op de voet van de hoofdstukken 6 tot en met 10 plaatsvindt op het niveau van die entiteit. De tweede zin van het genoemde tweede lid regelt dat de gecorrigeerde betrokken belastingen en het kwalificerende inkomen van de in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit niet in aanmerking worden genomen bij het bepalen van het effectieve belastingtarief en het netto kwalificerende inkomen van de multinationale groep of de omvangrijke binnenlandse groep.

Artikel 8.5, derde lid

Het voorgestelde artikel 8.5, derde lid, regelt dat het voorgestelde artikel 8.5 niet van toepassing is op een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit die een beleggingsentiteit is. De specifieke bepalingen die van toepassing zijn op beleggingsentiteiten, zoals opgenomen in artikel 10.4, zijn in dat geval van toepassing.

Artikel 8.5, vierde lid

Het voorgestelde artikel 8.5, vierde lid, bevat de definities van vier begrippen die, kort gezegd, zien op 'in minderheidsbelang gehouden entiteiten'.

Het voorgestelde artikel 8.5, vierde lid, onderdeel a, definieert een 'in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit' als een groepsentiteit, waarin de uiteindelijkkemoederentiteit een onmiddellijk of middellijk belang van 30% of minder houdt. Een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit is een groepsentiteit omdat de uiteindelijkkemoederentiteit, ondanks het belang van 30% of minder, een controlerend belang in de eerstgenoemde entiteit houdt.

Het voorgestelde artikel 8.5, vierde lid, onderdeel b, definieert een 'in minderheidsbelang gehouden moederentiteit' als een groepsentiteit die onmiddellijk of middellijk het belang houdt in een door de uiteindelijkkemoederentiteit gehouden in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit, behalve indien het belang van de in minderheidsbelang gehouden moederentiteit onmiddellijk of

middelrijk wordt gehouden door een andere in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit (die in dat geval de in minderheidsbelang gehouden moederentiteit is). Een in minderheidsbelang gehouden moederentiteit is een groepsentiteit, omdat de uiteindelijkkemoederentiteit, ondanks het belang van 30% of minder, een controlerend belang houdt in de eerstgenoemde entiteit. Indien in dezelfde belangenketen sprake is van twee of meer moederentiteiten die zijn aan te merken als in minderheidsbelang gehouden moederentiteiten, wordt voor de toepassing van dit artikel slechts de entiteit die op het hoogste niveau in de belangenketen staat, aangemerkt als in minderheidsbelang gehouden moederentiteit.

Het voorgestelde artikel 8.5, vierde lid, onderdeel c, definieert een 'in minderheidsbelang gehouden subgroep' als een in minderheidsbelang gehouden moederentiteit en haar in minderheidsbelang gehouden dochterentiteiten.

Het voorgestelde artikel 8.5, vierde lid, onderdeel d, definieert een 'in minderheidsbelang gehouden dochterentiteit' als een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit waarin het controlerend belang onmiddellijk of middelrijk wordt gehouden door een in minderheidsbelang gehouden moederentiteit.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat niet alle groepsentiteiten waarvan het controlerende belang wordt gehouden door een in minderheidsbelang gehouden moederentiteit per definitie worden aangemerkt als in minderheidsbelang gehouden dochterentiteiten die onderdeel zijn van een in minderheidsbelang gehouden subgroep. Om als een in minderheidsbelang gehouden dochterentiteit en onderdeel van een in minderheidsbelang gehouden subgroep te worden aangemerkt, moeten de groepsentiteiten tevens zijn aan te merken als in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit.

Niet alle groepsentiteiten wiens controlerende belang wordt gehouden door een in minderheidsbelang gehouden moederentiteit zijn aan te merken als een in minderheidsbelang gehouden dochterentiteit of een onderdeel van een in minderheidsbelang gehouden subgroep. Het is van belang dat de groepsentiteit ook zelfstandig voldoet aan de definitie van een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit. Het volgende voorbeeld dient ter illustratie.

Voorbeeld 59: In minderheidsbelang gehouden groepsentiteit

Uiteindelijkkemoederentiteit NL Co houdt een belang van 60% in vennootschap B Co. Het controlerende belang in vennootschap B wordt gehouden door vennootschap C Co. C Co is een groepsentiteit die is aan te merken als de in minderheidsbelang gehouden moederentiteit van de in minderheidsbelang gehouden subgroep. In dit voorbeeld voldoet vennootschap B Co niet aan de vereisten om te worden aangemerkt als een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit, omdat uiteindelijkkemoederentiteit NL Co een belang in vennootschap B Co heeft van 60% en dat is meer dan de toegestane 30%. Het feit dat het controlerende belang in vennootschap B Co wordt gehouden door een in minderheidsbelang gehouden moederentiteit, kwalificeert vennootschap B Co niet automatisch als een in minderheidsbelang gehouden dochterentiteit, noch maakt vennootschap B Co onderdeel uit van de in minderheidsbelang gehouden subgroep.

Artikel 8.6

Artikel 8.6, eerste lid

Het voorgestelde artikel 8.6, eerste lid, bepaalt dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kan kiezen dat de bijheffing voor de in een staat gevestigde groepsentiteiten over een verslagjaar nihil bedraagt, indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan (de minimis-uitzondering). Als gekozen is voor de toepassing van de de minimis-uitzondering en aan de voorwaarden is voldaan, bedraagt, in afwijking van de voorgestelde artikelen 8.1 tot en met 8.5, de verschuldigde bijheffing voor die staat nihil en wordt het effectieve belastingtarief voor die staat niet berekend.

De keuze om de de minimis-uitzondering toe te passen wordt ieder verslagjaar gemaakt. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit dient ingevolge het voorgestelde artikel 12.1, vijfde lid, onderdeel d, de keuze die ingevolge het voorgestelde artikel 8.6 is gemaakt te vermelden in het overzicht van de keuzes die op de voet van de relevante bepalingen in de onderhavige wet zijn gemaakt.

De de minimis-uitzondering heeft als doel de administratieve lasten te verminderen in situaties waarin het heffingsbelang niet opweegt tegen de administratieve lasten. De de minimis-uitzondering wordt per staat toegepast. De de minimis-uitzondering is van toepassing op alle groepsentiteiten van een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep die in dezelfde staat gevestigd zijn, behalve op staatloze entiteiten en beleggingsentiteiten die op grond van het voorgestelde artikel 8.6, zesde lid, zijn uitgezonderd van toepassing van de de minimis-uitzondering.

Het voorgestelde artikel 8.6, eerste lid, bevat twee cumulatieve voorwaarden waaraan moet zijn voldaan om in een staat de de minimis-uitzondering te kunnen toepassen. Ten eerste moet de gemiddelde kwalificerende omzet van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten minder dan € 10 miljoen bedragen. Ten tweede moet het gemiddelde kwalificerende inkomen van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten minder dan € 1 miljoen bedragen of moet sprake zijn van een gemiddeld kwalificerend verlies. De gemiddelde kwalificerende omzet en het gemiddelde kwalificerend inkomen of verlies worden bepaald op de voet van het voorgestelde artikel 8.6, tweede tot en met het zesde lid. De omzet, onderscheidenlijk het inkomen of verlies, van alle in dezelfde staat gevestigde groepsentiteiten, behoudens staatloze entiteiten en beleggingsentiteiten, wordt bij elkaar opgeteld. Als in een verslagjaar het totale bedrag aan kwalificerende omzet of het totale bedrag aan kwalificerend inkomen het betreffende drempelbedrag overschrijdt, is de de minimis-uitzondering in dat verslagjaar niet van toepassing.

Het voorgestelde artikel 8.6, eerste lid, bepaalt mede dat voor de toepassing van de de minimis-uitzondering wordt afgeweken van het voorgestelde artikel 8.5. Het voorgestelde artikel 8.5 bevat bijzondere regels voor een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit en voor een in minderheidsbelang gehouden subgroep. De afwijking houdt in dat voor de berekening van de gemiddelde kwalificerende omzet en het gemiddelde kwalificerend inkomen of verlies van de in

een staat gevestigde groepsentiteiten ook rekening wordt gehouden met de kwalificerende omzet, onderscheidenlijk het kwalificerende inkomen of verlies, van in die staat gevestigde in minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten als bedoeld in het voorgestelde artikel 8.5, vierde lid, onderdeel a. Voor een in minderheidsbelang gehouden subgroep als bedoeld in het voorgestelde artikel 8.5, vierde lid, onderdeel c, geldt voor de berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing dat de subgroep wordt beschouwd als een afzonderlijke multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep. Echter, indien voor de toepassing van de de minimis-uitzondering wordt gekozen, wordt de gemiddelde kwalificerende omzet en wordt het gemiddelde kwalificerend inkomen of verlies van een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit niet afzonderlijk berekend. Dit volgt uit het feit dat het voorgestelde artikel 8.6, eerste lid, bepaalt dat wordt afgeweken van het voorgestelde artikel 8.5. Ook worden de gemiddelde kwalificerende omzet en het gemiddelde kwalificerend inkomen of verlies van een in minderheidsbelang gehouden subgroep niet berekend alsof sprake is van een afzonderlijke multinationale groep of een afzonderlijke omvangrijke binnenlandse groep. Dit betekent dat voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.6, eerste lid, de kwalificerende omzet en het kwalificerende inkomen of verlies van in minderheidsbelang gehouden entiteiten tezamen met de kwalificerende omzet en het kwalificerende inkomen of verlies van andere groepsentiteiten in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de gemiddelde kwalificerende omzet en het gemiddelde kwalificerend inkomen of verlies in de staat waar zij zijn gevestigd.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.6, eerste lid, zijn de bedragen uitgedrukt in euro's. Indien de omzet en het inkomen of verlies in een staat worden weergegeven in een andere valuta dan de euro, dan moet de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep deze bedragen omrekenen naar de euro om te beoordelen of wordt voldaan aan de drempelbedragen, genoemd in het voorgestelde artikel 8.6, eerste lid.

De de minimis-uitzondering wordt per verslagjaar toegepast. Als de de minimis-uitzondering van toepassing is ten aanzien van een bepaalde staat in het eerste verslagjaar waarin de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep onder de reikwijdte van de onderhavige wet valt, zijn de overgangsbepalingen van het voorgestelde artikel 13.1 ten aanzien van die staat van toepassing aan het begin van het verslagjaar waarin de de minimis-uitzondering niet langer van toepassing is. Het volgende voorbeeld dient ter illustratie.

Voorbeeld 60: Aanvang toepassing van de overgangsbepalingen bij de minimis-uitzondering

Stel dat de de minimis-uitzondering van toepassing is ten aanzien van staat A in verslagjaar 1, het eerste verslagjaar waarin de multinationale groep X onder de reikwijdte van de onderhavige wet valt. In verslagjaar 2 is ten aanzien van staat A niet meer voldaan aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 8.6, eerste lid, en kan de de minimis-uitzondering niet worden toegepast. Als gevolg daarvan moeten voor de in staat A gevestigde groepsentiteiten het effectieve belastingtarief en de eventueel verschuldigde bijheffing voor verslagjaar 2 worden berekend. De overgangsbepalingen van het voorgestelde artikel 13.1, zijn ten aanzien van staat A van toepassing vanaf verslagjaar 2.

Ondanks het van toepassing zijn van de de minimis-uitzondering in een staat kan het voorkomen dat de aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit in die staat een informatieverplichting als bedoeld in het voorgestelde artikel 12.1 heeft. Dit is het geval indien de de minimis-uitzondering in een verslagjaar met betrekking tot een staat van toepassing is geworden nadat de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep onder de reikwijdte van deze wet valt. Deze informatieverplichting is relevant indien een passieve belastinglatentie in aanmerking is genomen in een eerder verslagjaar waarin de de minimis-uitzondering niet van toepassing was. Ingevolge het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, geldt een termijn van vijf jaar waarbinnen de passieve belastinglatentie dient af te lopen. Als de passieve belastinglatentie niet binnen deze termijn afloopt, worden de eerder in aanmerking genomen passieve belastinglatenties teruggedenken en wordt op grond van het voorgestelde artikel 8.4, eerste lid, een herrekening van het effectieve belastingtarief en de eventueel verschuldigde bijheffing gemaakt. De termijn van vijf jaar loopt door als de de-minimis uitzondering van toepassing is in een verslagjaar.

Artikel 8.6, tweede lid

Het voorgestelde artikel 8.6, tweede lid, bepaalt dat de gemiddelde kwalificerende omzet of het gemiddelde kwalificerende inkomen of verlies in het betreffende verslagjaar en de twee daaraan voorafgaande verslagjaren in aanmerking worden genomen om te beoordelen of wordt voldaan aan de drempelbedragen, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.6, eerste lid. Met het hanteren van een gemiddelde over drie verslagjaren wordt beoogd de toepassing van de de minimis-uitzondering voor multinationale groepen, omvangrijke binnenlandse groepen en belastingautoriteiten te vereenvoudigen.

Het voorgestelde artikel 8.6, tweede lid, tweede zin, regelt dat bij het bepalen van de gemiddelde kwalificerende omzet, onderscheidenlijk het gemiddelde kwalificerende inkomen of verlies, van de in een staat gevestigde groepsentiteiten, een verslagjaar niet in aanmerking wordt genomen indien in dat verslagjaar geen groepsentiteiten waren gevestigd in die staat of de in die staat gevestigde groepsentiteiten geen kwalificerende omzet of kwalificerende inkomen of verlies hadden. Dit betekent bijvoorbeeld dat indien het eerste aan het huidige verslagjaar voorafgaande verslagjaar buiten aanmerking blijft, de berekening van het gemiddelde geschiedt op basis van het huidige verslagjaar en het tweede daaraan voorafgaande verslagjaar. De in een staat gevestigde groepsentiteiten hebben geen kwalificerende omzet of kwalificerend inkomen of verlies, indien zij inactief zijn en geen activiteiten verrichten.

Bij het bepalen van de gemiddelde kwalificerende omzet of het gemiddelde kwalificerend inkomen of verlies in het eerste verslagjaar waarin deze wet van toepassing is, wordt geen rekening gehouden met de omzet of het inkomen of verlies in de jaren daarvoor. In die voorafgaande jaren is geen sprake van een kwalificerende omzet, onderscheidenlijk een kwalificerend inkomen of verlies. In een dergelijke situatie is dus niet voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de de minimis-uitzondering als bijvoorbeeld een in een staat gevestigde groepsentiteit in het eerste verslagjaar waarin deze wet van toepassing is een kwalificerende omzet van € 10 miljoen of meer heeft.

Artikel 8.6, derde lid

Het voorgestelde artikel 8.6, derde lid, bepaalt hoe de kwalificerende omzet van de in een staat gevestigde groepsentiteiten wordt berekend. De kwalificerende omzet is de som van de omzet van alle groepsentiteiten in een staat, waarbij ook rekening wordt gehouden met de kwalificerende omzet en het kwalificerende inkomen of verlies van in die staat gevestigde in minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten. Tevens wordt rekening gehouden met de aanpassingen die ingevolge hoofdstuk 6 zijn aangebracht op de nettowinst of het nettoverlies van de groepsentiteit, voor zover deze correcties van invloed zijn op de omzet van die groepsentiteiten.

Het startpunt voor het bepalen van de kwalificerende omzet van een groepsentiteit is de omzet zoals vastgesteld volgens de financiële verslaggevingsstandaard die gebruikt wordt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit, dan wel volgens een andere financiële verslaggevingstandaard die wordt gebruikt.

Alleen aanpassingen die van invloed zijn op de hoogte van de omzet van een groepsentiteit worden voor de berekening van de kwalificerende omzet in een staat in aanmerking genomen. Enkele bepalingen in hoofdstuk 6 kunnen invloed hebben op de omzet van een groepsentiteit. Afhankelijk van de gehanteerde financiële verslaggevingsstandaard kunnen bijvoorbeeld de volgende aanpassingen invloed hebben op het bedrag aan omzet:

- De aanpassingen op de voet van het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdelen b, c, d e, f of h;
- toepassing van het voorgestelde artikel 6.4, op grond waarvan transacties tussen groepsentiteiten worden gecorrigeerd in overeenstemming met het arm's-length-beginsel;
- toepassing van het voorgestelde artikel 6.5, inzake de kwalificerende restitueerbare belastingteruggave;
- eventuele aanpassingen op de voet van het voorgestelde artikel 6.6, die zien op winsten of verliezen met betrekking tot een activum dat op reële waarde wordt gewaardeerd;
- eventuele aanpassingen op de voet van het voorgestelde artikel 6.7, op grond waarvan de mogelijkheid bestaat om winsten en verliezen uit de verkoop van lokale vaste activa zaken te spreiden over een vijfjaarsperiode;
- de keuze op de voet van het voorgestelde artikel 6.9, om een geconsolideerde grondslag toe te passen ten aanzien van inkomsten, uitgaven, winsten en verliezen van transacties tussen groepsentiteiten die in dezelfde staat zijn gevestigd;
- toepassing van het voorgestelde artikel 6.10, inzake verzekeringmaatschappijen;
- bedragen die zijn opgenomen als een toename van het eigen vermogen van een groepsentiteit als gevolg van uitkeringen ontvangen of te ontvangen met betrekking tot additioneel tier 1-kapitaal op de voet van het voorgestelde artikel 6.11;
- de uitsluiting van inkomen uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart op de voet van het voorgestelde artikel 6.12;

- de toepassing van het voorgestelde artikel 6.13, inzake de toerekening van nettowinst of nettoverlies aan hoofdentiteit en vaste inrichting voor zover dit invloed heeft op de omzet van een groepsentiteit;
- de toepassing van het voorgestelde artikel 6.14, inzake de toerekening van nettowinst of nettoverlies van een doorkijkentiteit voor zover dit invloed heeft op de omzet van een groepsentiteit; of
- de aanpassingen op de voet van de hoofdstukken 9 en 10, voor zover deze aanpassingen de omzet van een groepsentiteit beïnvloeden.

Hoofdstuk 6 bevat ook een aantal aanpassingen die enkel zien op kosten. Het is onwaarschijnlijk dat deze aanpassingen invloed hebben op de het bedrag aan omzet van een groepsentiteit. Deze aanpassingen worden niet in aanmerking genomen bij de berekening van de kwalificerende omzet. Het betreft de volgende aanpassingen:

- De aanpassingen op de voet van het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdelen a, g of i;
- de aanpassing op de voet van het voorgestelde artikel 6.3;
- de toepassing van het voorgestelde artikel 6.8, dat ziet op kosten die betrekking hebben op een financieringsregeling waarbij één of meer groepsentiteiten financiering verstrekken aan één of meer andere groepsentiteiten;
- bedragen die zijn opgenomen als een afname van het eigen vermogen van een groepsentiteit als gevolg van uitkeringen ontvangen of te ontvangen met betrekking tot additioneel tier 1-kapitaal op de voet van het voorgestelde artikel 6.11;
- de uitsluiting op de voet van het voorgestelde artikel 6.12, vijfde lid, dat ziet op kosten toerekenbaar aan internationale scheepvaart en gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart;
- de toepassing van het voorgestelde artikel 6.13, inzake de toerekening van nettowinst of nettoverlies aan hoofdentiteit en vaste inrichting voor zover dit geen invloed heeft op de omzet van een groepsentiteit;
- de toepassing van het voorgestelde artikel 6.14, inzake de toerekening van nettowinst of nettoverlies van een van een doorkijkentiteit voor zover dit geen invloed heeft op de omzet van een groepsentiteit; of
- de aanpassingen op de voet van de hoofdstukken 9 en 10, voor zover deze aanpassingen de omzet van een groepsentiteit niet beïnvloeden.

Tot slot is mogelijk dat het bedrag aan omzet wordt aangepast als gevolg van een aanpassing van het inkomen of verlies. Voor een nadere toelichting hierop wordt verwezen naar de toelichting op het voorgestelde artikel 8.6, vierde lid.

Artikel 8.6, vierde lid

Het voorgestelde artikel 8.6, vierde lid, bepaalt dat het kwalificerende inkomen of verlies in een staat het netto kwalificerend inkomen of verlies in die staat, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.1, tweede lid, is. Het netto kwalificerend inkomen of verlies is het verschil tussen de som

van het kwalificerende inkomen van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten en de som van het kwalificerende verlies van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten. Het kwalificerende inkomen en het kwalificerende verlies worden bepaald in overeenstemming met hoofdstuk 6.

Het kwalificerende inkomen of verlies in een staat wordt bepaald zoals beschreven in de voorgestelde artikelen 6.1 en 6.2. Het startpunt is de financiële verslaggevingsstandaard die gebruikt wordt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening. Dit betekent dat voor het bepalen van de kwalificerende omzet en het kwalificerende inkomen of verlies op grond van het voorgestelde artikel 8.6, derde en vierde lid, geen rekening wordt gehouden met periodes waarin een groepsentiteit niet behoorde tot de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep.

Dit betekent dat ingeval een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep door een overname of een fusie een entiteit verwerft, de kwalificerende omzet en het kwalificerende inkomen of verlies van die verworven entiteit voorafgaand aan de overname of fusie niet in aanmerking wordt genomen voor het bepalen van het gemiddelde over drie verslagjaren. Indien een groepsentiteit wordt overgedragen en daardoor niet langer onderdeel van een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep is, worden de kwalificerende omzet en het kwalificerende inkomen of verlies van die voormalige groepsentiteit voorafgaand aan de vervreemding wel in aanmerking genomen voor het bepalen van het gemiddelde over drie verslagjaren.

Om te beoordelen of de de minimis-uitzondering van toepassing is, worden voor ieder verslagjaar de kwalificerende omzet en het kwalificerende inkomen of verlies in een staat berekend. Het kan zich op grond van verschillende bepalingen in de wet voordoen dat in het huidige verslagjaar het kwalificerende inkomen of verlies in voorgaande jaren wordt aangepast. In dat geval wordt ook de kwalificerende omzet aangepast voor zover dat passend en nodig is. Aanpassingen in het huidige verslagjaar die de kwalificerende omzet of het kwalificerende inkomen of verlies in een vorig verslagjaar verlagen, kunnen er niet toe leiden dat de de minimis-uitzondering in dat eerdere verslagjaar van toepassing wordt. Daarentegen kunnen aanpassingen die de kwalificerende omzet of het kwalificerende inkomen verhogen wel tot gevolg hebben dat de gemiddelde kwalificerende omzet, onderscheidenlijk het gemiddelde kwalificerende inkomen, in een vorig verslagjaar meer bedraagt dan de drempelbedragen van het voorgestelde artikel 8.6, eerste lid. In dat geval is de de minimis-uitzondering in de betreffende verslagjaren niet langer van toepassing. Als gevolg daarvan verschaft de informatieaangifte-indienende groepsentiteit in de informatieaangifte de relevante informatie voor die verslagjaren zonder de toepassing van de de minimis-uitzondering.

Het bovenstaande is bijvoorbeeld het geval bij de toepassing van het voorgestelde artikel 7.6, eerste lid, op grond waarvan het effectieve belastingtarief in een voorgaand verslagjaar wijzigt als gevolg van een correctie van de betrokken belastingen in dat voorgaand verslagjaar. Bij een dergelijke herrekening wordt het kwalificerende inkomen in het betreffende verslagjaar en andere relevante verslagjaren eveneens gecorrigeerd. Als die aanpassing van het kwalificerende

inkomen of verlies ertoe leidt dat het gemiddelde kwalificerende inkomen het drempelbedrag van € 1 miljoen overschrijdt, is de de minimis-uitzondering in die verslagjaren niet van toepassing.

Artikel 8.6, vijfde lid

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.6, tweede tot en met het vierde lid, is het uitgangspunt dat alle verslagjaren dezelfde duur hebben. Het voorgestelde artikel 8.6, vijfde lid, regelt dat op een pro rata wijze rekening wordt gehouden met een verslagjaar dat korter of langer is dan een periode van twaalf maanden. De kwalificerende omzet en het kwalificerende inkomen of verlies in dat kortere of langere verslagjaar worden naar evenredigheid aangepast als ware het kortere of langere verslagjaar twaalf maanden. Het volgende voorbeeld dient ter illustratie.

Voorbeeld 61: Toepassing van de minimis-uitzondering bij kortere of langere boekjaren

A Co is de uiteindelijk moederentiteit van de multinationale groep A ("A groep"). De A groep valt binnen de reikwijdte van deze wet. B Co is door de A groep opgericht op 1 juli van verslagjaar 1 en is als enige groepsentiteit gevestigd in staat B. De kwalificerende omzet en het kwalificerende inkomen of verlies van B Co bedraagt in de jaren 1, 2 en 3:

Jaar	Verslagjaar	Kwalificerende omzet	Kwalificerend inkomen of verlies
1	1 juli – 31 december	€ 1.000.000	€ 50.000
2	1 januari – 31 december	€ 1.000.000	€ 100.000
3	1 januari – 31 december	€ 3.000.000	(-) € 200.000

In verslagjaar 3 rijst de vraag of in staat B gekozen kan worden voor toepassing van de de minimis-uitzondering. Een normaal verslagjaar voor de A groep omvat een periode van 12 maanden. Omdat jaar 1 een verkort boekjaar betreft, worden de kwalificerende omzet en het kwalificerende inkomen of verlies in jaar 1 van B Co pro rata aangepast. De kwalificerende omzet van € 1.000.000 en het kwalificerende inkomen van € 50.000 zijn in jaar 1 gerealiseerd over een periode van 6 maanden. De kwalificerende omzet en het kwalificerende inkomen worden vermenigvuldigd met 2 (te weten: 12 maanden / 6 maanden) en bedragen voor de toepassing van de minimis-uitzondering € 2.000.000 respectievelijk € 100.000 in verslagjaar 1. Dit betekent dat de gemiddelde kwalificerende omzet van B Co over de verslagjaren € 2.000.000 bedraagt ($\frac{1}{3} \times (\text{€ } 2.000.000 + \text{€ } 1.000.000 + \text{€ } 3.000.000)$) en dat het gemiddelde kwalificerend inkomen of verlies van B Co over de verslagjaren nihil bedraagt ($\frac{1}{3} \times (\text{€ } 100.000 + \text{€ } 100.000 + (- \text{€ } 200.000))$). Aangezien de gemiddelde kwalificerende omzet minder bedraagt dan € 10.000.000 en het gemiddelde kwalificerende inkomen minder bedraagt dan € 1.000.000, wordt in jaar 3 ten aanzien van staat B voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de de minimis-uitzondering.

Artikel 8.6, zesde lid

Het voorgestelde artikel 8.6, zesde lid, bepaalt dat de de minimis-uitzondering niet van toepassing is op staatloze entiteiten en beleggingsentiteiten. De kwalificerende omzet en het kwalificerende inkomen of verlies van staatloze entiteiten en beleggingsentiteiten tellen derhalve niet mee bij het beoordelen of de drempelbedragen van de de minimis-uitzondering worden overschreden.

De bedoeling van de de minimis-uitzondering is het voorkomen van een volledige berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing in een staat in situaties waarin het heffingsbelang niet opweegt tegen de administratieve lasten. De reden dat de de minimis-uitzondering niet van toepassing is op staatloze entiteiten en beleggingsentiteiten is dat bij deze entiteiten het effectieve belastingtarief wordt berekend op entiteitsniveau en dat deze entiteiten over het algemeen niet aan belastingheffing onderworpen zijn. Aangezien het effectieve belastingtarief van deze entiteiten over het algemeen nihil is en het netto kwalificerend inkomen of verlies in ieder geval berekend moet worden, zou de toepassing van de de minimis-uitzondering op staatloze entiteiten en beleggingsentiteiten niet leiden tot een significante vermindering van de administratieve lasten.

Artikel 8.7

Het richtlijnvoorstel bevat ook een veiligehavenregel. Deze veiligehavenregel wordt nog vormgegeven in het OESO Implementation Framework. Dit is een werkstroom die is gericht op het bevorderen van een samenhangende en gecoördineerde implementatie van de Pijler 2-maatregelen. In het voorgestelde artikel 8.7 is voor deze veiligehavenregel een delegatiebepaling opgenomen. Deze regel houdt in dat de bijheffing voor een groep in een staat voor een verslagjaar wordt gesteld op nihil als de groep daarvoor kiest en als wordt voldaan aan bepaalde voorwaarden. Deze voorwaarden – die volgen uit het OESO Implementation Framework – worden opgenomen in een ministeriële regeling.

Artikel 9.1

Het voorgestelde artikel 9.1 bevat regels om te bepalen of de omzetsdrempel wordt overschreden in het geval van een fusie of een splitsing. Het voorgestelde artikel 9.1 bevat eigen definities van de begrippen fusie en splitsing. In deze situaties kan het voorkomen dat er meerdere geconsolideerde jaarrekeningen zijn (bijvoorbeeld bij twee groepen) of dat er geen geconsolideerde jaarrekening is (bijvoorbeeld een niet tot een groep behorende entiteit die fuseert met een groep). Het voorgestelde artikel 9.1 bevat aanvullende bepalingen ten behoeve van de toepassing van het voorgestelde artikel 2.1 voor de volgende situaties:

1. Twee of meer groepen fuseren tot één groep;
2. Een enkele entiteit verwerft een andere entiteit of een groep of andersom;
3. Een groep splitst zich in twee of meer groepen.

Artikel 9.1, eerste lid

In het voorgestelde artikel 9.1, eerste lid, is een regeling opgenomen voor de situatie waarin twee groepen fuseren in één van de vier verslagjaren voorafgaand aan het verslagjaar. Na de fusie vormen de twee groepen samen één multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep. Het voorgestelde artikel 9.1, eerste lid, bepaalt dat in de jaren voorafgaand aan de fusie aan de omzetsdrempel is voldaan indien de som van de omzet, zoals verantwoord in de geconsolideerde jaarrekeningen van de uiteindelijk moederentiteiten van de groepen die zijn gefuseerd, € 750 miljoen of meer bedraagt. Het kan voorkomen dat de groepen voorafgaand aan de fusie omzet hebben behaald uit hoofde van onderlinge transacties. Deze omzet hoeft niet te

worden geëlimineerd. De omzet in een verslagjaar die is verantwoord in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit van de groep is bepalend. Indien na de fusie nog steeds onderlinge transacties plaatsvinden, worden deze transacties als gevolg van de consolidatie geëlimineerd.

Voorbeeld 62: Omzetdrempel bij fusie van twee groepen

Groep A en Groep B rapporteren in verslagjaar 1 tot en met verslagjaar 4 de volgende omzetten in hun geconsolideerde jaarrekening.

Verslagjaar	Omzet van Groep A	Omzet van Groep B
1	€ 400.000.000	€ 400.000.000
2	€ 300.000.000	€ 300.000.000
3	€ 300.000.000	€ 300.000.000
4	€ 400.000.000	€ 400.000.000

In verslagjaar 5 fuseren Groep A en Groep B tot Groep AB. Op grond van de hoofdregel van artikel 2.1 moet worden beoordeeld of de omzetdrempel van € 750 miljoen wordt bereikt in ten minste twee van de vier verslagjaren (verslagjaar 1 tot en met 4) voorafgaand aan het verslagjaar waarover de informatieaangifte moet worden ingediend (verslagjaar 5). Er is in verslagjaar 5 sprake van een fusie als gedefinieerd in artikel 9.1, vijfde lid, onderdeel a, onder 1°. Ingevolgde artikel 9.1, eerste lid, is de omzetdrempel bereikt, indien de som van de omzet van groep A en B € 750 miljoen of meer bedraagt.

Verslagjaar	Omzet van Groep A	Omzet van Groep B	Omzet van Groep AB
1	€ 400.000.000	€ 400.000.000	€ 800.000.000
2	€ 300.000.000	€ 300.000.000	€ 600.000.000
3	€ 300.000.000	€ 300.000.000	€ 600.000.000
4	€ 400.000.000	€ 400.000.000	€ 800.000.000

In verslagjaar 1 en in verslagjaar 4 is de omzet van Groep AB hoger dan de drempel van € 750 miljoen. Groep AB valt in verslagjaar 5 binnen het toepassingsbereik van dit wetsvoorstel.

Artikel 9.1, tweede lid

In het voorgestelde artikel 9.1, tweede lid, is een bepaling opgenomen voor de situatie waarin een nog niet tot een groep behorende entiteit fuseert met een niet tot een groep behorende entiteit of met een groep tot een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep. Het voorgestelde artikel 9.1, tweede lid, is ook van toepassing indien als gevolg van een overeenkomst of rechtshandeling twee of meer groepen fuseren met één entiteit, één groep fuseert met twee of meer entiteiten, en twee of meer groepen fuseren met twee of meer entiteiten.

Een nog niet tot een groep behorende entiteit beschikt niet over een geconsolideerde jaarrekening, maar over een enkelvoudige jaarrekening. Om die reden bepaalt het voorgestelde artikel 9.1, tweede lid, dat in dit geval wordt uitgegaan van de enkelvoudige jaarrekening voor het

bepalen of in een verslagjaar de omzetdrempel wordt bereikt. Het voorgestelde artikel 9.1, tweede lid, bepaalt dat in de aan de fusie voorafgaande verslagjaren is voldaan aan de omzetdrempel als de som van de omzetten van de groepen die zijn gefuseerd, zoals verantwoord in hun enkelvoudige of geconsolideerde jaarrekeningen, € 750 miljoen of meer bedraagt.

Voorbeeld 63: Omzetdrempel bij fusie van een nog niet tot de groep behorende entiteit

NL Co1 en NL Co2 zijn zelfstandige entiteiten en rapporteren in verslagjaar 1 tot en met verslagjaar 4 de volgende omzet in hun enkelvoudige jaarrekeningen:

Verslagjaar	Omzet van entiteit NL Co1	Omzet van entiteit NL Co2
1	€ 600.000.000	€ 400.000.000
2	€ 600.000.000	€ 400.000.000
3	€ 600.000.000	€ 400.000.000
4	€ 600.000.000	€ 400.000.000

In verslagjaar 5 verkrijgt NL Co1 het volledige belang in NL Co2 wordt de groep NL gevormd. Er is sprake van een fusie als bedoeld in artikel 9.1, vijfde lid, onderdeel a, onder 2°. In verslagjaar 5 bedraagt de omzet zoals verantwoord in de geconsolideerde jaarrekening van groep NL € 1.000.000.000. Op grond van het voorgestelde artikel 9.1, tweede lid, valt groep NL binnen het toepassingsbereik van dit wetsvoorstel, nu de omzetdrempel wordt bereikt in ten minste twee van de vier verslagjaren voorafgaand aan het verslagjaar waarover de informatieaangifte moet worden ingediend:

Verslagjaar	Entiteit NL Co1	Entiteit NL Co2	Groep NL
1	€ 600.000.000	€ 400.000.000	€ 1.000.000.000
2	€ 600.000.000	€ 400.000.000	€ 1.000.000.000
3	€ 600.000.000	€ 400.000.000	€ 1.000.000.000
4	€ 600.000.000	€ 400.000.000	€ 1.000.000.000
5	-	-	€ 1.000.000.000

Het kan voorkomen dat de boekjaren van de entiteit(en) of groep(en) niet overeenkomen. In dat geval moet worden aangesloten bij de omzet van de boekjaren die zo veel mogelijk overlappen.

Voorbeeld 64: Omzetdrempel bij fusie van een nog niet tot de groep behorende entiteit 2

Multinationale groep A hanteert het kalenderjaar als verslagjaar. Op 1 januari van verslagjaar 6 verwerft groep A het volledige belang in B Co. Er is sprake van een fusie als bedoeld in het voorgestelde artikel 9.1, vijfde lid, onderdeel a, onder 2°. B Co heeft tot het moment van fusie enkelvoudige jaarrekeningen opgesteld. Het verslagjaar van B Co loopt van 1 oktober tot en met 30 september. In deze situatie wordt de geconsolideerde omzet van de vier aan verslagjaar 6 voorafgaande verslagjaren van Groep A vermeerderd met de omzet van B Co die is verantwoord in de enkelvoudige jaarrekeningen van de boekjaren die eindigen op 30 september van verslagjaar 2, 30 september van verslagjaar 3, 30 september van verslagjaar 4 en 30 september van verslagjaar 5. Dit betekent dat de periode in oktober tot en met december van verslagjaar 5 niet mee wordt genomen. Daarentegen telt de behaalde omzet in de periode 1 oktober tot en met 31 december van verslagjaar 1 wel mee, omdat deze is opgenomen in de enkelvoudige jaarrekening van B Co die is opgesteld voor verslagjaar 2 (dat wil zeggen 1 oktober van verslagjaar 1 tot en met 30 september van verslagjaar 2).

Artikel 9.1, derde lid

Het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, heeft betrekking op de situatie waarin een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep in een verslagjaar wordt gesplitst in twee of meer multinationale groepen of omvangrijke binnenlandse groepen. Het lid is van toepassing indien de splitsende multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep in het verslagjaar binnen het toepassingsbereik van dit wetsvoorstel valt. Het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, bevat bijzondere regels op grond waarvan wordt geacht aan de omzetdrempel te zijn voldaan. Het genoemde lid bepaalt dat na een splitsing sprake is van een zogenoemde gesplitste groep. Als een groep zich splitst in drie groepen zijn er drie gesplitste groepen. Het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, wordt per gesplitste groep toegepast.

Het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, bevat twee ficties. De eerste fictie heeft betrekking op het eerste verslagjaar waarin de splitsing plaatsvindt. Als de gesplitste groep in dit eerste verslagjaar een omzet van € 750 miljoen of meer behaalt, wordt die gesplitste groep geacht de omzetdrempel, bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1, te hebben bereikt. De gesplitste groep valt dan binnen het toepassingsbereik van dit wetsvoorstel. De vier voorafgaande jaren zijn, in tegenstelling tot de toets van artikel 2.1, voor de toepassing van het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, niet relevant. De tweede fictie heeft betrekking op de drie verslagjaren na het verslagjaar waarin de splitsing plaatsvindt. Voor deze verslagjaren geldt dat in minimaal twee verslagjaren de gesplitste groep een omzet van € 750 miljoen of meer moet behalen. Bij het beoordelen of dit het geval is, telt ook het verslagjaar van de splitsing mee. Stel dat bijvoorbeeld de gesplitste groep A in het verslagjaar van de splitsing (verslagjaar 1) een omzet van € 800 miljoen heeft behaald. De gesplitste groep A voldoet op grond van het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, onderdeel a, in verslagjaar 1, het jaar van de splitsing, aan de omzetdrempel. In verslagjaar 2, het verslagjaar na het jaar van de splitsing, behaalt de gesplitste groep A een omzet van € 750 miljoen. Op grond van het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, onderdeel b, voldoet de gesplitste groep A in verslagjaar 2 aan de omzetdrempel. De gesplitste groep A heeft namelijk in verslagjaar 1 en verslagjaar 2 een omzet van minimaal € 750 miljoen.

Artikel 9.1, vierde lid

Door de verwijzing naar het voorgestelde artikel 2.1, tweede lid, regelt het voorgestelde artikel 9.1, vierde lid, dat, indien een verslagjaar langer of korter is dan een periode van 12 maanden, de omzetdrempel van € 750 miljoen conform het voorgestelde artikel 2.1, tweede lid, wordt aangepast.

Artikel 9.1, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 9.1, vijfde lid, onderdeel a, definieert het begrip fusie. Dit begrip fusie wijkt af van het fusiebegrip in bijvoorbeeld de fusierichtlijn.³³ Voor een fusie als bedoeld in

³³ Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (*PbEU* 2009, L 310).

het voorgestelde artikel 9.1, vijfde lid, onderdeel a, is een rechtshandeling vereist. De gevolgen van de betreffende rechtshandeling zijn bepalend voor de vraag of sprake is van een fusie.

Het voorgestelde artikel 9.1, vijfde lid, onderdeel a, onderscheidt enerzijds een fusie van twee of meer reeds bestaande groepen in artikel 9.1, vijfde lid, onderdeel a, onder 1°, en anderzijds een fusie tussen een (nog) niet tot een groep behorende entiteit en een (nog) niet tot een groep behorende entiteit of groep in artikel 9.1, vijfde lid, onderdeel a, onder 2°. Het begrip groep is gedefinieerd in artikel 1.2, eerste lid. Ingevolge het voorgestelde artikel 9.1, vijfde lid, onderdeel a, onder 1°, is sprake van een fusie als alle of nagenoeg alle groepsentiteiten van twee of meer afzonderlijke groepen onder gemeenschappelijke zeggenschap worden gebracht, waardoor deze entiteiten tot een groep worden samengevoegd. Ingevolge het voorgestelde artikel 9.1, vijfde lid, onderdeel a, onder 2°, is ook sprake van een fusie als een nog niet tot een groep behorende entiteit als gevolg van een rechtshandeling een nieuwe groep vormt met een andere nog niet tot een groep behorende entiteit, dan wel zelf met een bestaande groep wordt samengevoegd.

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

Het voorgestelde artikel 9.1, vijfde lid, onderdeel b, definieert het begrip splitsing als een rechtshandeling waarbij een groep wordt gesplitst in twee of meer verschillende groepen, waarvan de groepsentiteiten na die splitsing niet meer worden opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van dezelfde uiteindelijkkemoederentiteit. De relevante toets is of na de splitsing sprake is van twee of meer groepen als bedoeld in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, waarbij elke gesplitste groep een eigen geconsolideerde jaarrekening opstelt. Er is geen sprake van een splitsing als een groep één of meer groepsentiteiten overdraagt aan een andere groep. In deze situatie gaat de overgedragen groepsentiteit of gaan de overdragen groepsentiteiten deel uitmaken van een reeds bestaande groep. Er ontstaat geen nieuwe (gesplitste) groep, die een eigen geconsolideerde jaarrekening opstelt. Bij een dergelijke overdracht, die geen splitsing vormt, kunnen de bepalingen van de voorgestelde artikelen 9.2 en 9.3 wel van toepassing zijn. In beginsel is er ook geen sprake van een splitsing indien een groep een enkele groepsentiteit overdraagt. Deze enkele groepsentiteit voldoet na de splitsing niet aan de definitie van een groep. Als de enkele entiteit echter over een vaste inrichting beschikt in een andere staat, vormen de entiteit en de vaste inrichting tezamen een groep als bedoeld in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid. In deze situatie kan wel sprake zijn van een splitsing.

Het voorgestelde artikel 9.1, vijfde lid, onderdeel c, definieert het begrip omzetsdrempel voor de toepassing van artikel 9.1. De omzetsdrempel is het bedrag aan omzet volgens de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit van de groep, bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid.

Voorbeeld 65: Korter verslagjaar dan 12 maanden

Groep A hanteert een verslagjaar dat gelijk is aan het kalenderjaar. De uiteindelijkkemoederentiteit van groep A heeft alle aandelen van de tot groep A behorende subgroep B als dividend op 30 juni van verslagjaar 1 uitgekeerd aan haar aandeelhouders. Als gevolg van de dividenduitkering ontstaat groep B. Deze dividenduitkering is daarom een splitsing als gedefinieerd in het voorgestelde artikel 9.1, vijfde lid, onderdeel b. Het verslagjaar van groep A eindigt op 31 december van verslagjaar 1. Ingevolge het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, onderdeel a, wordt voor groep A beoordeeld of in verslagjaar 1 een omzet van € 750 miljoen of meer is behaald. Verslagjaar 1 is immers het eerste verslagjaar waarin de splitsing plaatsvindt. Het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, onderdeel a, is ook van toepassing op groep B. Dit is afhankelijk van het verslagjaar van groep B. Indien groep B het kalenderjaar als verslagjaar blijft hanteren, geldt hetzelfde als voor groep A. Indien groep B een langer of korter verslagjaar dan de periode van 12 maanden hanteert, bepaalt het voorgestelde artikel 9.1, vierde lid, dat de drempel van € 750 miljoen aangepast wordt conform het voorgestelde artikel 2.1, tweede lid.

Artikel 9.2

Artikel 9.2, eerste lid

Het voorgestelde artikel 9.2 bevat bijzondere bepalingen voor de situatie waarin een controlerend belang in een groepsentiteit door een groep wordt verkregen of wordt overgedragen. De bepalingen van het voorgestelde artikel 9.2 regelen de gevolgen van de overgang van de groep waar de entiteit uittreedt naar de groep waar de entiteit toetreedt. De bepalingen zijn relevant voor de berekening van de bijheffing, alsmede voor het bepalen van het effectieve belastingtarief. De bepalingen kunnen ook van toepassing zijn op latere verslagjaren dan het verslagjaar van toetreden of uittreden.

Artikel 9.2, eerste lid, regelt dat voor de toepassing van dit wetsvoorstel in het verslagjaar waarin de overdracht plaatsvindt, een toetredende of uittredende entiteit onderdeel is van zowel de overdragende groep als de verkrijgende groep. De toetredende of uittredende entiteit kan daarna onderdeel uitmaken van een nieuwe groep, of de uiteindelijkkemoederentiteit van een nieuwe groep zijn.

Artikel 9.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 9.2, tweede lid, bepaalt dat een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep slechts rekening houdt met de nettowinst of het nettoverlies, overeenkomstig artikel 6,1, eerste lid, en vóór eliminatie van intra-groepstransacties en de gecorrigeerde betrokken belastingen van de toetredende of uittredende entiteit zoals die zijn verantwoord in de jaarrekening van de toetredende of uittredende entiteit en zijn meegeconsolideerd in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit. Het

voorgestelde artikel 9.2, tweede lid, heeft zowel betrekking op de overdragende groep als de verkrijgende groep.

Artikel 9.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 9.2, derde lid, heeft betrekking op de verkrijgende groep. Het voorgestelde artikel 9.2, derde lid, bepaalt dat de verkrijgende groep het kwalificerende inkomen of verlies en de gecorrigeerde betrokken belastingen van de toetredende entiteit berekent op basis van de boekwaarden van de toetredende entiteit onmiddellijk voorafgaand aan het moment van toetreding. Deze boekwaarden worden aangeduid met de term historische boekwaarden. Er wordt geen rekening gehouden met een eventuele aanpassing of herwaardering van de boekwaarden voor verslaggevingsdoeleinden als gevolg van de overdracht. Daardoor wordt geen rekening gehouden met voor financiële verslaggevingsdoeleinden tot uitdrukking komende goodwill of andere immateriële activa die ontstaan als gevolg van de overdracht. Het lid bewerkstelligt een geruisloze overgang van de toetredende of uittredende entiteit tussen de overdragende groep en de verkrijgende groep bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies en de gecorrigeerde betrokken belastingen van die entiteit.

Artikel 9.2, vierde lid

Het voorgestelde artikel 9.2, vierde lid, regelt in het geval van een toetreding of uittreding van een entiteit de werking van het voorgestelde artikel 8.3, tweede lid, de bepaling inzake uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid, meer specifiek de in aanmerking komende loonkosten. Voor de berekening van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid zijn twee factoren van belang. Dit zijn de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële vaste activa. Het voorgestelde artikel 9.2, vierde lid, bepaalt dat een groep, ten aanzien van een toetredende of uittredende entiteit, bij het bepalen van de in aanmerking komende loonkosten van die toetredende of uittredende entiteit, slechts rekening houdt met de loonkosten van die toetredende of uittredende entiteit die zijn opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit. Op deze wijze wordt uitsluitend rekening gehouden met de loonkosten die toerekenbaar zijn aan de periode waarin de toetredende of uittredende entiteit deel uitmaakte van de groep.

Artikel 9.2, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 9.2, vijfde lid, regelt de werking van het voorgestelde artikel 8.3, derde en vierde lid, de bepaling inzake uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid, meer specifiek de in aanmerking komende materiële activa, in het geval van een toetreding of uittreding van een entiteit. Het voorgestelde artikel 9.2, vijfde lid, bepaalt dat in het verslagjaar van de overdracht de boekwaarden van de in aanmerking komende materiële activa van de toetredende of uittredende entiteit worden aangepast naar rato van de tijdsperiode waarin de toetredende of uittredende entiteit deel uitmaakt van de groep. Het voorgestelde artikel 9.2, vijfde lid heeft betrekking op zowel de overdragende groep als de verkrijgende groep. Er wordt aangesloten bij de boekwaarden van de toetredende of uittredende entiteit zoals die worden opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit. Dit betekent dat voor de

berekening van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid, in tegenstelling tot het voorgestelde artikel 9.5, derde lid, wel rekening wordt gehouden met een eventuele aanpassing of herwaardering van de boekwaarden als gevolg van de overdracht. De achtergrond hiervan is dat de aangepaste boekwaarde, ten opzichte van de historische boekwaarde, beter aansluit bij de economische investering van de verkrijgende groep.

Voorbeeld 66: In aanmerking komende materiële activa

Groep A en groep B vallen onder het toepassingsbereik van dit wetsvoorstel. Groep A bezit 100% van de aandelen in A Co. Op 30 september van verslagjaar 2 verkoopt groep A alle aandelen in A Co (toetredende of uittredende entiteit) voor € 200 aan groep B. A Co heeft uitsluitend een materieel activum met een boekwaarde van € 100 aan het einde van verslagjaar 1. Het verslagjaar is gelijk aan het kalenderjaar. De boekwaarde van € 100 is tevens verantwoord in de geconsolideerde jaarrekening van de groep A voor verslagjaar 1. Aan het begin van verslagjaar 2 bedraagt de boekwaarde van het materieel activum nog steeds € 100. In verslagjaar 2 schrijft A Co een bedrag van € 80 af op het activum. De afschrijving vindt volledig plaats gedurende de periode dat A Co onderdeel uitmaakt van groep A. De boekwaarde aan het eind van verslagjaar 2 bedraagt € 20.

Er is sprake van een overdracht van een controlerend belang in A Co door groep A (overdragende groep) aan groep B (verkrijgende groep) als bedoeld in het voorgestelde artikel 9.2, eerste lid. Voor de berekening van het bedrag aan uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid worden op grond van het voorgestelde artikel 9.2, vijfde lid, de boekwaarden van de in aanmerking komende materiële activa van A Co aangepast naar rato van de tijdsperiode waarin A Co deel uitmaakt van respectievelijk groep A en groep B. Voor groep A betekent dit dat de boekwaarde, voor de toepassing van de berekening van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid, € 45 bedraagt. Dit is berekend door het gemiddelde te nemen van de boekwaarde aan het begin van het verslagjaar waarin de overdracht plaatsvindt (€ 100) en de boekwaarde onmiddellijk voorafgaand aan de overdracht (€ 20). Dit gemiddelde bedraagt € 60 en moet voorts naar tijdsgelang worden aangepast. A Co maakt in verslagjaar 2 voor negen maanden deel uit van groep A, zodat de boekwaarde $€ 60 \times (9/12) = € 45$ bedraagt.

Voor groep B geldt dat de boekwaarde aan het begin van verslagjaar 2 nihil bedraagt. A Co behoorde op dat moment niet tot groep B. Op grond van de verslaggevingsstandaard die groep B toepast, wordt op het moment van overdracht de boekwaarde van het activum gesteld op € 200. Aan het eind van verslagjaar 2 wordt in de geconsolideerde jaarrekening van groep B het activum voor € 200 verantwoord. De gemiddelde boekwaarde gedurende het verslagjaar is derhalve € 100. Deze gemiddelde boekwaarde moet vervolgens naar tijdsgelang worden aangepast. A Co maakt in verslagjaar 2 voor drie maanden deel uit van groep B, zodat de boekwaarde $€ 100 \times (3/12) = € 25$ bedraagt.

Artikel 9.2, zesde lid

Artikel 9.2, zesde lid, beoogt in algemene zin te bewerkstelligen dat de actieve en passieve belastinglatenties van een toetredende of uittredende entiteit bij de verkrijgende entiteit op dezelfde wijze en in dezelfde mate worden verwerkt als ware de toetredende of uittredende entiteit onderdeel van die groep op het moment van ontstaan van de betreffende latenties. De hoofdregel van het voorgestelde artikel 9.2, zesde lid, is het doorschuiven van de actieve en passieve belastinglatenties die onder het bereik van dit lid vallen.

Voor overgedragen actieve en passieve belastinglatenties wordt onderscheid gemaakt tussen de actieve belastinglatenties die onder het bereik van het voorgestelde artikel 7.3, zesde lid, vallen (latenties die samenhangen met verrekenbare verliezen) en de passieve belastinglatenties die onder het bereik van het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, vallen (latenties die samenhangen met uitstel van belastingheffing). Het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, bevat als hoofdregel een termijn van vijf verslagjaren waarbinnen de betreffende passieve belastinglatenties moeten zijn herzien of betaald. Voor deze passieve belastinglatenties is het voorgestelde artikel 9.2, zevende lid, van belang. Het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, bevat voor de in dat lid genoemde passieve belastinglatenties een uitzondering op de hoofdregel van het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid. Voor de passieve belastinglatenties genoemd in het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, geldt de vijfjaarstermijn van het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, niet.

Het voorgestelde artikel 9.2, zesde lid, betreft alleen belastinglatenties die geen kwalificerende actieve belastinglatenties zijn die betrekking hebben op een kwalificerend verlies, zoals bedoeld in het voorgestelde artikel 7.3, zesde lid. Voor een dergelijke actieve belastinglatentie geldt op grond van het voorgestelde artikel 7.4 een keuzeregime dat een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep per staat kan toepassen. Actieve belastinglatenties die betrekking hebben op een kwalificerend verlies worden daarom geacht betrekking te hebben op het niveau van een staat en niet op het niveau van een groepsentiteit, waardoor deze latenties worden beschouwd als niet-overdraagbaar tussen groepen.

Actieve en passieve belastinglatenties kunnen ook tot uitdrukking komen als gevolg van de verwerving van een entiteit. Doorgaans vindt een (her)waardering van de activa en passiva van de verworven groepsentiteit naar reële waarde plaats, waardoor actieve of passieve belastinglatenties kunnen ontstaan. Deze actieve en passieve belastinglatenties worden in beginsel niet in aanmerking genomen, omdat de (her)waardering niet in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies (zie ook de toelichting bij artikel 9.3, tweede lid). Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 9.2, zesde lid, moet derhalve worden uitgegaan van de actieve en passieve belastinglatenties zoals deze bestonden bij de toetredende of uittrekkende entiteit onmiddellijk voorafgaand aan de overdracht (en aldus voor de toepassing van de (her)waardering op reële waarde). Dit geldt ook voor de toepassing van het voorgestelde artikel 9.2, zevende lid, met dien verstande dat dit lid alleen betrekking heeft op passieve belastinglatenties.

In bepaalde gevallen wordt voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies wel rekening gehouden met een (her)waardering naar reële waarde. Dit is bijvoorbeeld het geval bij de toepassing van het voorgestelde artikel 9.2, negende lid, en het voorgestelde artikel 9.3, eerste, derde en vierde lid. In deze situaties moet rekening worden gehouden met actieve en passieve belastinglatenties die ontstaan uit hoofde van de (her)waardering naar reële waarde. Passieve belastinglatenties worden geacht te zijn ontstaan in het verslagjaar van de overdracht

van de toetredende of uittredende entiteit voor de toepassing van het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid. De genoemde uitzondering voor belastinglatenties uit hoofde van een waardering op reële waarde, genoemd in het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel e, wordt niet zo ruim opgevat dat elke belastinglatentie als gevolg van een (her)waardering op reële waarde is uitgezonderd. De uitzondering van het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel e, heeft betrekking op activa en passiva die consequent worden gewaardeerd op reële waarde, zoals courante effecten.

Artikel 9.2, zevende lid

Het voorgestelde artikel 9.2, zevende lid, heeft betrekking op passieve belastinglatenties die onder het bereik van het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, vallen en waarvoor dus de vijfjaarstermijn geldt. Het voorgestelde artikel 9.2, zevende lid, is niet van toepassing op uitgezonderde passieve belastinglatenties als bedoeld in het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, omdat de termijn van vijf verslagjaren als bedoeld in het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, niet geldt ten aanzien van die belastinglatenties. Het voorgestelde artikel 9.2, zevende lid, heeft twee doelen. Het eerste doel is om te voorzien in een regeling voor de overdragende groep van een toetredende of uittredende entiteit met passieve belastinglatenties, waarbij die passieve belastinglatenties niet binnen de termijn van vijf verslagjaren, bedoeld in het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, zijn herzien of zijn teruggenomen. Het voorgestelde artikel 9.2, zevende lid, bepaalt in dit verband dat de passieve belastinglatenties van een toetredende of uittredende entiteit geacht worden te zijn teruggenomen bij de overdragende groep, zonder deze daadwerkelijk terug te nemen, op het moment van overdracht, dan wel het moment dat de toetredende of uittredende entiteit niet meer tot de groep behoort. Het tweede doel is om te voorzien in een regeling voor de verkrijgende groep. Het voorgestelde artikel 9.2, zevende lid, bepaalt dat de passieve belastinglatenties van de toetredende of uittredende entiteit geacht worden te ontstaan bij de verkrijgende groep. Dit betekent dat de periode van vijf verslagjaren, bedoeld in het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, opnieuw start. Dit beoogt de administratieve lasten voor de verkrijgende groep te beperken. De verkrijgende groep zou zonder deze regel rekening moeten houden met de termijn zoals die gold voor de overdragende groep en daarvoor ook moeten beschikken over de gegevens van die overdragende groep.

Tot slot bepaalt het voorgestelde artikel 9.2, zevende lid, dat ingeval een verkregen passieve belastinglatentie niet is herzien of is teruggenomen voor het einde van het vijfde verslagjaar na de verkrijging, de betrokken belastingen in dat verslagjaar worden verminderd. Deze bijzondere regel is nodig omdat de hoofdregel van het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, in een dergelijke situatie een herrekening van de effectieve belastingdruk en de bijheffing vereist in het verslagjaar waarin de passieve belastinglatentie is ontstaan. Voor deze herrekening wordt verwezen naar artikel 8.4, eerste lid.

Artikel 9.2, achtste lid

Het voorgestelde artikel 9.2, achtste lid, heeft betrekking op een toetredende of uittredende entiteit die een moederentiteit is en als groepsentiteit deel uitmaakt van twee of meer

groepen in het verslagjaar van de overdracht van het belang in de toetredende of uittredende entiteit. Het betreft bijvoorbeeld de volgende situatie.

Voorbeeld 67: Toepassing artikel 9.2, achtste lid

A Co is een groepsentiteit van groep A. A Co heeft een controlerend belang in laagbelaste groepsentiteit B Co. Groep A draagt het belang in groepsentiteit A Co (de toetredende of uittredende entiteit), inclusief het indirecte belang in laagbelaste groepsentiteit B Co, in verslagjaar 1 over aan groep B. Groepsentiteit A Co maakt in verslagjaar 1 aldus als moederentiteit deel uit van groep A en groep B. Het voorgestelde artikel 9.2, achtste lid, bepaalt dat een toetredende of uittredende entiteit (in het voorbeeld A Co) de inkomen-inclusiemaatregel toepast per afzonderlijke groep (groep A en groep B) met betrekking tot het toerekenbare deel van de bijheffing van de laagbelaste groepsentiteiten waarin zij een controlerend belang heeft (laagbelaste groepsentiteit B Co). Dit geldt op grond van het voorgestelde artikel 9.4, tweede lid, ook voor joint-venture-situaties.

Of de toetredende of uittredende entiteit de inkomen-inclusiemaatregel dient toe te passen, wordt per groep afzonderlijk bepaald. Indien de toetredende of uittredende entiteit een tussenliggende moederentiteit is, en de uiteindelijkkemoederentiteiten van de groepen waar de toetredende of uittredende entiteit in het verslagjaar van de overdracht toe behoorde, gevestigd zijn in een staat die de inkomen-inclusiemaatregel toepast, behoeft de toetredende of uittredende entiteit de inkomen-inclusiemaatregel op grond van het voorgestelde artikel 4.1, tweede lid, onderdeel a, niet toe te passen. Het kan echter voorkomen dat de uiteindelijkkemoederentiteit van een groep, of de uiteindelijkkemoederentiteiten van alle groepen, gevestigd zijn in een staat die de inkomen-inclusiemaatregel niet toepast. In dergelijke situaties is het voorgestelde artikel 4.1, tweede lid, onderdeel a, niet van toepassing en moet de toetredende of uittredende entiteit als (tussenliggende) moederentiteit de inkomen-inclusiemaatregel toepassen en in het verslagjaar van de overdracht de regels van dit lid in aanmerking nemen.

Artikel 9.2, negende lid

Het voorgestelde artikel 9.2, negende lid, bevat een uitzondering op artikel 9.2, eerste tot en met het achtste lid, voor situaties waarin een controlerend belang in een uittredende, onderscheidenlijk toetredende entiteit wordt overgedragen, onderscheidenlijk verkregen van activa en passiva door de staat waarin de toetredende of uittredende entiteit is gevestigd. Tevens dient die staat een betrokken belasting te heffen bij de overdrager over het verschil tussen de fiscale boekwaarden en de overeengekomen overnameprijs of de waarde in het economische verkeer van de activa en passiva. Indien sprake is van een transparante toetredende of uittredende entiteit, gaat het om de staat waarin de activa van de toetredende of uittredende entiteit is gevestigd.

Als aan de toepassingsvoorwaarden van artikel 9.2, negende lid, is voldaan, heeft dit tot gevolg dat de overdracht van het controlerende belang in de toetredende of uittredende entiteit wordt aangemerkt als een overdracht van activa en passiva. In dat geval zijn de bepalingen van het voorgestelde artikel 9.3 van toepassing.

Artikel 9.2, tiende lid

In het voorgestelde artikel 9.2, tiende lid, is de definitie opgenomen van een toetredende entiteit en een uittredende entiteit. Onderdeel a definieert een toetredende entiteit als een entiteit die als gevolg van directe of indirecte belangenwijziging in die entiteit, dan wel doordat zij de uiteindelijk moederentiteit wordt van een nieuwe groep, in een verslagjaar als groepsentiteit deel gaat uitmaken van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep. Onderdeel b definieert een uittredende entiteit als een entiteit die als gevolg van een directe of indirecte belangenwijziging in die entiteit geen onderdeel is meer van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep.

Artikel 9.3

Het voorgestelde artikel 9.3 bevat regels omtrent het al dan niet in aanmerking nemen van de gevolgen van overdrachten van activa en passiva door de overdragende partij en de verkrijgende partij. Deze gevolgen zijn bijvoorbeeld relevant voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies, het effectieve belastingtarief en de bijheffing. Het voorgestelde artikel 9.3 overbrugt in dit verband de verschillen tussen de verwerking van de transactie voor financiële verslaggevingsdoeleinden en voor belastingdoeleinden. De bepalingen van het voorgestelde artikel 9.3 zijn van toepassing op overdrachten van activa en passiva binnen een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep, tussen een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep en een andere multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep, of tussen een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep en een andere entiteit.

Artikel 9.3, eerste lid

Het voorgestelde artikel 9.3, eerste lid, bepaalt hoe de overdracht van activa en passiva bij de overdragende entiteit en de verkrijgende entiteit wordt behandeld bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Het voorgestelde artikel bevat de hoofdregel ten aanzien van overdrachten van activa en passiva. In de situatie zoals bedoeld wordt in het eerste lid is geen sprake van een reorganisatie zoals gedefinieerd in het voorgestelde artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel a. Een overdracht als bedoeld in het voorgestelde artikel 9.3, eerste lid, voldoet derhalve niet aan de voorwaarden van een reorganisatie zoals gedefinieerd in het voorgestelde artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel a. In het geval dat sprake is van een reorganisatie zijn, afhankelijk van de soort reorganisatie, de bepalingen van het voorgestelde artikel 9.3, tweede, derde of vierde lid, van belang.

De hoofdregel van het voorgestelde artikel 9.3, eerste lid, sluit aan bij de behandeling van de overdracht voor verslaggevingsdoeleinden met betrekking tot de overdragende en verkrijgende entiteit. De overdragende groepsentiteit zal doorgaans de activa en passiva overdragen tegen de reële waarde. De winst die of het verlies dat door die overdracht ontstaat, wordt opgenomen in de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies.

Artikel 9.3, tweede lid

Het voorgestelde artikel 9.3, tweede lid, heeft betrekking op een reorganisatie, zoals gedefinieerd in het voorgestelde artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel a, en bevat bepalingen inzake het niet in aanmerking nemen van een resultaat op die overdracht en het geruisloos doorschuiven van de boekwaarden van de activa.

Het voorgestelde artikel 9.3, tweede lid, bevat twee bepalingen. Het voorgestelde artikel 9.3, tweede lid, onderdeel a, heeft betrekking op de overdragende entiteit en het voorgestelde artikel 9.3, tweede lid, onderdeel b, heeft betrekking op de verkrijgende entiteit. Als sprake is van een reorganisatie, zijn beide onderdelen van het voorgestelde artikel 9.3, tweede lid, van toepassing.

Het voorgestelde artikel 9.3, tweede lid, onderdeel a, regelt dat de overdragende entiteit winst of verlies als gevolg van de overdracht van activa en passiva uitsluit bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Het voorgestelde artikel 9.3, tweede lid, onderdeel b, bepaalt dat de verkrijgende entiteit in het vervolg uitgaat van de boekwaarden van de verkregen activa en passiva bij de overdragende entiteit ten tijde van de overdracht voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Voor verslaggevingsdoeleinden kunnen derhalve andere boekwaarden worden gehanteerd. Dit betekent dat voor de toepassing van dit wetsvoorstel ook een administratie op basis van deze historische boekwaarden dient plaats te vinden.

Artikel 9.3, derde lid

Het voorgestelde artikel 9.3, derde lid, heeft betrekking op de situatie waarin sprake is van een reorganisatie als gedefinieerd in het voorgestelde artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel a, waarbij de overdracht van passiva en activa bij de overdragende entiteit leidt tot niet-kwalificerende winsten of verliezen, omdat de overdracht leidt tot een resultaat waarover belasting wordt geheven op grond van de belastingwetgeving van de staat waarin die overdragende entiteit is gevestigd. Het voorgestelde artikel 9.3, derde lid, bepaalt, in afwijking van de bepalingen in het voorgestelde artikel 9.3, eerste en tweede lid, hoe het kwalificerende inkomen of verlies in die situatie wordt bepaald. De overdragende entiteit bepaalt de niet-kwalificerende winst of het niet-kwalificerende verlies overeenkomstig het voorgestelde artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel b. De overdragende entiteit houdt bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies rekening met de niet-kwalificerende winst of het niet-kwalificerende verlies. De reden hiervoor is dat er per definitie belasting is geheven over de niet-kwalificerende winst of het niet-kwalificerende verlies.

De verkrijgende entiteit verhoogt of verlaagt de boekwaarde van de activa en passiva met het bedrag aan niet-kwalificerende winst of verlies. De wijziging van de boekwaarden van de activa en passiva geschiedt met inachtneming van de regels van de belastingwetgeving van de staat waarin de verkrijgende entiteit is gevestigd. Als de belastingheffing bijvoorbeeld uitsluitend betrekking heeft op één bepaald activum, en voor fiscale doeleinden de boekwaarde van dit activum wordt aangepast, dan dient voor de toepassing van dit wetsvoorstel de boekwaarde van dit activum te worden verhoogd of verlaagd met de niet-kwalificerende winst of het niet-

kwalificerende verlies. De toename of afname van de boekwaarde voor de toepassing van dit wetsvoorstel kan niet groter zijn dan de niet-kwalificerende winst of het niet-kwalificerende verlies berekend overeenkomstig het voorgestelde artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel b.

Artikel 9.3, vierde lid

Het voorgestelde artikel 9.3, vierde lid biedt aan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit een keuze en heeft betrekking op de situatie waarin een groepsentiteit in de staat van vestiging de verplichting kan hebben of de mogelijkheid heeft om bij een bepaalde omstandigheid de fiscale boekwaarden van activa of passiva op reële waarde te herwaarderen. Of van een omstandigheid als bedoeld in het voorgestelde artikel 9.3, vierde lid sprake is, is afhankelijk van de lokale belastingwetgeving.

Het voorgestelde artikel 9.3, vierde lid, onderdeel a, bepaalt dat bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van de groepsentiteit rekening wordt gehouden met het bedrag dat het verschil is tussen de boekwaarde van de activa en passiva voorafgaand aan de omstandigheid die aanleiding geeft tot de herwaardering, en de reële waarde van de activa of passiva direct na de omstandigheid. Dit bedrag wordt vervolgens nog vermeerderd of verminderd met de niet-kwalificerende winsten of verliezen die mogelijk tot uitdrukking komen bij die omstandigheid.

Het voorgestelde artikel 9.3, vierde lid, onderdeel b, bepaalt dat, indien geopteerd wordt voor dit artikel 9.3, vierde lid, in de toekomstige verslagjaren bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies, rekening moet worden gehouden met de reële waarde van de activa of passiva.

Het bedrag dat op grond van het voorgestelde artikel 9.3, vierde lid, onderdeel a, is berekend, kan op verschillende manieren in aanmerking worden genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Het voorgestelde artikel 9.3, vierde lid, onderdeel c, bepaalt in dit verband dat dit bedrag in zijn geheel in het verslagjaar waarin de omstandigheid zich voordoet kan worden verwerkt in de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Er kan echter ook worden gekozen om het bedrag over vijf verslagjaren te spreiden, waarbij een vijfde gedeelte in het verslagjaar waarin de omstandigheid zich voordoet wordt verwerkt in de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. De vier daaropvolgende verslagjaren bevatten dan ook steeds een vijfde gedeelte van het bedrag dat is berekend op grond van het voorgestelde artikel 9.3, vierde lid, onderdeel a. Als de groepsentiteit in deze periode van vijf jaar de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep verlaat, zal het resterende bedrag in zijn geheel in het verslagjaar dat de groepsentiteit de groep verlaat in aanmerking worden genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies.

Artikel 9.3, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel a, definieert het begrip reorganisatie. Om te spreken van een reorganisatie moet eerst sprake zijn van een omzetting of overdracht van

activa of passiva. Een fusie, een splitsing of een liquidatie zijn mogelijke vormen van overdrachten van activa of passiva. Het betreft hier fusies en splitsingen in bredere zin dan de definities van deze begrippen in het voorgestelde artikel 9.1, vijfde lid. Naast fusies, splitsingen en liquidaties kunnen ook andere, vergelijkbare transacties een overdracht vormen. Het betreft bijvoorbeeld de inbreng van activa als kapitaalstorting in een entiteit, zonder dat hierbij nieuwe aandelen worden uitgegeven, of de omzetting van een rechtsvorm.

Naast het vereiste dat sprake is van een omzetting of overdracht van activa of passiva, moet aan de volgende drie cumulatieve eisen worden voldaan om te kunnen spreken van een reorganisatie als bedoeld in het voorgestelde artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel a. De eerste eis is dat de tegenprestatie voor de overdracht van activa of passiva geheel of voor een significant deel bestaat uit de uitgifte van aandelen door de verkrijgende groepsentiteit of een daarmee verbonden persoon. Van een verbonden persoon is sprake als voldaan wordt aan de vereisten van artikel 5, achtste lid, van het OESO-modelverdrag. Het begrip verbonden persoon moet in een brede context worden opgevat en zal in dit wetsvoorstel vaak zien op entiteiten. Er worden geen eisen gesteld aan wie de aandelen worden uitgegeven. Indien aandelen niet worden uitgereikt aan de verkoper, maar aan de aandeelhouder van de verkoper, kan alsnog sprake zijn van een reorganisatie.

De tweede eis is dat de winst of het verlies bij een omzetting of overdracht van activa of passiva geheel of gedeeltelijk niet is onderworpen aan belastingheffing. Dit wordt beoordeeld op basis van de belastingwetgeving van de staat waarin de overdragende entiteit is gevestigd.

De derde eis is dat op grond van de belastingwetgeving van de staat waarin de verkrijgende entiteit is gevestigd, de verkrijgende entiteit haar belastbare winst berekent op basis van de fiscale boekwaarden van de activa en passiva van de overdragende entiteit. Er dient derhalve een doorschuiving plaats te vinden van de fiscale boekwaarden. De belastingheffing over de winst of het verlies dat ontstaat door de overdracht van activa of passiva wordt hierdoor niet permanent van belastingheffing uitgesteld, maar verschoven naar de toekomst. Voor zover er geen doorschuiving plaatsvindt, mag wel rekening worden gehouden met aangepaste boekwaarden volgens de bepalingen van het voorgestelde artikel 9.3, derde lid. Op deze wijze wordt dubbele belastingheffing voorkomen.

Het voorgestelde artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel b, definieert het begrip niet-kwalificerende winsten of verliezen. De niet-kwalificerende winst of verlies is het laagste van:

- de winst of het verlies dat bij de overdragende entiteit in het kader van een reorganisatie tot uitdrukking komt en is onderworpen aan belastingheffing in de staat waarin de overdragende entiteit is gevestigd; en
- de winst of het verlies dat bij de overdragende entiteit in het kader van een reorganisatie tot uitdrukking komt voor verslaggevingsdoeleinden.

Het begrip niet-kwalificerende winsten of verliezen moet worden onderscheiden van het kwalificerende inkomen of verlies dat wordt berekend op de voet van hoofdstuk 6.

Artikel 9.4

Het voorgestelde artikel 9.4 bevat bijzondere bepalingen ten aanzien van joint ventures. Onder een joint venture wordt in de regel verstaan een samenwerking door, voor het overige, zelfstandig blijvende ondernemingen, bijvoorbeeld in de vorm van (een) gemeenschappelijke dochteronderneming (de joint venture). Een joint venture wordt doorgaans volgens de nettovermogenswaardemethode opgenomen in de jaarrekening van de deelnemer (aandeelhouders) die een belang hebben in die joint venture. De toepassing van de nettovermogenswaardemethode leidt niet tot een integrale consolidatie van de joint venture. Als gevolg daarvan valt een joint venture, met haar dochtermaatschappijen, in beginsel buiten de reikwijdte van dit wetsvoorstel. Als echter sprake is van een joint venture als omschreven in het voorgestelde artikel 9.4, vierde lid, onderdeel a, valt deze joint venture, inclusief de dochtermaatschappijen, wel onder de reikwijdte van dit wetsvoorstel. Dit betekent niet dat de joint venture de bepalingen van dit wetsvoorstel toepast ten aanzien van de groepsentiteiten van die joint venture. Het is de multinationale groep of de omvangrijke binnenlandse groep die de bepalingen van dit wetsvoorstel toepast op het toerekenbare deel van deze multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep in die joint venture. Daarbij is in artikel 9.4. bepaald dat de regels over de bepaling van de hoogte van de bijheffing worden toegepast als ware de joint venture een aparte groep is. Echter, voor de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel behoort de joint venture – met haar dochtermaatschappijen – tot de groep of groepen van de moederentiteiten die een belang van ten minste 50% in de joint venture hebben.

Artikel 9.4, eerste lid

Het voorgestelde artikel 9.4, eerste lid, bepaalt hoe de moederentiteit die een belang heeft in een joint venture of een met een joint venture verbonden partij, de inkomen-inclusiemaatregel moet toepassen. Een joint venture vormt in dit verband samen met een met een joint venture verbonden partij een joint venture-groep. De moederentiteit van een joint venture past de inkomen-inclusiemaatregel toe op het belang in elk lid van de joint venture-groep met inachtneming van artikel 4.1, 4.2, en 4.3, eerste lid.

Voorbeeld 68: Joint venture

Een uiteindelijk moederentiteit heeft een belang van 50% in A Co. A Co is een joint venture. A Co houdt een belang van 80% in B Co. B Co is een met een joint venture verbonden partij. A Co en B Co zijn laagbelaste entiteiten en hebben beide een bijheffing van € 100. Het aan de uiteindelijk moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing bedraagt ten aanzien van A Co € 50 ($€ 100 \times 50\%$) en voor B Co € 40 ($€ 100 \times 50\% \times 80\%$). De bijheffing van de joint venture-groep is € 90 ($€ 50 + € 40$).

Artikel 9.4, tweede lid

Het voorgestelde artikel 9.4, tweede lid, bepaalt hoe op het niveau van een joint venture en van een met een joint venture verbonden partij het bedrag aan bijheffing wordt berekend. Het uitgangspunt is dat op het niveau van de joint venture sprake is van een afzonderlijke multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep, waarbij de joint venture de

uiteindelijkemoederentiteit is. De hoofdstukken 6 tot en met 10 zijn van toepassing bij het berekenen van de bijheffing. Omdat wordt uitgegaan van een afzonderlijke multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep is de geconsolideerde jaarrekening van de joint venture leidend bij de berekening van de bijheffing en niet de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkemoederentiteit van de groep. Groepsentiteiten die niet onder de definitie vallen van een joint venture of een met een joint venture verbonden partij, worden niet meegenomen bij de berekening van de bijheffing ter zake van die afzonderlijke multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep.

Artikel 9.4, derde lid

Het voorgestelde artikel 9.4, derde lid, regelt de samenloop tussen de inkomen-inclusiemaatregel en de bij te betalen kwalificerende onderbelastewinstbijheffing met betrekking tot de bijheffing van een joint venture of een joint venture-groep. Indien na toepassing van het voorgestelde artikel 9.4, tweede lid, een deel van de bijheffing van een joint venture of van een joint venture-groep niet is bijgeheven, wordt dit deel op grond van het voorgestelde artikel 9.4, derde lid, bijgeheven door toepassing van de onderbelastewinstbijheffing. Het bedrag aan kwalificerende onderbelastewinstbijheffing van de gehele joint venture-groep wordt bijgeteld bij de totale onderbelastewinstbijheffing van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep.

Artikel 9.4, vierde lid

Een joint venture is gedefinieerd in het voorgestelde artikel 9.4, vierde lid, onderdeel a, als elke entiteit die op basis van de zogeheten nettovermogenswaardemethode wordt verantwoord in de geconsolideerde jaarrekening van een uiteindelijkemoederentiteit, mits die uiteindelijkemoederentiteit een direct of indirect belang van ten minste 50% houdt. Voor de toepassing van dit wetsvoorstel is de relevante toets of sprake is van een belang die recht geeft op 50% of meer van de winst, het kapitaal of de reserves in een entiteit. Dit kan bijvoorbeeld relevant zijn als een groepsentiteit een belang houdt in een entiteit en dit belang recht geeft op 50% of meer van de winst, het kapitaal of de reserves, maar minder dan 50% van de stemrechten vertegenwoordigt.

De definitie van een joint venture opgenomen in het voorgestelde artikel 9.4, vierde lid, onderdeel a, wijkt af van hoe een joint venture doorgaans ingevolge de regels voor de financiële verslaggeving wordt gedefinieerd, waarvoor doorgaans doorslaggevend is of sprake is van gezamenlijke zeggenschap.³⁴ Het kan derhalve voorkomen dat een groep ingevolge de regels voor financiële verslaggeving een joint venture onderkent, maar dat voor de toepassing van dit wetsvoorstel geen sprake is van een joint venture, omdat de groep een belang van minder dan 50% houdt in die joint venture.

Het voorgestelde artikel 9.4, vierde lid, onderdeel a, bepaalt tevens dat in bepaalde situaties toch geen sprake is van een joint venture. Zo bepaalt het voorgestelde artikel 9.4, vierde lid, onderdeel a, onder 1°, dat een uiteindelijkemoederentiteit van een multinationale groep of

³⁴ Zie bijvoorbeeld RJ 215.0 en IFRS 11.4.

omvangrijke binnenlandse groep niet een joint venture kan zijn. Op deze manier wordt voorkomen dat een uiteindelijk moederentiteit van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep, waarop de bepalingen van dit wetsvoorstel (of van een vergelijkbare wet van een andere staat) van toepassing zijn, wordt gezien als een joint venture, met als gevolg dat een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep die een belang houdt in de joint venture, ten aanzien van die joint venture ook de bepalingen van dit wetsvoorstel (of van een vergelijkbare wet van een andere staat) toepast.

Het voorgestelde artikel 9.4, vierde lid, onderdeel a, onder 2°, bepaalt dat een entiteit, die ingevolge de eerste volzin van onderdeel a een joint venture zou zijn, geen joint venture is als die entiteit een uitgesloten entiteit is als bedoeld in artikel 2.2.

Het voorgestelde artikel 9.4, vierde lid, onderdeel a, onder 3°, bepaalt dat een entiteit, die ingevolge de eerste zin van onderdeel a een joint venture zou zijn, geen joint venture is, indien het belang in die entiteit direct wordt gehouden via een uitgesloten entiteit en de entiteit die een joint venture zou zijn uitsluitend of nagenoeg uitsluitend belegt, dan wel activiteiten verricht die ondergeschikt zijn aan de activiteiten van de uitgesloten entiteit, dan wel haar inkomen wordt uitgezonderd bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies op de voet van artikel 6.2, eerste lid, onderdelen b en c.

Het voorgestelde artikel 9.4, vierde lid, onderdeel a, onder 4°, bepaalt dat ook geen sprake is van een joint venture als de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep uitsluitend bestaat uit uitgesloten entiteiten.

Het voorgestelde artikel 9.4, vierde lid, onderdeel a, onder 5°, bepaalt tot slot dat een entiteit, die ingevolge de eerste zin van onderdeel a een joint venture zou zijn, geen joint venture is indien de entiteit een met een joint venture verbonden partij is.

In het voorgestelde artikel 9.4, vierde lid, onderdeel b, wordt een met een joint venture verbonden partij gedefinieerd. Van een met een joint venture verbonden partij is sprake als een entiteit wordt meegeconsolideerd door een joint venture op basis van geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaarden of als er sprake is van een vaste inrichting waarbij de hoofdentiteit wordt beschouwd als een joint venture of een met een joint venture verbonden partij.

Het voorgestelde artikel 9.4, vierde lid, onderdeel c, definieert het begrip joint venture-groep. Een joint venture-groep bestaat uit een joint venture en een of meer met een joint venture verbonden partijen gezamenlijk.

Artikel 9.5

Het voorgestelde artikel 9.5 bevat bijzondere bepalingen voor de situatie waarin sprake is van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten. Kenmerkend aan een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere

moederentiteiten is dat er op basis van een dubbele beursnoteringsovereenkomst of stapelstructuurovereenkomst een gecombineerde, geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld en dat de groepen één economische eenheid vormen. Zonder deze bepaling zou er sprake zijn van twee of meer afzonderlijke groepen met elk een uiteindelijk moederentiteit. De bepalingen van het voorgestelde artikel 9.5 hebben tot doel de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten op dezelfde wijze te behandelen als een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met één uiteindelijk moederentiteit.

Artikel 9.5, eerste lid

De eerste zin van het voorgestelde artikel 9.5, eerste lid, bepaalt dat entiteiten en groepsentiteiten van elke multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten worden behandeld alsof zij deel uitmaken van één groep. Dit is ten eerste van belang om te bepalen of de omzetsdrempel wordt overschreden. De reden hiervoor is dat de omzet van alle entiteiten, ongeacht of dit groepsentiteiten of uitgesloten entiteiten zijn, bij die toets wordt meegenomen. Ten tweede is het van belang om vast te stellen welke entiteiten aangemerkt kunnen worden als groepsentiteiten. De tweede zin van het voorgestelde artikel 9.5, eerste lid, bepaalt wanneer een entiteit, niet zijnde een uitgesloten entiteit, een groepsentiteit is, die tot een groep met meerdere moederentiteiten moet worden gerekend. Dit is het geval als die groepsentiteit integraal wordt geconsolideerd in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteiten van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten of als er een controlerend belang wordt gehouden door entiteiten van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten. Het doel van het voorgestelde artikel 9.5, eerste lid, is om de definitie van groepsentiteit uit te breiden naar groepsentiteiten die niet voldoen aan de definitie als elke groep afzonderlijk wordt getoetst, terwijl die groepsentiteiten wel worden opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteiten van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten. Ook entiteiten die niet in die geconsolideerde jaarrekening worden opgenomen, maar waarin wel een controlerend belang wordt gehouden, worden als groepsentiteiten van die multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten gezien.

Voorbeeld 69: Multinationale groep met meerdere moederentiteiten

Groep A en groep B vormen gezamenlijk een multinationale groep met meerdere moederentiteiten. De uiteindelijk moederentiteiten van groep A en groep B houden ieder een 50%-belang in A Co. Als geen sprake zou zijn van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten, zou A Co ten aanzien van groep A en groep B voor de toepassing van dit wetsvoorstel als een joint venture worden beschouwd. De multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten houdt echter het volledige belang in A Co. Indien A Co integraal wordt geconsolideerd in de gecombineerde geconsolideerde jaarrekening van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten, is A Co op grond van het voorgestelde artikel 9.5, eerste lid, voor de toepassing van dit wetsvoorstel aangemerkt als een groepsentiteit. Dit is ook het geval indien beide groepen slechts 30% in A Co zouden hebben. De multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten houdt ook in dit geval immers een controlerend belang, in dit geval van 60%.

Artikel 9.5, tweede lid

Het voorgestelde artikel 9.5, tweede lid, bepaalt dat de geconsolideerde jaarrekening van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten de gecombineerde geconsolideerde jaarrekening, bedoeld in het voorgestelde artikel 9.5, zevende lid, onderdelen b, onder 2°, en c, onder 5° is. Deze geconsolideerde jaarrekening dient opgesteld te zijn op basis van een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard. Het voorgestelde artikel 9.5, tweede lid, bepaalt dat de hiervoor bedoelde geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard geacht wordt de verslaggevingsstandaard te zijn die de uiteindelijkkemoederentiteit hanteert.

Artikel 9.5, derde lid

Het voorgestelde artikel 9.5, derde lid, bepaalt dat de uiteindelijkkemoederentiteiten van de afzonderlijke multinationale groepen of omvangrijke binnenlandse groepen worden geacht ook de uiteindelijkkemoederentiteiten van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten te zijn. In dergelijke gevallen is er namelijk meer dan één uiteindelijkkemoederentiteit. Tevens bepaalt het voorgestelde artikel 9.5, derde lid, dat in voorkomend geval, elke verwijzing in dit wetsvoorstel naar het begrip uiteindelijkkemoederentiteit geacht wordt mede te omvatten een verwijzing naar meerdere uiteindelijkkemoederentiteit.

Artikel 9.5, vierde lid

Het voorgestelde artikel 9.5, vierde lid, bepaalt dat de moederentiteiten, inclusief de uiteindelijkkemoederentiteiten van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten, de inkomen-inclusiemaatregel toepassen op de voet van artikel 4.1, 4.2, en 4.3, eerste lid, met betrekking tot het aan hen toerekenbare deel in de bijheffing van de laagbelaste groepsentiteiten. Het voorgestelde artikel 9.5, vierde lid, bewerkstelligt dat de inkomen-inclusiemaatregel en de berekening van bijheffing afzonderlijk per multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep wordt toegepast. Bij het bepalen of een groepsentiteit een partieel gehouden moederentiteit is, wordt wel rekening gehouden met beide belangen in deze entiteit van de uiteindelijkkemoederentiteiten. Het toerekenbare deel in de bijheffing moet worden bepaald op grond van artikel 4.2.

Voorbeeld 70: Multinationale groep met meerdere moederentiteiten 2

Groep A en groep B vormen samen een multinationale groep met meerdere moederentiteiten. De uiteindelijkkemoederentiteiten van de A Groep en de B groep zijn gevestigd in staat A dat de inkomen-inclusiemaatregel heeft geïmplementeerd. Groep A houdt een belang van 60% in A Co, ook gevestigd in staat A. Groep B houdt het overige belang van 40%. A Co houdt een 100% belang in laagbelaste groepsentiteit B Co, gevestigd in staat B. Als dit wetsvoorstel voor groep A en groep B afzonderlijk zou worden toegepast, is A Co een partieel gehouden moederentiteit, omdat een belang van meer dan 20% wordt gehouden door personen of entiteiten (groep B) die geen groepsentiteiten vormen van groep A. Omdat groep A en groep B worden beschouwd als een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten, is sprake van een 100%-belang in A Co, waardoor A Co niet voldoet aan de definitie van een partieel gehouden moederentiteit. A Co is wel een tussenliggende moederentiteit. Omdat groep A en groep B beide de inkomen-inclusiemaatregel

toepassen, hoeft A Co op grond van het voorgestelde artikel 4.1, tweede lid, de inkomen-inclusiemaatregel niet toe te passen met betrekking tot het belang in B Co en het toerekenbare deel van de bijheffing in B Co. De uiteindelijkkemoederentiteiten van groep A en groep B passen in deze situatie de inkomen-inclusiemaatregel toe met betrekking tot het aan hen toerekenbare deel in de bijheffing van de laagbelaste B Co. Dit deel is 60% voor groep A en 40% voor groep B.

Het is mogelijk dat een uiteindelijkkemoederentiteit van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten is gevestigd in een staat die de inkomen-inclusiemaatregel niet toepast. In een dergelijke situatie moet de tussenliggende moederentiteit de inkomen-inclusiemaatregel toepassen met betrekking tot het aan haar toerekenbare deel in de bijheffing ter zake van de laagbelaste groepsentiteiten. Er wordt immers niet voldaan aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 4.1, tweede lid. De uiteindelijkkemoederentiteit die gevestigd is in de staat die de inkomen-inclusiemaatregel wel toepast, vermindert het aan haar toerekenbare deel in de bijheffing van laagbelaste groepsentiteiten overeenkomstig het voorgestelde artikel 4.2.

Artikel 9.5, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 9.5, vijfde lid, bepaalt dat de onderbelastewinstbijheffing wordt toegepast zoals volgt uit hoofdstuk 5. Er wordt per staat één bedrag aan bijheffing conform de onderbelastewinstbijheffing berekend voor de gehele multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten. Een groepsentiteit van de ene groep kan hierdoor verplicht worden de onderbelastewinstbijheffing toe te passen voor een groepsentiteit van een andere groep, mits sprake is van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten.

De werking van het voorgestelde artikel 9.5, vierde en vijfde lid, wordt in het volgende voorbeeld toegelicht.

Voorbeeld 71: Multinationale groep met meerdere moederentiteiten 3

A Co1 is de uiteindelijkkemoederentiteit van groep A en is gevestigd in staat A. A Co1 houdt een 100% belang in A Co2, eveneens gevestigd in staat A. Staat A past geen inkomen-inclusiemaatregel en geen onderbelastewinstbijheffing toe.

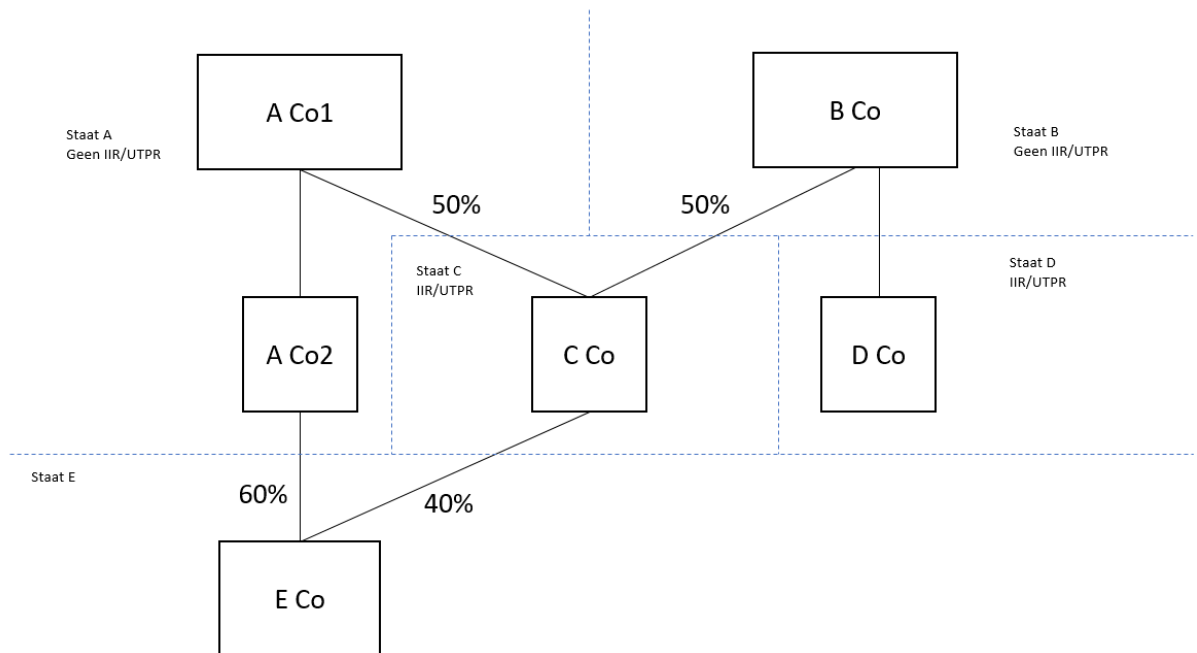
B Co is de uiteindelijkkemoederentiteit van groep B en is gevestigd in staat B. Ook staat B past geen inkomen-inclusiemaatregel en geen onderbelastewinstbijheffing toe.

A Co1 houdt een belang van 50% in C Co, gevestigd in staat C. Het overige belang van 50% in C Co wordt gehouden door B Co. Staat C past de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstbijheffing toe.

B Co houdt verder een belang van 100% in D Co, gevestigd in staat D. Staat D past de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstbijheffing toe.

A Co2 houdt een belang van 60% in E Co, gevestigd in Staat E. E Co is een laagbelaste entiteit. Het overige belang van 40% in E Co wordt gehouden door C Co.

Bovenstaande wordt als volgt schematisch weergegeven:



A Co1 en B Co zijn een stapelstructuurovereenkomst dan wel een dubbele beursnoteringsovereenkomst als bedoeld in het voorgestelde artikel 9.5, zevende lid, onderdeel b, respectievelijk onderdeel c, aangeaan. Op grond van het voorgestelde artikel 9.5, zevende lid, onderdeel a, is ten aanzien van A Co1 en B Co sprake van een multinationale groep met meerdere moederentiteiten. Het voorgestelde artikel 9.5, eerste lid, bepaalt dat zowel de entiteiten van groep A als van groep B voor de toepassing van dit wetsvoorstel worden geacht deel uit te maken van één multinationale groep. Voor de toepassing van dit voorbeeld wordt in dit verband gesproken over de AB-groep.

Ten aanzien van C Co zou in beginsel voor zowel A Co1 als voor B Co sprake zijn van een joint venture als bedoeld in het voorgestelde artikel 9.4, zevende lid, onderdeel a. Echter, doordat de AB-groep een multinationale groep met meerdere moederentiteiten is, is ten aanzien van C Co geen sprake van een joint venture. De AB-groep heeft immers een gecombineerd belang van 100% in C Co.

De bijheffing van E Co is berekend op € 100. Op grond van het voorgestelde artikel 9.5, vierde lid, passen de moederentiteiten van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten ieder afzonderlijk de inkomen-inclusiemaatregel toe, overeenkomstig de bepalingen in artikel 4.1, 4.2, en 4.3, eerste lid, van dit wetsvoorstel. In beginsel zouden A Co1 en B Co als uiteindelijk moederentiteiten de inkomen-inclusiemaatregel moeten toepassen, maar omdat staat A en staat B de inkomen-inclusiemaatregel niet hebben geïmplementeerd, geschiedt dit niet. Ook A Co2 past de inkomen-inclusiemaatregel om deze reden niet toe. Dit betekent dat C Co de inkomen-inclusiemaatregel toepast voor het toerekenbare aandeel in de bijheffing van E Co. Dit is een bedrag van € 40 (40% x € 100).

De resterende bijheffing van € 60 moet op grond van het voorgestelde artikel 9.5, vijfde lid, op basis van de onderbelastewinstbijheffing overeenkomstig de voorgestelde artikelen 5.1 en 5.2 worden

bijgeheven. Omdat op grond van het voorgestelde artikel 9.5, eerste lid, de entiteiten van zowel de A-groep als de B-groep voor de toepassing van dit wetsvoorstel worden geacht deel uit te maken van één multinationale groep (de AB-groep), wordt de resterende bijheffing van € 60 toegerekend aan C Co en D Co. C Co en D Co zullen derhalve de onderbelastewinstbijheffing moeten toepassen overeenkomstig de voorgestelde artikelen 5.1 en 5.2.

Artikel 9.5, zesde lid

Het voorgestelde artikel 9.5, zesde lid, bepaalt dat elke uiteindelijkkemoederentiteit van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten een bijheffing-informatieaangifte indient. Er kan echter voor worden geopteerd om één uiteindelijkkemoederentiteit of één andere groepsentiteit aan te wijzen die deze aangifte zal indienen. De bijheffing-informatieaangifte dient alle informatie van elke groep te bevatten die deel uitmaakt van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten.

Artikel 9.5, zevende lid

Het voorgestelde artikel 9.5, zevende lid, onderdeel a, definieert de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met meerdere moederentiteiten. Er moet sprake zijn van twee of meer groepen, waarvan de uiteindelijkkemoederentiteiten een stapelstructuurovereenkomst of een dubbele beursnoteringsovereenkomst zijn aangegaan en waarvan ten minste een entiteit of een vaste inrichting is gevestigd, onderscheidenlijk gelegen, in een andere staat dan de vestigingsplaats van de andere entiteiten van de groepen. Een stapelstructuurovereenkomst of een dubbele beursnoteringsovereenkomst maakt dat sprake is van een gecombineerde groep, in die zin dat de groepen een economische eenheid vormen.

In het voorgestelde artikel 9.5, zevende lid, onderdeel b, wordt het begrip stapelstructuurovereenkomst gedefinieerd. Een stapelstructuurovereenkomst is een overeenkomst waarbij 50% of meer van de belangen in twee of meer uiteindelijkkemoederentiteiten worden gecombineerd alsof sprake is van een belang in een enkele entiteit. Er is dan sprake van een gestapelde structuur. Onderdeel van de definitie is dat de belangen in die uiteindelijkkemoederentiteiten, indien zij beursgenoteerd zijn, tegen een enkele koers zijn genoteerd. Ook is vereist dat die belangen op grond van de rechtsvorm van de uiteindelijkkemoederentiteiten, overdrachtsbeperkingen of andere voorwaarden of bepalingen, met elkaar zijn gecombineerd en niet zelfstandig kunnen worden overgedragen of verhandeld. Tot slot is vereist dat een van de uiteindelijkkemoederentiteiten een geconsolideerde jaarrekening opstelt waarin de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van alle entiteiten van de betrokken groepen gezamenlijk worden verantwoord alsof sprake is van een enkele economische eenheid en die op grond van wet- en regelgeving door een externe accountant wordt gecontroleerd.

In het voorgestelde artikel 9.5, zevende lid, onderdeel c, wordt het begrip dubbele beursnoteringsovereenkomst gedefinieerd. Kenmerkend aan een dubbele beursnoteringsovereenkomst is dat twee of meer uiteindelijkkemoederentiteiten hun activiteiten contractueel samenvoegen, zonder deze onder te brengen in één entiteit. Bij een dubbele

beursnoteringsovereenkomst keert elke uiteindelijkkemoederentiteit dividenden uit aan haar belanghouders op basis van een vaste verhouding die is overeengekomen. Daarnaast worden de activiteiten van de samengevoegde multinationale groepen collectief beheerd alsof sprake is van een economische eenheid. Onderdeel van de definitie van dubbele beursnoteringsovereenkomst is dat één van de uiteindelijkkemoederentiteiten een geconsolideerde jaarrekening opstelt waarin de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van alle groepsentiteiten van de bij de overeenkomst betrokken groepen worden geconsolideerd en worden verantwoord als een enkele economische eenheid. Bovendien is vereist dat deze gecombineerde geconsolideerde jaarrekening op grond van (lokale) wet- en regelgeving door een onafhankelijke accountant wordt gecontroleerd. De aandelen van de uiteindelijkkemoederentiteiten die betrokken zijn bij een dubbele beursnoteringsovereenkomst worden onder dit contract zelfstandig op verschillende (kapitaal)markten of beurzen genoteerd, verhandeld en overgedragen.

Artikel 10.1

Artikel 10.1, eerste lid

Het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, regelt dat het kwalificerende inkomen van een doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is, onder omstandigheden wordt verminderd met het inkomen dat toerekenbaar is aan de belanghouders in deze doorkijkentiteit.

Het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel a, bepaalt dat het kwalificerende inkomen van een doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is, wordt verminderd met het aan de belanghouders toerekenbare kwalificerende inkomen dat binnen twaalf maanden na het einde van het verslagjaar wordt belast tegen een nominaal tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief. Hierbij is het niet van belang dat de verschuldigde belasting daadwerkelijk is betaald binnen twaalf maanden na het einde van het betreffende verslagjaar. De belanghouder dient volledig onderworpen te zijn aan belastingheffing met betrekking tot het aan de belanghouder toerekenbare deel van het kwalificerende inkomen tegen een nominaal tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief. Door het hanteren van een nominaal tarief hoeft het effectieve belastingtarief op het niveau van de belanghouder niet te worden berekend. Het nominale tarief is gelijk aan het statutaire belastingtarief dat van toepassing is in de staat waar de belanghouder fiscaal inwoner is. Indien verschillende tariefschijven van toepassing zijn, wordt het hoogste tarief gehanteerd dat van toepassing zou zijn als het aan de belanghouder toerekenbare deel van het kwalificerende inkomen, zijn totale belastbare inkomen zou zijn. Een belanghouder is ook volledig onderworpen aan belastingheffing met betrekking tot het aan de belanghouder toerekenbare deel van het kwalificerende inkomen als de belanghouder kosten en uitgaven heeft die zien op andere activiteiten dan het belang in de doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is en die kosten en uitgaven bij de berekening van belastbare inkomen in mindering komen. Met betrekking tot belanghouders die niet zijn gevestigd in de staat waarin de doorkijkentiteit is gevestigd, wordt voldaan aan het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel a, indien zij een vaste inrichting hebben in de staat van de doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is of als het aan de belanghouder toerekenbare kwalificerende inkomen wordt belast door middel van een bronheffing in de staat van de doorkijkentiteit die een

uiteindelijkkemoederentiteit is. Als de belanghouders niet in de heffing worden betrokken in de vestigingsstaat van de doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is, dient additionele informatie verstrekt te worden waaruit blijkt dat de belanghouders onderworpen zijn aan een nominaal tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

Op grond van het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel b, wordt het kwalificerende inkomen van een doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is, verminderd met het kwalificerende inkomen dat toerekenbaar is aan de belanghouders in deze doorkijkentiteit, als redelijkerwijs kan worden verwacht dat het totale bedrag van de gecorrigeerde betrokken belastingen van de uiteindelijkkemoederentiteit en de belastingen betaald door de belanghouder over dat inkomen ten minste gelijk is aan het bedrag dat resulteert door het volledige bedrag van dat inkomen te vermenigvuldigen met het minimumbelastingtarief. Het inkomen dient binnen twaalf maanden na het einde van het betreffende verslagjaar in aanmerking worden genomen. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel b, hoeft het effectieve belastingtarief niet berekend te worden. De multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep dient aannemelijk te maken of redelijkerwijs verwacht kan worden dat de belastingheffing over het inkomen ten minste gelijk is aan het bedrag dat resulteert door dat inkomen te vermenigvuldigen met het minimumbelastingtarief.

Het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel c, regelt dat wanneer de belanghouders van de doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is, natuurlijke personen zijn met een klein, direct gehouden, belang in de doorkijkentiteit, het kwalificerende inkomen van die doorkijkentiteit wordt verminderd met het kwalificerende inkomen dat toerekenbaar is aan deze belanghouders. Het kan namelijk in de praktijk moeilijk zijn om te achterhalen of het kwalificerende inkomen in de heffing wordt betrokken bij natuurlijke personen met een minderheidsbelang in de doorkijkentiteit. Vanwege het feit dat natuurlijke personen over het algemeen niet in aanmerking komen voor preferentiële regelingen met betrekking tot inkomen dat zij verkrijgen via fiscaal transparante entiteiten, is ervoor gekozen om van de doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is, te vereisen om te achterhalen hoe dat inkomen in de heffing wordt betrokken bij natuurlijke personen die een minderheidsbelang houden. Er zijn twee voorwaarden verbonden aan deze tegemoetkoming. Allereerst moeten de natuurlijke personen fiscaal inwoner zijn van dezelfde staat als de staat waarin de doorkijkentiteit is gevestigd. Een natuurlijk persoon is inwoner van een staat indien zij daar is onderworpen aan een inkomstenbelasting. Indien een staat geen inkomstenbelasting kent, is een natuurlijk persoon voor de toepassing van dit artikel geen inwoner van die staat. De reden dat dit onderdeel alleen ziet op natuurlijke personen die inwoner zijn van de staat waarin de doorkijkentiteit is gevestigd, heeft te maken met het feit dat in zulke situaties geen sprake zal zijn van een verschil in de fiscale kwalificatie van de doorkijkentiteit. Dit zorgt ervoor dat redelijkerwijs kan worden verwacht dat die staat belasting zal heffen over het volledige inkomen dat de natuurlijke personen verkrijgen via de doorkijkentiteit tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief. Daarnaast mogen de belangen die een natuurlijk persoon houdt, ten hoogste een recht geven op 5% in de winst en van de activa van de doorkijkentiteit. Indien wordt voldaan aan beide vereisten,

wordt het kwalificerende inkomen van de doorkijkentiteit verminderd met het kwalificerende inkomen dat toerekenbaar is aan deze belanghouders, natuurlijke personen.

Het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel d, bevat een – met het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel c, vergelijkbare – tegemoetkoming in geval de belanghouders een overheidsentiteit, een internationale organisatie, een non-profitorganisatie of een pensioenfonds betreffen. Indien wordt voldaan aan twee voorwaarden, wordt het kwalificerende inkomen van de doorkijkentiteit verminderd met het kwalificerende inkomen dat toerekenbaar is aan deze belanghouders. Er zijn twee voorwaarden verbonden aan deze tegemoetkoming. Allereerst moeten de belanghouders gevestigd zijn in dezelfde staat als de doorkijkentiteit. De vestigingsplaats van dergelijke belanghouders wordt bepaald aan de hand van de plaats van oprichting en de plaats van leiding. De beoordeling vindt plaats met inachtneming van alle feiten en omstandigheden. Een overheidsentiteit is gevestigd in de staat van de overheid waartoe zij behoort. Daarnaast mogen de belangen die worden gehouden in de doorkijkentiteit ten hoogste een recht geven op 5% van de winst en van de activa van de doorkijkentiteit. Hierbij is vereist dat de belanghouders, de belangen in de doorkijkentiteiten onmiddellijk houden.

Belangen die worden gehouden door beleggingsentiteiten vallen niet onder de reikwijdte van de toepassing van onderdeel d. De entiteiten die in het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel d, zijn opgenomen, zijn over het algemeen niet onderworpen aan belastingheffing in de staat waarin de doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is, is gevestigd. Een beleggingsentiteit kan daarentegen onderworpen zijn aan een nominaal tarief dat lager is dan het minimumbelastingtarief, waarbij de doorkijkentiteit geen informatie heeft over de belastingpositie van de belanghouders in de beleggingsentiteit. Om deze reden vallen beleggingsentiteiten niet onder de reikwijdte van dit onderdeel.

Artikel 10.1, tweede lid

Op grond van het voorgestelde artikel 10.1, tweede lid, worden kwalificerende verliezen van de doorkijkentiteit die worden toegerekend aan de belanghouders in mindering gebracht op het kwalificerende verlies van de doorkijkentiteit. Dit geldt alleen voor zover de belanghouder dit verlies mag verrekenen met zijn belastbare inkomen. Indien het kwalificerende verlies van een doorkijkentiteit op grond van dit lid niet wordt verminderd tot nihil, blijft het resterende verlies bij de doorkijkentiteit achter. Zonder de toepassing van dit lid zouden verliezen die de belanghouders mogen verrekenen met hun belastbare inkomen ook in aanmerking kunnen worden genomen voor het bepalen van het effectieve belastingtarief van de staat waarin de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd. Hierdoor zouden andere groepsentiteiten die in die staat zijn gevestigd deze verliezen kunnen benutten. Voor zover het kwalificerende verlies van een doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is, door toepassing van dit lid niet wordt verminderd tot nihil, kan een informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiezen om, onder toepassing van het geboden keuzeregime voor kwalificerende verliezen, bedoeld in het voorgestelde artikel 7.4, het resterende kwalificerende verlies van de uiteindelijkkemoederentiteit aan te merken als een actieve belastinglatentie en voort te wentelen naar volgende verslagjaren. De actieve belastinglatentie die

betrekking heeft op het kwalificerende verlies van de uiteindelijkkemoederentiteit, wordt berekend aan de hand van het bedrag van het resterende kwalificerende verlies na toepassing van het voorgestelde artikel 10.1, tweede lid. Deze actieve belastinglatentie mag in aanmerking worden genomen bij de bepaling van de gecorrigeerde betrokken belastingen van een uiteindelijkkemoederentiteit in een navolgend jaar voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel b. Overigens dient de multinationale groep ten aanzien van de afzonderlijke belanghouders aannemelijk te maken dat deze niet in staat zijn om het verlies dat toerekenbaar is aan het belang te verrekenen bij de berekening van de belastbare inkomens, ten einde dit deel van het verlies onder toepassing van het voorgestelde artikel 7.4 mee te nemen als actieve belastinglatentie voor een kwalificerend verlies.

Artikel 10.1, derde lid

Het voorgestelde artikel 10.1, derde lid, bepaalt dat de betrokken belastingen van een doorkijkentiteit evenredig aan de vermindering van het kwalificerende inkomen op de voet van het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, worden verminderd. Dit betekent dat wanneer op grond van het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, 80% van het kwalificerende inkomen van de doorkijkentiteit is verminderd, op grond van dit lid ook 80% van de betrokken belastingen van de doorkijkentiteit wordt verminderd. De betrokken belastingen die overeenkomstig dit lid worden verminderd, worden niet in aanmerking genomen bij het berekenen van de effectieve heffing van de doorkijkentiteit. Deze betrokken belastingen worden wel in aanmerking genomen voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel b.

Artikel 10.1, vierde lid

Het voorgestelde artikel 10.1, vierde lid, bepaalt dat de voorgaande leden van overeenkomstige toepassing zijn op een vaste inrichting van een doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is. Het voorgestelde artikel 10.1, vierde lid, ziet enerzijds op de situatie dat de doorkijkentiteit zijnde een uiteindelijkkemoederentiteit geheel of gedeeltelijk een onderneming drijft met behulp van een vaste inrichting en anderzijds op de situatie dat een fiscaal transparante entiteit geheel of gedeeltelijk een onderneming drijft met behulp van een vaste inrichting indien de doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is haar belang in die fiscaal transparante entiteit houdt via een fiscaal transparante structuur. In de gevallen die worden beschreven in het voorgestelde artikel 10.1, vierde lid, wordt de nettowinst of het nettoverlies van de vaste inrichting opgenomen in de jaarrekening van de doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is, waarbij de doorkijkentiteit of de belanghouders in de doorkijkentiteit belastingplichtig kunnen zijn met betrekking tot het inkomen van de vaste inrichting. Als de belanghouders worden belast over het inkomen van de vaste inrichting, zal het kwalificerende inkomen van de vaste inrichting worden verminderd met dat inkomen, voor zover wordt voldaan aan overige leden van dit voorgestelde artikel.

Artikel 10.2

Artikel 10.2, eerste lid

Het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, bepaalt dat het kwalificerende inkomen van een uiteindelijkkemoederentiteit van een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep die is onderworpen aan een aftrekbaardividendstelsel, onder omstandigheden wordt verminderd, maar niet verder dan tot nihil, met het bedrag dat binnen twaalf maanden na het einde van het verslagjaar is uitgedeeld als aftrekbaar dividend. Dit is op grond van het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, onderdeel a, het geval indien het dividend bij de gerechtigden in een belastingtijdvak dat eindigt binnen twaalf maanden na het einde van dat verslagjaar is onderworpen aan belastingheffing tegen een nominaal tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

Op grond van het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, onderdeel b, wordt het kwalificerende inkomen verminderd als het dividend binnen twaalf maanden na het einde van het verslagjaar is uitgedeeld als aftrekbaar dividend en redelijkerwijs kan worden verwacht dat totale bedrag van de gecorrigeerde betrokken belastingen van de uiteindelijkkemoederentiteit en de belastingen die door de gerechtigde zijn betaald over het dividend ten minste gelijk is aan de belasting over dat inkomen vermenigvuldigt met het minimumbelastingtarief. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, onderdeel b, is het niet nodig om een berekening van het effectieve belastingtarief te maken.

Het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, onderdeel c, is een bijzonder bepaling die ziet op ledendividend die een inkoopcoöperatie uitkeert aan natuurlijke personen. Het ledendividend wordt in een dergelijk geval geacht te zijn belast tegen een tarief dat hoger is dan het minimumbelastingtarief. Hierbij is het niet van belang dat het ledendividend ook feitelijk wordt belast bij de ontvangende natuurlijke personen. Een inkoopcoöperatie is een coöperatie die goederen of diensten inkoopt en vervolgens doorverkoopt aan haar leden. Winsten die een inkoopcoöperatie behaalt, worden over het algemeen uitgedeeld aan de leden in verhouding tot hun aankopen van de coöperatie.

Het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, onderdeel d, bevat een tegemoetkoming indien de gerechtigde met betrekking tot het dividend een natuurlijk persoon is met een belang dat recht geeft op ten hoogste 5% van de winst en van de activa van de uiteindelijkkemoederentiteit. Er zijn twee voorwaarden verbonden aan deze tegemoetkoming. Allereerst moeten de natuurlijke personen fiscaal inwoner zijn van dezelfde staat als waarin de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd. Een natuurlijk persoon is inwoner van een staat indien zij daar is onderworpen aan een inkomstenbelasting. Indien een staat geen inkomstenbelasting kent, is een natuurlijk persoon voor de toepassing van dit artikel geen inwoner van die staat. Daarnaast mogen de belangen die een natuurlijk persoon houdt ten hoogste een recht geven op 5% van de winst en van de activa van de uiteindelijkkemoederentiteit. Indien wordt voldaan aan beide vereisten, wordt het inkomen dat toerekenbaar is aan de gerechtigde verminderd met het kwalificerende inkomen van de uiteindelijkkemoederentiteit.

Het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, onderdeel e, ziet op gerechtigden die een overheidsentiteit, internationale organisatie, non-profitorganisatie of pensioenfonds, niet zijnde een pensioendienstverleningsentiteit, zijn. Het inkomen dat toerekenbaar is aan deze belanghouders wordt verminderd met het kwalificerende inkomen van de uiteindelijkkmoederentiteit indien zij gevestigd zijn in dezelfde staat als de uiteindelijkkmoederentiteit. Vanwege het feit dat deze belanghouders over het algemeen niet belastingplichtig zijn, wordt voor de beoordeling van de vestigingsplaats gekeken naar de plaats van oprichting en feitelijke plaats van leiding. Een overheidsentiteit is gevestigd in de staat van de overheid waartoe zij behoort. In tegenstelling tot het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel d, mag de gerechtigde geen pensioendienstverleningslichaam zijn. Zonder deze beperking zou het voor een pensioenfonds mogelijk zijn om voordeel te behalen met deze bepaling door een pensioendienstverleningsentiteit op te richten in de staat waarin de uiteindelijkkmoederentiteit is gevestigd.

Artikel 10.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 10.2, tweede lid, bepaalt dat de betrokken belastingen van de uiteindelijkkmoederentiteit (niet zijnde de belastingen waarvoor de dividendaf trek wordt toegestaan) evenredig aan de vermindering op de voet van het eerste lid van het bedrag aan kwalificerend inkomen worden verminderd. Dit betekent dat wanneer overeenkomstig het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, 80% van het kwalificerende inkomen van de uiteindelijkkmoederentiteit is verminderd, op grond van het voorgestelde tweede lid ook 80% van de betrokken belastingen van de uiteindelijkkmoederentiteit wordt verminderd. Dit geldt niet voor belastingen die zijn betaald door de uiteindelijkkmoederentiteit op resultaten die zij niet heeft uitgedeeld. Deze belastingen worden aangemerkt als betrokken belastingen en worden samen met het niet-uitgedeelde inkomen in aanmerking genomen bij het bepalen van de effectieve heffing van de moederentiteit.

Artikel 10.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 10.2, derde lid, ziet op de situatie waarin een uiteindelijkkmoederentiteit een belang houdt in een groepsentiteit die is onderworpen aan een aftrekbaardividendstelsel en waarbij dit belang onmiddellijk of middellijk wordt gehouden door via een of meer groepsmaatschappijen die allen zijn onderworpen aan een aftrekbaardividendstelsel. Voor die situatie regelt dit lid, kort gezegd, dat het voorgestelde artikel 10.2, eerste en tweede lid, van overeenkomstige toepassing zijn op iedere andere groepsentiteit die is gevestigd in de staat waarin de uiteindelijkkmoederentiteit is gevestigd, voor zover dat het kwalificerende inkomen van de betreffende entiteiten is dooruitgedeeld door de uiteindelijkkmoederentiteit aan gerechtigden die voldoen aan de vereisten van het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid.

Artikel 10.2, vierde lid

Het voorgestelde artikel 10.2, vierde lid, bevat een verduidelijking ten opzichte van het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, onderdelen a en b, en ziet op de situatie waarin een

ledendividend wordt uitgedeeld door een inkoopcoöperatie aan een lid dat geen natuurlijk persoon is. In dat geval wordt het ledendividend behandeld als in aanmerking genomen en belast te zijn door de gerechtigde voor zover dat dividend een aftrekbare uitgave is of een kostenpost verminderd bij de berekening van het belastbare inkomen of verlies van de gerechtigde. Het voorgestelde artikel 10.2, vierde lid, ziet alleen op leden die geen natuurlijke personen zijn, omdat op grond van het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, onderdeel c, uitdelingen door een inkoopcoöperatie aan een natuurlijk persoon altijd in mindering komen van het kwalificerende inkomen van de uiteindelijkkemoederentiteit.

Artikel 10.2, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 10.2, vijfde lid, bevat een drietal definities voor de toepassing van dit artikel. Het voorgestelde artikel 10.2, vijfde lid, onderdeel a, regelt dat voor de toepassing van dit artikel een aftrekbaardividendstelsel een belastingstelsel is waarbij het inkomen van een entiteit enkel in de heffing wordt betrokken bij de belanghouders van de entiteit. Dit wordt mogelijk gemaakt doordat dividenduitkeringen door de entiteit aan haar belanghouders in mindering worden gebracht op of worden uitgezonderd van het inkomen van de entiteit, of door een coöperatie vrij te stellen van belastingheffing. De dividenden worden vervolgens bij de belanghouders in de heffing betrokken. Indien bepaalde resultaten niet worden uitgedeeld, worden deze in de heffing betrokken bij de entiteit. Belastingstelsels waarbij de leden van een coöperatie in de heffing worden betrokken en niet de coöperatie zelf, kwalificeren over het algemeen ook als een aftrekbaardividendstelsel.

Het voorgestelde artikel 10.2, vijfde lid, onderdeel b, regelt wat voor de toepassing van dit artikel onder aftrekbaar dividend wordt verstaan. Het gaat hierbij om een uitdeling van winst aan een belanghouder van een groepsentiteit die is onderworpen aan een aftrekbaardividendstelsel in de staat waarin deze entiteit is gevestigd, of om een ledendividend uitgedeeld aan een lid van een coöperatie die is onderworpen aan een aftrekbaardividendstelsel. Omdat een aftrekbaardividendstelsel eveneens coöperaties omvat die subjectief zijn vrijgesteld van belastingheffing, is de toepassing van dit artikel niet enkel afhankelijk van de aftrekbaarheid van de uitdeling op inkomen van de coöperatie.

Het voorgestelde artikel 10.2, vijfde lid, onderdeel c, regelt dat voor de toepassing van dit artikel onder coöperatie wordt verstaan. Een coöperatie betreft een entiteit die collectief goederen en diensten namens haar leden verhandelt of verwerft en die in de staat waarin zij is gevestigd is onderworpen aan een belastingregime dat voorziet in belastingneutraliteit met betrekking tot goederen of diensten die door de leden via de coöperatie worden verkocht of verworven.

Artikel 10.3

Het voorgestelde artikel 10.3 regelt de inpassing van een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsels binnen de opzet van deze wet. Onder een uitdelingsbelastingstelsels wordt belasting geheven over het inkomen van een groepsentiteit op het moment van uitdeling of veronderstelde uitdeling aan de aandeelhouders, in plaats van op het moment dat het inkomen

wordt genoten. Het voorgestelde artikel 10.3 beperkt het effect van timingverschillen tussen het moment waarop het inkomen in de financiële verslaggeving wordt opgenomen en het moment waarop dit inkomen aan belastingheffing bij uitdeling wordt onderworpen. Het uitgangspunt is daarbij kort gezegd dat voor de bepaling van de effectieve belastingdruk ten aanzien van een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel, de uitdelingen en veronderstelde uitdelingen over een periode van vier jaar in aanmerking worden genomen.

Artikel 10.3, eerste lid

Het voorgestelde artikel 10.3, eerste lid biedt de informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuzemogelijkheid om ten aanzien van een groepsentiteit die is onderworpen aan een uitdelingsbelastingstelsel, het bedrag aan veronderstelde uitdelingsbelasting toe te voegen aan de gecorrigeerde betrokken belastingen van de betreffende groepsentiteit voor het verslagjaar. Deze keuze wordt gemaakt in overeenstemming met het voorgestelde artikel 12.2, tweede lid, en geldt voor alle groepsentiteiten die in een staat zijn gevestigd. Een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel wordt gedefinieerd in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid.

Artikel 10.3, tweede lid

Het voorgestelde artikel 10.3, tweede lid regelt hoe het bedrag aan veronderstelde uitdelingsbelasting wordt bepaald. De veronderstelde uitdelingsbelasting is het laagste van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen dat nodig is om het effectieve belastingtarief te verhogen tot het minimumtarief (onderdeel a) of het bedrag aan belasting dat verschuldigd zou zijn als de groepsentiteiten het totale inkomen dat onderworpen is aan belastingheffing in het uitdelingsbelastingstelsel gedurende het jaar zouden hebben uitgedeeld (onderdeel b). Het voorgestelde onderdeel b is niet bedoeld als aanvulling op of om inbreuk te maken op de toepassing van het voorgestelde navolgende derde en vierde lid voor het ontstaan en het gebruik van een rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting. Bij de berekening van het bedrag voor de toepassing van onderdeel b wordt dan ook geen rekening gehouden met (een eventueel negatief bedrag op) de rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting.

Artikel 10.3, derde lid

Het voorgestelde artikel 10.3, derde lid regelt dat voor ieder jaar dat de keuze in het eerste lid toepassing vindt, een rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting wordt bijgehouden. De rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting wordt per staat bijgehouden om te bepalen in welk jaar de veronderstelde uitdelingsbelasting is betaald. De rekening wordt bijgehouden in termen van veronderstelde belasting en niet in termen van verondersteld inkomen. Het bedrag aan veronderstelde uitdelingsbelasting in een staat in een verslagjaar, bepaald op de voet van het voorgestelde tweede lid, wordt ieder jaar toegevoegd aan die rekening voor dat jaar.

Artikel 10.3, vierde lid

Het voorgestelde artikel 10.3, vierde lid regelt dat het saldo aan veronderstelde uitdelingsbelasting op de rekeningen voor veronderstelde uitdelingsbelasting wordt aan het einde van ieder verslagjaar allereerst verminderd met de door de groepsentiteiten gedurende het

verslagjaar betaalde belasting over daadwerkelijke en veronderstelde uitdelingen (onderdeel a) en, indien daarna nog een saldo resteert, een bedrag dat gelijk is aan het netto kwalificerende verlies in een staat vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief (onderdeel b). De vermindering vindt plaats in chronologische volgorde tot minimaal nihil, waarbij het vroegste verslagjaar eerst wordt verminderd.

Door een netto kwalificerend verlies in mindering te brengen op de rekeningen uit voorgaande jaren, wordt effectief achterwaartse verrekening van verlies toegestaan. Achterwaartse verrekening van verlies is noodzakelijk omdat dit verlies de mogelijkheid om uitdelingen te verrichten die onderworpen zijn aan de veronderstelde uitdelingsbelasting beperkt.

Artikel 10.3, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 10.3, vijfde lid bepaalt dat, ingeval na toepassing van het voorgestelde artikel 10.3, vierde lid onderdeel b, in een staat een bedrag aan netto kwalificerend verlies vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief resteert, dit bedrag het saldo aan veronderstelde uitdelingsbelasting dat in navolgende verslagjaren overblijft na de toepassing van het vierde lid vermindert. Als in enig jaar, na toepassing van het voorgestelde artikel 10.3, vierde lid een bedrag resteert op de rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting, dan wordt op grond van het voorgestelde vijfde lid het voortgewentelde bedrag in mindering gebracht op het bedrag dat in dat jaar nog op de rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting staat, tot minimaal nihil. De voorwaartse verrekening van verlies zorgt ervoor dat een groepsentiteit die is onderworpen aan een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel bij toepassing van deze wet niet wordt belast boven het inkomen dat is genoten. De voorwaartse verrekening van de verliezen kan onbeperkt in de tijd plaatsvinden.

Artikel 10.3, zesde lid

Het voorgestelde artikel 10.3, zesde lid bepaalt dat als er op de laatste dag van het vierde verslagjaar na het verslagjaar waarvoor die rekening is bijgehouden nog een saldo aan veronderstelde uitdelingsbelasting op de rekeningen voor veronderstelde uitdelingsbelasting staat, dit bedrag de gecorrigeerde betrokken belastingen vermindert voor het verslagjaar waarvoor die rekening is bijgehouden. Het effectieve belastingtarief en de bijheffing voor dat verslagjaar worden dienovereenkomstig herrekend op de voet van artikel 8.4, eerste lid. Het voorgestelde zesde lid leidt ertoe dat de voor deze wet verschuldigde belasting over het verslagjaar waarvoor wordt gekozen voor toepassing van dit artikel gelijk is aan de belasting die verschuldigd zou zijn ingeval de over de navolgende vier verslagjaren daadwerkelijk betaalde veronderstelde uitdelingsbelasting betaald zou zijn in het verslagjaar waarvoor de keuze is gemaakt.

Artikel 10.3, zevende lid

Het voorgestelde artikel 10.3, zevende lid voorkomt dat in een verslagjaar betaalde belasting over daadwerkelijke en veronderstelde uitdelingen tweemaal in aanmerking wordt genomen, namelijk eenmaal – door toepassing van het voorgestelde artikel 10.3, derde en het vierde lid – in het jaar waarin het saldo aan veronderstelde uitdelingsbelasting uit een voorgaande jaar vermindert, en andermaal als gecorrigeerde betrokken belasting in het jaar waarin de

uitdelingsbelasting is betaald. De uitdelingsbelasting maakt geen deel uit van de gecorrigeerde betrokken belastingen van het jaar waarin deze is betaald, als deze uitdelingsbelasting in een eerder jaar al in mindering komt op de rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting.

Artikel 10.3, achtste lid

Het voorgestelde artikel 10.3, achtste lid, geeft regels voor de situaties dat:

- een groepsentiteit de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep verlaat;
- nagenoeg alle activa van een groepsentiteit worden overgedragen aan een partij buiten de multinationale groep of omvangrijk binnenlandse groep;
- nagenoeg alle activa van een groepsentiteit worden overgedragen aan een in een andere staat gevestigde groepsentiteit van dezelfde multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep.

Voor deze situaties geldt dat het saldo op de rekeningen voor veronderstelde uitdelingsbelasting in de voorgaande verslagjaren waarvoor die rekeningen zijn bijgehouden in mindering worden gebracht op de gecorrigeerde betrokken belastingen van die verslagjaren. Deze vermindering wordt berekend op de voet van artikel 8.4, eerste lid. De vermindering van de betrokken belastingen leidt ertoe dat het effectieve belastingtarief voor die verslagjaren opnieuw dient te worden herrekend. De uit deze herrekening volgende bijheffing wordt bepaald aan de hand van de ratio, genoemd in het navolgende negende lid.

Artikel 10.3, negende lid

Het voorgestelde artikel 10.3, negende lid regelt dat bij de toepassing van het achtste lid de verschuldigde additionele bijheffing voor een staat voor een verslagjaar, wordt berekend door de op de voet van artikel 8.4 berekende bijheffing voor een verslagjaar te vermenigvuldigen met de ratio X/Y. Onder X wordt hierbij kort gezegd begrepen het kwalificerende inkomen van de groepsentiteit van het betreffende verslagjaar. Onder Y wordt begrepen het netto kwalificerende inkomen voor een staat voor het betreffende verslagjaar, waarvoor de herrekening plaatsvindt. Indien de betreffende groepsentiteit een kwalificerend verlies had in het verslagjaar waarvoor nog een saldo op de rekeningen voor veronderstelde uitdelingsbelasting resteert, is geen additionele bijheffing toerekenbaar aan de groepsentiteit voor dat betreffende verslagjaar.

Voorbeeld 72: In aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel

A Co is een groepsentiteit van een multinationale groep en gevestigd in een staat met een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kiest ten aanzien van A Co voor toepassing van het voorgestelde artikel 10.3, eerste lid. Deze keuze wordt gemaakt voor jaar 1, 2 en 3. Over de daadwerkelijke en veronderstelde uitdelingen wordt een belasting geheven van 15%.

Jaar 1: A Co heeft een kwalificerend inkomen van € 100. A Co verricht geen uitdelingen in jaar 1. Op grond van het voorgestelde artikel 10.3, tweede lid, onderdeel a, is het bedrag aan veronderstelde uitdelingsbelasting € 15. Ook onder toepassing van het voorgestelde artikel 10.3, tweede lid, onderdeel b, bedraagt de veronderstelde uitdelingsbelasting € 15. De rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting in jaar 1 bedraagt op grond van het voorgestelde artikel 10.3, derde lid, € 15.

Jaar 2: A Co heeft een kwalificerend verlies van € 120. A Co verricht geen uitdelingen in jaar 2. Op grond van het voorgestelde artikel 10.3, derde lid, wordt het verlies vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief (15%), hetgeen resulteert in een uitkomst van € 18. Vervolgens wordt de rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting van € 15 uit jaar 1 verminderd met € 15 op grond van het voorgestelde artikel 10.3, vierde lid, onderdeel b. Het restant van € 3 voor jaar 2 wordt op grond van artikel 10.3, vijfde lid voortgewenteld naar volgende verslagjaren.

Jaar 3: A Co heeft een kwalificerend inkomen van € 100. A Co verricht geen uitdelingen in jaar 3. Op grond van het voorgestelde artikel 10.3, tweede lid is het bedrag aan veronderstelde uitdelingsbelasting € 15. De rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting voor jaar 3 wordt vermeerderd met € 15 en vervolgens door toepassing van de voorwaartse verrekening uit het voorgestelde artikel 10.3, vijfde lid, verminderd met het bedrag van € 3 uit jaar 2. Het resterende bedrag op de rekening veronderstelde uitdelingsbelasting van jaar 3 is na verrekening € 12.

	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3
Kwalificerend inkomen of verlies	€ 100	(€ 120)	€ 100
Te betalen belasting (minimumbelastingtarief)	€ 15	(€ 18)	€ 15
Rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting	€ 15	(€ 3)	€ 12

Artikel 10.4

Artikel 10.4, eerste lid

Het voorgestelde artikel 10.4, eerste lid regelt kort gezegd dat het effectieve belastingtarief van een beleggingsentiteit van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep afzonderlijk wordt berekend van het effectieve belastingtarief van de staat waarin de entiteit is gevestigd. De reden hiervoor is dat het inkomen van een beleggingsentiteit in veel gevallen is onderworpen aan een beperkte belastingheffing. Om te voorkomen dat door bijmenging van ander inkomen niet wordt toegekomen aan bijheffing onder toepassing van deze wet, regelt artikel 10.4 dat het effectieve tarief van deze entiteiten afzonderlijk dient te worden berekend. Daarbij regelt het voorgestelde artikel 10.4 kort gezegd dat minderheidsbelanghouders niet onderworpen zijn aan bijheffing ten aanzien van hun belang in een laagbelaste beleggingsentiteit die deel uitmaakt van een multinationale groep of een omvangrijke buitenlandse groep. Het voorgestelde artikel 10.4, eerste lid, is van toepassing op beleggingsentiteiten, die geen fiscaal transparante entiteiten zijn en die niet hebben gekozen voor de toepassing van de voorgestelde hierna toe te lichten artikelen 10.5 of 10.6. Ten aanzien van beleggingsentiteiten die fiscaal transparant zijn, blijft het voorgestelde artikel 6.14 onverkort van toepassing. De definitie van een beleggingsentiteit voor de toepassing van deze wet is opgenomen in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid.

Het voorgestelde artikel 10.4, eerste lid, is eveneens van toepassing op een beleggingsentiteit die deels kwalificeert als een fiscaal transparante entiteit en deels kwalificeert als een omgekeerd hybride entiteit. In een dergelijk geval is dit artikel van toepassing op het

inkomen, de uitgaven, winsten of verliezen van een dergelijke beleggingsentiteit, voor zover zij kwalificeert als niet-transparant in de staat waarin de belanghouder is gevestigd.

Artikel 10.4, tweede lid

Het voorgestelde artikel 10.4, tweede lid bepaalt dat het effectieve belastingtarief van de beleggingsentiteit gelijk is aan de gecorrigeerde betrokken belastingen van de entiteit, zoals bepaald volgens het navolgende derde lid, gedeeld door het aan de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep toerekenbare deel in het kwalificerende inkomen of verlies van de beleggingsentiteit.

Voorbeeld 73: Bepalen effectieve belastingtarief bij een beleggingsentiteit

De multinationale groep A bezit een beleggingsentiteit X Co. De groep heeft een belang van 70% in beleggingsentiteit X Co. Het voorgestelde artikel 10.4 is van toepassing op deze beleggingsentiteit. De winst van beleggingsentiteit X Co is € 100. De betrokken belastingen zijn € 10. Bij het bepalen van het effectieve belastingtarief wordt het aan de multinationale groep toerekenbare deel van het kwalificerende inkomen en verlies van de beleggingsentiteit, alsmede de gecorrigeerde betrokken belastingen van de beleggingsentiteit op grond van het voorgestelde artikel 10.4, derde lid, meegenomen in de berekening. De gecorrigeerde betrokken belastingen zijn € 7 (70% van € 10) en het kwalificerende inkomen en verlies is € 70 (70% van € 100). Het effectieve belastingtarief is $(7/70) \times 100\% = 10\%$.

Indien een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep belangen houdt in meerdere beleggingsentiteiten die in dezelfde staat zijn gevestigd, dan wordt op grond van het voorgestelde artikel 10.4, tweede lid het effectieve belastingtarief ten aanzien van die belangen in die beleggingsentiteiten gezamenlijk berekend. Hiertoe worden, kort gezegd, de gecorrigeerde betrokken belastingen van die entiteiten en het aan de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep toerekenbare deel in het kwalificerende inkomen of verlies van die entiteiten bij elkaar opgeteld.

Artikel 10.4, derde lid

Het voorgestelde artikel 10.4, derde lid vult nader in hoe, voor de berekening van het effectieve belastingtarief, de gecorrigeerde betrokken belastingen van de beleggingsentiteit worden berekend. De gecorrigeerde betrokken belastingen van de beleggingsentiteit bedragen, kort gezegd, de som van het bedrag van de gecorrigeerde betrokken belastingen die op de voet van het voorgestelde artikel 7.5 toerekenbaar zijn aan het aan de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep toerekenbare deel in het kwalificerende inkomen van de beleggingsentiteit. De gecorrigeerde betrokken belastingen van de beleggingsentiteit omvatten overigens niet betrokken belastingen die zijn opgekomen bij de beleggingsentiteit en zien op inkomen dat geen onderdeel vormt van het aan de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep toerekenbare deel van het inkomen van de beleggingsentiteit.

Artikel 10.4, vierde lid

Het voorgestelde artikel 10.4, vierde lid, schrijft voor hoe de bijheffing van de beleggingsentiteit wordt berekend. Voor de berekening van de bijheffing van de beleggingsentiteit zijn in beginsel de rekenregels van artikel 8.2 van overeenkomstige toepassing. Zo wordt de bijheffing berekend door het bijheffingspercentage van de beleggingsentiteit, bepaald overeenkomstig het navolgende vijfde lid, te vermenigvuldigen met het bedrag dat gelijk is aan het verschil tussen het aan de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep toerekenbare deel in het kwalificerende inkomen van de beleggingsentiteit en het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid, bepaald op de voet van het navolgende zesde lid.

Als er meer beleggingsentiteiten in dezelfde staat zijn gevestigd, wordt de bijheffing berekend door de bedragen van het kwalificerende inkomen of verlies, alsmede de bedragen van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van alle beleggingsentiteiten uit die staat, zoals bepaald in het voorgestelde artikel 10.4, tweede tot en met het vierde lid, bij elkaar op te tellen.

Artikel 10.4, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 10.4, vijfde lid, regelt dat het bijheffingspercentage van de beleggingsentiteit het percentage is dat resteert, indien positief, na aftrek van het effectieve belastingtarief van die beleggingsentiteit en het minimumbelastingtarief.

Artikel 10.4, zesde lid

Het voorgestelde artikel 10.4, zesde lid, regelt hoe het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van de beleggingsentiteit wordt berekend. Ook hier wordt voor deze berekening aangesloten bij hetgeen is bepaald in het voorgestelde artikel 8.3, eerste tot en met negende lid. Bij deze berekening worden de in aanmerking komende materiële vaste activa en de in aanmerking komende loonkosten van de in aanmerking komende medewerkers kort gezegd berekend naar de verhouding van het aan de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep toerekenbare deel in het kwalificerende inkomen van de beleggingsentiteit gedeeld door het totale kwalificerende inkomen van die beleggingsentiteit. Zo wordt voorkomen dat vermindering wordt verleend voor het kwalificerende inkomen van deze beleggingsentiteit dat niet toerekenbaar is aan de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep. De bedragen van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid worden bij elkaar opgeteld als er meer beleggingsentiteiten in dezelfde staat zijn gevestigd.

Artikel 10.4, zevende lid

Het voorgestelde artikel 10.4, zevende lid, regelt dat het aan de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep toerekenbare deel in het kwalificerende inkomen van de beleggingsentiteit wordt bepaald op de voet van het voorgestelde artikel 4.2. Ten aanzien van de entiteiten waarvoor de keuze is gemaakt om de voorgestelde artikelen 10.5 of 10.6 toe te passen,

wordt het kwalificerende inkomen of verlies van deze entiteiten niet meegenomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies op grond van het voorgestelde artikel 10.4.

Artikel 10.5

Artikel 10.5, eerste lid

Het voorgestelde artikel 10.5 voorziet in de keuzemogelijkheid om een beleggingsentiteit of een verzekeringsbeleggingsentiteit te behandelen als een fiscaal transparante entiteit. Het voorgestelde artikel 10.5, eerste lid bepaalt dat voor de toepassing van dit artikel onder een verzekeringsbeleggingsentiteit wordt verstaan een entiteit die zou voldoen aan de definitie van een beleggingsfonds of een vastgoedbeleggingsvehikel in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, als deze entiteit niet zou zijn opgericht in verband met verplichtingen uit hoofde van verzekerings- of lijfrenteovereenkomsten, en volledig wordt gehouden door een entiteit die in de staat waarin zij is gevestigd, is onderworpen aan regelgeving voor verzekeringsmaatschappijen. Een verzekeringsbeleggingsentiteit kan ook worden gehouden door een aantal entiteiten die deel uitmaken van dezelfde multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep. De entiteiten die het belang in een verzekeringsbeleggingsentiteit houden moet onderworpen zijn aan regelgeving voor verzekeringsmaatschappijen.

Artikel 10.5, tweede lid

Het voorgestelde artikel 10.5, tweede lid regelt dat een informatieaangifte-indienende groepsentiteit er – in afwijking van de hiervoor beschreven hoofdregel onder het voorgestelde artikel 10.4 – voor kan kiezen om een groepsentiteit die een beleggingsentiteit of een verzekeringsbeleggingsentiteit is, aan te merken als een fiscaal transparante entiteit. Het inkomen van de fiscaal transparante entiteit wordt dan toegerekend aan de groepsentiteit-belanghouder. De groepsentiteit-belanghouder neemt dit inkomen mee bij het berekenen van het kwalificerende inkomen of verlies.

Voor de toepassing van dit voorgestelde tweede lid kan alleen worden gekozen als de groepsentiteit-belanghouder in de staat waarin hij is gevestigd is onderworpen aan een belastingheffing op grond van een waarderingstelsel op basis van reële waarde of een vergelijkbaar stelsel, waarbij de jaarlijkse wijziging in de reële waarde van zijn belang in een dergelijke entiteit als inkomen in de heffing wordt betrokken. Daarbij geldt aanvullend dat het belang dient te worden belast tegen een tarief dat gelijk is aan of hoger is dan het minimumbelastingtarief. De keuze behoeft niet te worden gemaakt door alle groepsentiteit-belanghouders van de beleggingsentiteit, maar geldt wel voor alle belangen die een groepsentiteit-belanghouder houdt in een beleggingsentiteit.

Door de keuze om een beleggingsentiteit als fiscaal transparant aan te merken kan een multinationale groep het aandeel van de groepsentiteit-belanghouder in het resultaat van de beleggingsentiteit voor de toepassing van deze wet aanmerken als inkomen van de groepsentiteit-belanghouder. De keuze voor een fiscaal transparante entiteit zorgt ervoor dat het tijdstip en de locatie waar de inkomsten worden behaald door een beleggingsentiteit voor de toepassing van dit

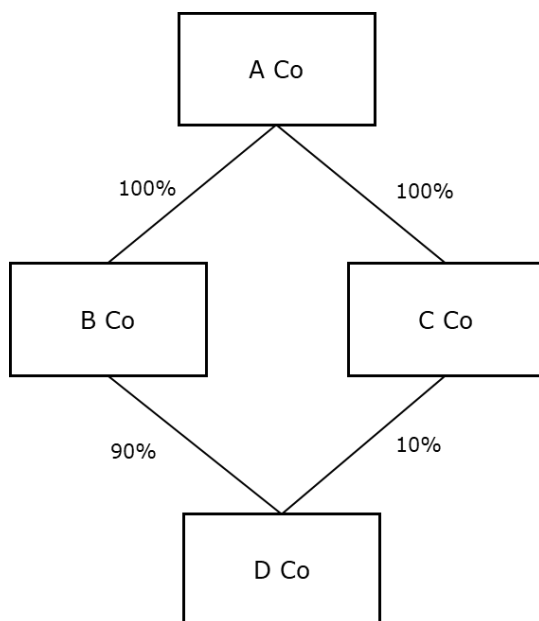
wetsvoorstel overeenkomt met de onderworpenheid van de groepsentiteit-belanghouder aan een belastingheffing op grond van een waarderingsstelsel op basis van reële waarde of een vergelijkbaar stelsel voor de toepassing van de nationale belastingwetgeving.

Artikel 10.5, derde lid

Het voorgestelde artikel 10.5, derde lid voorziet in een fictie waardoor de keuze uit het voorgenoemde tweede lid ook kan worden toegepast dooreen groepsentiteit-belanghouder die middellijk belang houdt in een beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit. Hierbij gelden als voorwaarden dat de groepsentiteit-belanghouder dit middellijke belang houdt door tussenkomst van een onmiddellijk gehouden belang in een andere beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit en dat de groepsentiteit-belanghouder is onderworpen aan een belastingheffing op grond van een waarderingsstelsel op basis van reële waarde of een daarmee vergelijkbaar stelsel ten aanzien van dat onmiddellijke belang. Indien aan deze voorwaarden wordt voldaan wordt een groepsentiteit-belanghouder ten aanzien van zijn middellijke belangen in de beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit geacht te zijn onderworpen aan belastingheffing op grond van een waarderingsstelsel op basis van reële waarde of een daarmee vergelijkbaar stelsel. Het voorgestelde artikel 10.5, tweede lid kan hierdoor ook toepassing vinden ten aanzien van middellijk gehouden belangen in een beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit.

De gevolgen voor de belastingheffing van waardemutaties van een middellijk gehouden belang in een beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit die tot uitdrukking komen in de waardering van het onmiddellijk gehouden belang in een beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit worden derhalve toegerekend aan het kwalificerende inkomen of verlies van die betreffende entiteit. Het aandeel van de groepsentiteit-belanghouder in het kwalificerende inkomen of verlies van de beleggingsentiteit of verzekeraarsbeleggingsentiteit mag bij de groepsentiteit-belanghouder niet twee keer in aanmerking worden genomen. Verder dient een groepsentiteit-belanghouder zijn belang in een beleggingsentiteit of een verzekeringsbeleggingsentiteit niet in aanmerking te nemen onder toepassing van een waarderingsmethode op reële waarde, zelfs niet ingeval zelfstandig bezien, de groepsentiteit-belanghouder niet een controlerend belang heeft over deze entiteit.

Voorbeeld 74: Keuze beleggingsentiteit als fiscaal transparante entiteit



A Co kiest, als informatie-indiende groepsentiteit, namens de groepsentiteit-belanghouders B Co en C Co, om het beleggingsfonds D Co op grond van het voorgestelde artikel 10.5, tweede lid als een fiscaal transparante entiteit te behandelen. D Co heeft in een verslagjaar een netto-inkomen van € 100, betaalt geen belasting en verricht geen dividenduitkeringen. Het inkomen van € 100 van D Co wordt voor € 90 in de berekening van het kwalificerende inkomen bij B Co in aanmerking genomen. C Co neemt € 10 inkomen van het beleggingsfonds mee in de berekening van haar kwalificerende inkomen.

Afzonderlijk bezien zal B Co D Co consolideren voor haar geconsolideerde jaarrekening, omdat sprake is van een controlerend belang. C Co zal waarschijnlijk op grond van de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaarden verplicht zijn om haar belang in het beleggingsfonds te waarderen op basis van reële waarde en haar winst of verlies op te nemen in haar inkomen. Voor de toepassing van dit wetsvoorstel neemt C Co ten aanzien van zijn belang in D Co echter geen winsten als gevolg van de waardering op reële waarde of uitdelingen in aanmerking. Anders zou C Co naast het bedrag van € 10 dat op grond van de toepassing van het voorgestelde artikel 10.5, tweede lid, als kwalificerend inkomen in aanmerking wordt genomen, ook een winst van € 10 in aanmerking nemen als gevolg van de waardering van zijn belang in D Co op reële waarde. Door de winst of verlies van de waardering op basis van reële waarde niet in het kwalificerende inkomen op te nemen, wordt een dubbeltelling voorkomen.

Artikel 10.5, vierde lid

Het voorgestelde artikel 10.5 vierde lid, bepaalt dat de keuze voor de toepassing van het tweede lid conform het voorgestelde artikel 12.2, eerste lid, kan worden gemaakt. Er is sprake van een keuze voor een periode van vijf jaar. Als deze keuze wordt gemaakt, vindt het voorgestelde artikel 10.4 geen toepassing. Ingeval de keuze wordt herroepen door de groepsentiteit-belanghouder, regelt het voorgestelde artikel 10.5, vierde lid, dat de winst of verlies als gevolg van de vervreemding van een door een beleggingsentiteit of een verzekeringsbeleggingsentiteit

aangehouden activum of passivum wordt bepaald op basis van de reële waarde op de eerste dag van het jaar waarin de herroeping plaatsvindt.

Artikel 10.6

Artikel 10.6, eerste lid

Het voorgestelde artikel 10.6 regelt dat, in afwijking van hetgeen bepaald in het voorgenoemde artikel 10.4, het effectief belastingtarief en bijheffing voor een beleggingsentiteit mag worden bepaald aan de hand van de belastbare-uitdelingsmethode. Deze methode vermindert kort gezegd de potentiële bijheffing voor zover een beleggingsentiteit winstuitdelingen verricht die bij de ontvangende groepsentiteit in belastingheffing worden betrokken tegen een belastingtarief dat gelijk is aan of hoger is dan het minimumbelastingtarief. Het eerste lid van dit artikel bepaalt dat als de informatie-indienende groepsentiteit daarvoor kiest, in afwijking van het voorgestelde artikel 10.4 een groepsentiteit-belanghouder met een belang in een beleggingsentiteit de belastbare-uitdelingsmethode met betrekking tot zijn belang in de beleggingsentiteit mag toepassen. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10.6, eerste lid, kan alleen worden gekozen als de groepsentiteit-belanghouder zelf geen beleggingsentiteit is. Tevens dient voor toepassing van het eerste lid de groepsentiteit-belanghouder te zijn onderworpen aan belastingheffing over de uitdelingen van de beleggingsentiteit tegen een belastingtarief dat gelijk is aan of hoger is dan het minimumbelastingtarief. De keuze is van toepassing voor alle belangen van de groepsentiteit-belanghouder in de beleggingsentiteiten en geldt op grond van het voorgestelde artikel 12.2, eerste lid, voor een periode van vijf verslagjaren. De keuze behoeft niet te worden gemaakt door alle groepsentiteit-belanghouders in de beleggingsentiteit.

Artikel 10.6, tweede lid

Het voorgestelde artikel 10.6, tweede lid, regelt dat onder toepassing van de belastbare-uitdelingsmethode uitdelingen en veronderstelde uitdelingen van het kwalificerende inkomen van een beleggingsentiteit worden aangemerkt als het kwalificerende inkomen van de groepsentiteit-belanghouder die de uitdeling ontvangt, respectievelijk de veronderstelde uitdeling wordt geacht te ontvangen. Voor de invulling van het begrip veronderstelde uitdelingen wordt aangesloten bij lokale belastingregelgeving van de groepsentiteit-belanghouder.

Artikel 10.6, derde lid

Het voorgestelde artikel 10.6, derde lid, bepaalt dat het bedrag aan betrokken belastingen van de beleggingsentiteit dat verrekenbaar is met de belastingschuld van de groepsentiteit-belanghouder over de uitdeling van de beleggingsentiteit, wordt begrepen in het kwalificerende inkomen en de gecorrigeerde betrokken belastingen van de groepsentiteit-belanghouder die de uitdeling heeft ontvangen. Het gaat hierbij om het bedrag aan betrokken belastingen dat is betaald door de beleggingsentiteit met betrekking tot de uitdeling, welk bedrag op grond van de lokale belastingregelgeving van de groepsentiteit-belanghouder verrekenbaar is bij de berekening van de belastingschuld van de belanghouder. Het genoemde bedrag aan betrokken belastingen verhoogt op grond van dit artikel eveneens het kwalificerende inkomen van de groepsentiteit-belanghouder, ten einde te voorkomen dat verrekening eveneens leidt tot een lagere verschuldigheid van

belasting onder toepassing van dit wetsvoorstel (doordat bij de groepsentiteit-belanghouder voor de berekening van het effectief tarief wel de gecorrigeerde betrokken belastingen worden verhoogd, maar niet het kwalificerende inkomen).

Artikel 10.6, vierde lid

Het voorgestelde artikel 10.6, vierde lid, bepaalt dat het aandeel van de groepsentiteit-belanghouder in het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van een beleggingsentiteit van het referentiejaar, zoals gedefinieerd in artikel 10.6, tiende lid, wordt aangemerkt als kwalificerend inkomen van de beleggingsentiteit voor het verslagjaar. Hierbij wordt het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van een beleggingsentiteit bepaald op grond van het hierna voorgestelde artikel 10.6, zesde lid. Het bedrag van dit kwalificerende inkomen vermenigvuldigt met het minimumbelastingtarief wordt vervolgens aangemerkt als bijheffing van een laagbelaste groepsentiteit voor het verslagjaar voor de toepassing van de hoofdstukken 3, 4 en 5.

Artikel 10.6, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 10.6, vijfde lid, regelt dat het kwalificerende inkomen of verlies van de groepsentiteit en de gecorrigeerde betrokken belastingen die toerekenbaar zijn aan dergelijk inkomen voor het verslagjaar worden uitgesloten van de berekening van het effectieve belastingtarief op de voet van hoofdstuk 8 en artikel 10.4, eerste tot en met vijfde lid, voor het huidige verslagjaar, met uitzondering van het bedrag aan betrokken belastingen dat bij de groepsentiteit-belanghouder is inbegrepen in het kwalificerende inkomen en gecorrigeerde betrokken belastingen op grond van het derde lid van dit artikel.

Artikel 10.6, zesde lid

Het voorgestelde artikel 10.6, zesde lid, regelt hoe het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van een beleggingsentiteit voor het referentiejaar wordt bepaald. Het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van een beleggingsentiteit toetst in wezen of het kwalificerende inkomen voor het referentiejaar bij het einde van de referentieperiode is uitgedeeld of verrekend met verliezen. Derhalve dient voor ieder referentiejaar het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen te worden bijgehouden. Het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen wordt berekend ter zake van de beleggingsentiteit, maar voor de toepassing van dit artikel wordt de bijheffing berekend voor het aandeel van de groepsentiteit-belanghouder in het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van de beleggingsentiteit.

Het niet-uitgedeelde kwalificerende netto-inkomen van een beleggingsentiteit voor een referentiejaar wordt bepaald aan de hand van het bedrag aan kwalificerende inkomen van die beleggingsentiteit voor dat referentiejaar. Indien het kwalificerende inkomen nihil is of sprake is van een kwalificerend verlies in het referentiejaar, dan is het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen voor dat jaar nihil en blijft het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen voor dat jaar ook nihil zolang dat jaar is opgenomen in de referentieperiode.

Voor de bepaling van het niet-uitgedeelde kwalificerende netto-inkomen van een beleggingsentiteit voor een referentiejaar wordt het bedrag aan kwalificerende inkomen van die beleggingsentiteit voor dat referentiejaar op grond van het voorgestelde artikel 10.6, zesde lid, onderdeel a verminderd, maar niet verder dan tot nihil, met de betrokken belastingen van de beleggingsentiteit. Dit is nodig omdat betrokken belastingen de uitdeelbare winst verminderen. Zonder deze aanpassing zouden niet het gehele kwalificerende inkomen door de beleggingsentiteit kunnen worden uitgedeeld.

Voor de bepaling van niet-uitgedeelde kwalificerende netto-inkomen wordt het bedrag aan kwalificerende inkomen op grond van het voorgestelde artikel 10.6, zesde lid, onderdeel b verder verminderd met de uitdelingen en veronderstelde uitdelingen aan aandeelhouders die geen beleggingsentiteit zijn gedurende de referentieperiode. Een multinationale groep is vrij in haar methode om te bepalen of de uitdelingen, eventueel via een keten van beleggingsentiteiten worden uitgedeeld aan aandeelhouders die geen beleggingsentiteiten zijn.

Op grond van het voorgestelde artikel 10.6, zesde lid, onderdeel c, wordt het bedrag aan kwalificerende inkomen verder verminderd met kwalificerende verliezen gedurende de referentieperiode. De reden hiervoor is dat verliezen het bedrag verminderen dat als dividend kan worden uitgedeeld.

Op grond van het voorgestelde artikel 10.6, zesde lid, onderdeel d, wordt het bedrag aan kwalificerende inkomen verder verminderd met een resterend bedrag aan kwalificerende verliezen dat in een voorgaande referentieperiode is ontstaan, maar binnen die periode niet het kwalificerende inkomen heeft verminderd. Ofwel, als de verliezen die gedurende een referentieperiode zijn ontstaan groter zijn dan het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen in die periode, wordt dit verlies voorwaarts verrekend met het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van een volgend referentiejaar.

Artikel 10.6, zevende lid

Om eventuele dubbeltellingen te voorkomen, regelt het voorgestelde artikel 10.6, zevende lid, kort gezegd dat het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen niet wordt verlaagd met uitdelingen en veronderstelde uitdelingen, noch met kwalificerende verliezen als deze het niet-uitgedeelde kwalificerende inkomen al een keer hebben verminderd in een voorgaand jaar.

Artikel 10.6, achtste lid

Het voorgestelde artikel 10.6, achtste lid, bepaalt dat voor de toepassing van dit artikel onder meer sprake is van een veronderstelde uitdeling indien een overdracht plaatsvindt van een onmiddellijk of middellijk belang in een beleggingsentiteit aan een entiteit die geen deel uitmaakt van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep. De veronderstelde uitkering wordt bepaald op basis van het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen dat toerekenbaar is aan het belang dat wordt overgedragen. Het voorgestelde artikel 10.6, achtste lid, is van toepassing ongeacht of de groepsentiteit-belanghouder die zijn belang overdraagt,

belastingplichtig is als gevolg van de overdracht. Artikel 10.6, achtste lid, voorkomt dat bijheffing over het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen oneindig kan worden uitgesteld.

Artikel 10.6, negende lid

Het voorgestelde artikel 10.6, negende lid, regelt dat de keuze, bedoeld in het voorgestelde artikel 10.6, eerste lid, wordt gemaakt in overeenstemming met het voorgestelde artikel 12.2, eerste lid. Er is sprake van een keuze voor een periode van vijf jaar. Als wordt gekozen voor toepassing van het eerste lid, vindt het voorgestelde artikel 10.4 geen toepassing. Indien de keuze wordt herroepen wordt het aandeel van de groepsentiteit-belanghouder in het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van de beleggingsentiteit voor het referentiejaar, aan het einde van het verslagjaar dat voorafgaat aan het verslagjaar waarin de herroeping heeft plaatsgevonden, aangemerkt als kwalificerend inkomen van de beleggingsentiteit voor dat laatstgenoemde verslagjaar. Dit bedrag wordt vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief en wordt vervolgens aangemerkt als bijheffing van een laagbelaste groepsentiteit voor het verslagjaar voor de toepassing van de hoofdstukken 3, 4 en 5.

Artikel 10.6, tiende lid

Het voorgestelde artikel 10.6, tiende lid, regelt wat voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder referentiejaar en referentieperiode. De referentieperiode is de periode vanaf het begin van het derde jaar voorafgaand aan het huidige verslagjaar tot en met de laatste dag van het huidige verslagjaar. Er is dus sprake van een periode van vier jaar. Het referentiejaar is het derde jaar voorafgaand aan het verslagjaar.

Artikel 11.1

Artikel 11.1, eerste lid

Het voorgestelde artikel 11.1, eerste lid, bepaalt dat de bijheffing op aangifte moet worden voldaan.

Artikel 11.1, tweede lid

In afwijking van artikel 10, tweede lid, eerste volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, en voor wat de BES eilanden betreft artikel 8.2, tweede lid, eerste zin, van de Belastingwet BES stelt de inspecteur een termijn voor het doen van de aangifte voor de bijheffing zodanig vast dat deze niet eerder verstrijkt dan zeventien maanden na het einde van het verslagjaar. Omdat de benodigde informatie uit de bijheffing-informatieaangifte niet later dan vijftien maanden na het einde van het verslagjaar beschikbaar moet zijn, wordt de belastingplichtige een termijn geboden van ten minste twee maanden na het beschikbaar komen van de relevante informatie voor het doen van de belastingaangifte.

Artikel 11.1, derde lid

In het voorgestelde artikel 11.1, derde lid, wordt voorts geregeld dat de belasting, in afwijking van artikel 19, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 8.11,

eerste lid, van de Belastingwet BES, binnen zeventien maanden na het einde van het verslagjaar aan de ontvanger moet worden betaald.

Artikel 11.2

Artikel 11.2, eerste lid

Het voorgestelde artikel 11.2, eerste lid, regelt dat de naheffingstermijn, in afwijking van artikel 20, derde lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen en voor wat de BES eilanden betreft in afwijking van artikel 8.12, vierde lid, van de Belastingwet BES, vervalt na het verlopen van zes jaren en vier maanden na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan. Omdat de reguliere naheffingstermijn uitgaat van een aangiftetermijn van een maand en voor de aangifteplicht op grond van deze wet een termijn geldt van zeventien maanden, wordt de naheffingstermijn verlengt met de zestien maanden verlenging van de aangiftetermijn die met deze wet wordt bewerkstelligd.

Artikel 11.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 11.2, tweede lid, regelt dat de naheffingstermijn, ingeval de overgangsbepaling van artikel 13.3, leden twee en drie, van deze wet toepassing vinden, in afwijking van artikel 20, derde lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 8.12, vierde lid, van de Belastingwet BES, de bevoegdheid tot naheffing vervalt door verloop van zes jaren en zeven maanden na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan.

Artikel 11.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 11.2, derde lid, regelt dat in afwijking van het voorgestelde artikel 11.2, eerste en tweede lid, artikel 20, derde lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 8.12, vierde lid, van de Belastingwet BES, de bevoegdheid tot het opleggen van een naheffingsaanslag komt te vervallen als het voorgestelde artikel 8.4, derde lid, toepassing vindt, ter zake van de binnenlandse bijheffing die op grond van dat artikel als additionele bijheffing dient te worden aangemerkt. Artikel 8.4, derde lid, regelt dat als een bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing over een verslagjaar niet is betaald binnen vier verslagjaren na het verslagjaar waarin die bijheffing verschuldigd is geworden, het niet-betaalde bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing wordt aangemerkt als een additionele bijheffing voor de toepassing van artikel 8.2, tweede lid, over het vijfde verslagjaar na het verslagjaar waarin die bijheffing verschuldigd is geworden. Als de kwalificerende binnenlandse bijheffing niet binnen de in artikel 8.4, derde lid, gestelde termijn betaald is, vervalt met ingang van dat vijfde verslagjaar ook de bevoegdheid tot het opleggen van een naheffingsaanslag.

Artikel 11.3

Artikel 11.3, eerste lid

Op grond van het voorgestelde artikel 11.3, eerste lid, wordt belastingrente in rekening gebracht bij naheffingsaanslagen voor de bijheffing. Hierbij wordt opgemerkt dat de algemene formele bepalingen van de AWR inzake de belastingrente, zoals bijvoorbeeld artikel 30j AWR dat

ziet op de rechtsbescherming, eveneens van toepassing zijn. Op de BES eilanden wordt daarentegen geen belastingrente gerekend.

Artikel 11.3, tweede lid

Ingevolge het voorgestelde artikel 11.3, tweede lid, wordt de belastingrente enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag volgend op de laatste dag van de betaaltermijn, bedoeld in artikel 11.1, derde lid, en eindigt op de dag voorafgaand aan de dag waarop de naheffingsaanslag invorderbaar is ingevolge artikel 9 IW 1990. De grondslag voor de belastingrente is de nageheven bijheffing. In vergelijking met belastingrente bij een naheffingsaanslag inzake andere rijksbelastingen wijkt het tijdvak waarover belastingrente wordt berekend aanzienlijk af.³⁵ Echter, dit is een bewust geaccepteerd gevolg van de keuze om een verlengde betaaltermijn (en aangiftetermijn) te bieden. Pas na het verloop van die betaaltermijn kan worden gesproken van een verzuim waarna het in rekening brengen van belastingrente gerechtvaardigd is.

Artikel 11.3, derde lid

Het voorgestelde artikel 11.3, derde lid, regelt dat wanneer een naheffingsaanslag ter zake waarvan belastingrente in rekening is gebracht naar aanleiding van een bezwaarschrift, een daaropvolgende gerechtelijke procedure of een ambtshalve vermindering wordt verminderd of wordt vernietigd, de eerder in rekening gebrachte rente naar evenredigheid wordt verminderd, onderscheidenlijk vernietigd.

Artikel 11.3, vierde lid

Ten slotte wordt met het voorgestelde artikel 11.3, vierde lid, bewerkstelligd dat artikel 30ha en 30hb AWR van overeenkomstige toepassing zijn. Hiermee wordt geregeld dat ingeval van een teruggaaf van bijheffing in bepaalde gevallen belastingrente zal worden vergoed. Voorts wordt hiermee geregeld dat het percentage van de belastingrente bij algemene maatregel van bestuur (AMvB) wordt vastgesteld. Het percentage van de belastingrente bij de bijheffing zal op een later moment bij AMvB bekend worden gemaakt.

Artikel 11.4

Artikel 11.4, eerste lid

Het voorgestelde artikel 11.4, eerste lid, regelt dat voor de toepassing van artikel 67b, eerste lid, AWR en artikel 8.23, eerste lid, Belastingwet BES het verzuim ziet op het niet doen van aangifte dan wel op het niet doen van aangifte binnen de termijn bedoeld in artikel 11.1, tweede lid. Deze bepaling is noodzakelijk omdat de voorgestelde bijheffing een afwijkende aangiftetermijn kent.

Artikel 11.4, tweede lid

Het voorgestelde artikel 11.4, tweede lid, bepaalt dat in afwijking van de artikelen 67b, derde lid, 67c, derde lid, en 67f, vierde lid, AWR alsmede artikel 8.23, derde lid, en artikel 8.26,

³⁵ Art. 30h, tweede lid, AWR.

vierde lid, Belastingwet BES de bevoegdheid tot het opleggen van die bestuurlijke boete vervalt door verloop van zeven jaren na afloop van het jaar waarin de belastingschuld is ontstaan. Voornoemde bestuurlijke boetes zijn reguliere fiscale boetes bij aangiftebelastingen. Artikel 67b AWR en artikel 8.23 Belastingwet BES betreffen beiden een verzuimboete en zien kort samengevat op het niet of niet tijdig indienen van de aangifte. Artikel 67c betreft een verzuimboete en ziet kort samengevat op het niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betalen van de bijheffing. De Belastingwet BES kent daarentegen geen equivalent op artikel 67c AWR. Ten slotte betreffen artikel 67f en artikel 8.26 Belastingwet BES beiden vergrijpboetes. Deze vergrijpboetes kunnen worden opgelegd ingeval het aan opzet of grove schuld van de bijdrageplichtige is te wijten dat de bijheffing welke op aangifte moet worden voldaan niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig is betaald.

Artikel 11.4, derde lid

Het voorgestelde artikel 11.4, derde lid, regelt dat de bevoegdheid voor het opleggen van een bestuurlijke boete, in afwijking van het tweede lid, vervalt door het verloop van zes jaren en zeven maanden, als artikel 13.3

Artikel 12.1

Artikel 12.1, eerste lid

Het voorgestelde artikel 12.1, eerste lid, geeft de definities van 'aangewezen lokale entiteit' en 'kwalificerende overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten'.

Een 'aangewezen lokale entiteit' wordt voor de toepassing van het voorgestelde artikel 12.1, eerste lid, onderdeel a, omschreven als de groepsentiteit van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep die in Nederland is gevestigd en door de andere in Nederland gevestigde groepsentiteiten van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep is aangewezen om de bijheffing-informatieaangifte, bedoeld in het voorgestelde artikel 12.1, tweede lid, in te dienen of namens hen de inspecteur de berichten, bedoeld in het voorgestelde artikel 12.1, vierde lid, te verstrekken.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 12.1, eerste lid, onderdeel b wordt onder een 'kwalificerende overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten' verstaan: een bilaterale of multilaterale overeenkomst of regeling tussen twee of meer bevoegde autoriteiten die voorziet in de automatische uitwisseling van de jaarlijkse bijheffing-informatieaangiften.

Artikel 12.1, tweede lid

Op grond van het voorgestelde artikel 12.1, tweede lid, heeft een in Nederland gevestigde groepsentiteit de verplichting om een bijheffing-informatieaangifte in te dienen, respectievelijk kan deze bijheffing-informatieaangifte namens de groepsentiteit door een aangewezen lokale entiteit worden ingediend.

Artikel 12.1, derde lid

Op grond van het voorgestelde artikel 12.1, derde lid, hoeft een groepsentiteit, in afwijking van de hoofdregel van het voorgestelde artikel 12.1, tweede lid, geen bijheffing-informatieaangifte

in te dienen als de bijheffing-informatieaangifte in overeenstemming met de voorwaarden omschreven in het voorgestelde artikel 12.1, vijfde lid, wordt ingediend door een uiteindelijkkemoederentiteit of een aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit, mits deze uiteindelijkkemoederentiteit, respectievelijk de aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit, gevestigd is in een staat waarin voor het verslagjaar een van kracht zijnde kwalificerende overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten met Nederland bestaat.

Artikel 12.1, vierde lid

In het geval dat de bijheffing-informatieaangifte niet door de groepsentiteit wordt ingediend, maar door de uiteindelijkkemoederentiteit of een aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit, is de in Nederland gevestigde groepsentiteit op grond van het voorgestelde artikel 12.1, vierde lid, gehouden om te melden bij de inspecteur welke groepsentiteit de bijheffing-informatieaangifte zal indienen en waar deze groepsentiteit is gevestigd (de informatieplicht).

Artikel 12.1, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 11.1, vijfde lid, regelt dat de bijheffing-informatieaangifte door middel van een standaardformulier moet worden ingediend. Voorts regelt dit voorgestelde artikel 12.1, vijfde lid, welke informatie ten minste moet worden opgenomen in de bijheffing-informatieaangifte. De informatie die moet de bijheffing-informatieaangifte betreft:

- informatie over de groepsentiteiten van de groep (zoals identificatienummers en vestigingsplaats);
- informatie over de groepsstructuur;
- informatie die nodig is voor het bepalen van het effectieve belastingtarief (zoals bedoeld in hoofdstuk 8 van dit wetsvoorstel), de bijheffing over een joint-venture groep en het bedrag aan en de toerekening van bijheffing; en
- een overzicht van de gemaakte keuzes op grond van dit wetsvoorstel.

De inhoud van dit standaardformulier wordt nader uitgewerkt binnen het OESO Implementation Framework.

Artikel 12.1, zesde lid

In het voorgestelde artikel 12.1, zesde lid, worden regels gesteld over de informatie moet worden opgenomen in de bijheffing-informatieaangifte, als deze bijheffing-informatieaangifte wordt opgesteld door een uiteindelijkkemoederentiteit die is gevestigd in een niet-EU-Lidstaat die een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toepast,

Artikel 12.1, zevende lid

Het voorgestelde artikel 12.1, zevende lid, regelt dat de bijheffing-informatieaangifte en alle relevante te verstrekken informatie (zoals de melding welke groepsentiteit de bijheffing-informatieaangifte zal indienen) uiterlijk vijftien maanden na de laatste dag van het verslagjaar moeten zijn ingediend bij de inspecteur.

Artikel 12.2

Artikel 12.2, eerste lid

Het voorgestelde artikel 12.2, eerste lid, regelt dat keuzes die zijn gemaakt op grond van de voorgestelde artikelen 2.2, 6.3, eerste lid, 6.6, eerste lid, 6.9, eerste lid, 10.5, tweede lid en 10.6, eerste lid geldig zijn voor een periode van vijf verslagjaren. Deze periode vangt aan in het verslagjaar waarin de keuze is gemaakt. Voorts regelt het voorgestelde artikel 12.2, eerste lid, dat een keuze automatisch wordt verlengd, tenzij deze wordt herroepen door de informatieaangifte-indienende-groepsentiteit aan het einde van de vijfjaarsperiode. De herroeping is geldig voor vijf verslagjaren, vanaf het verslagjaar waarin deze herroeping is gedaan. De keuze moet op grond van artikel 12.1 lid 5 of artikel 12.1 lid 6 van dit wetsvoorstel worden opgenomen in de bijheffing-informatieaangifte. Na opname van de keuze in de bijheffing-informatieaangifte, staat deze vast tot het eerst volgende moment waarop deze keuze kan worden herroepen.

Artikel 12.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 12.2, tweede lid, regelt dat de keuzes als bedoeld in de voorgestelde artikelen 6.7, eerste lid, 7.3, negende lid, onderdeel b, 7.6, derde lid, 8.3, eerste lid, 8.5, eerste lid, 8.7 en 10.3, eerste lid, geldig zijn voor de periode van één verslagjaar. Deze keuze wordt automatisch verlengd, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuze herroept aan het einde van het verslagjaar. De keuze moet op grond van artikel 12.1 lid 5 of artikel 12.1 lid 6 van dit wetsvoorstel worden opgenomen in de bijheffing-informatieaangifte. Na opname van de keuze in de bijheffing-informatieaangifte, staat deze vast tot het eerstvolgende moment waarop deze keuze kan worden herroepen.

Artikel 12.3

Artikel 12.3, eerste lid

In het voorgestelde artikel 12.3, eerste lid, is geregeld dat als het aan opzet of grove schuld is te wijten dat niet, niet tijdig of niet volledig is voldaan aan de verplichting van het voorgestelde artikel 12.1, tweede lid, het indienen van de bijheffing-informatieaangifte, dit een vergrijp vormt ten aanzien waarvan de inspecteur een boete van ten hoogste de zesde categorie, bedoeld in artikel 23, zesde lid, van het Wetboek van Strafrecht, kan opleggen. De hoogte van deze boete is gelijk aan de boete voor het opzettelijk of grofschuldig niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist indienen van het landenrapport of de notificatie, als bedoeld in artikelen 29c en 29d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Artikel 12.3, tweede lid

Het voorgestelde artikel 12.3, tweede lid, regelt dat als het aan opzet of grove schuld te wijten is dat niet, niet tijdig of niet volledig is voldaan aan de verplichting van artikel 12.1, vierde lid, dit een vergrijp vormt ten aanzien waarvan de inspecteur een boete van ten hoogste de vierde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht, kan opleggen. De reden dat voor de informatieplicht een lagere boete opgelegd kan worden dan voor de indiening van de bijheffing-informatieaangifte is dat de informatieplicht niet benodigd is voor de berekening

van de hoogte en verdeling van de bijheffing en geen invloed heeft op de uitwisseling van de bijheffing-informatieaangifte.

In plaats van de bestuurlijke boete voor de informatieplicht, respectievelijk de bijheffing-informatieaangifte, kan het niet voldoen aan de informatieplicht, respectievelijk de bijheffing-informatieaangifte aangemerkt worden als een strafbaar feit als bedoeld in hoofdstuk IX van de AWR. Dit betekent dat indien sprake is van een strafrechtelijke overtreding de betrokkene kan worden gestraft met hechtenis van ten hoogste zes maanden of een geldboete van de derde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht en voor wat de BES eilanden betreft in artikel 27, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht BES. Gebeurt het niet-nakomen opzettelijk, dan is sprake van een misdrijf, waarop naast een geldboete van de vierde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht, een gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren staat. Strafvervolging wordt echter in het algemeen gereserveerd voor de meest ernstige gevallen, te meer daar het Openbaar Ministerie een beperkte capaciteit heeft.

Naast de informatieplicht, respectievelijk de bijheffing-informatieaangifte, zal voor in Nederland gevestigde groepsentiteiten ook de verplichting bestaan om een aangifte op voldoening te doen ingeval een bijheffing verschuldigd is. Voor sancties, rechtsbescherming, bezwaar en beroep wordt aangesloten bij de bepalingen die de AWR daarover voor aangiftebelastingen biedt. Dit betekent dat ingeval niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn heeft betaald een verzuimboete van ten hoogste € 5.514 opgelegd kan worden.³⁶ Ook is het voor de inspecteur mogelijk om, als het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat bijheffing, gedeeltelijk niet, dan wel niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn is betaald, een bestuurlijke boete op te leggen van ten hoogste 100 percent van de als gevolg van de opzet of grove schuld te weinig betaalde bijheffing.³⁷ Ingeval van opzet kan tevens de strafrechtelijke weg van artikel 69 AWR bewandeld worden.

Ook zal worden voorzien in een mededelingsplicht, waardoor belastingplichtigen worden gehouden de inspecteur uit eigen beweging mededeling te doen van onjuistheden of onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hun bekend zijn of zijn geworden.³⁸ Dit zal de vorm krijgen van een algemene maatregel van bestuur. Het niet, niet tijdig of niet op de juiste wijze voldoen aan deze wordt aangemerkt als een overtreding. Indien het niet nakomen van die verplichting is te wijten aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem een bestuurlijke boete kan opleggen van ten hoogste 100 percent van het bedrag aan belasting dat niet is geheven.

De woorden 'ten hoogste' zijn in alle gevallen toegevoegd om te benadrukken dat in elk geval de boete proportioneel moet zijn. Wat een proportionele boete is, hangt af van alle relevante feiten en omstandigheden van het concrete geval. Deze worden afgewogen door de inspecteur en

³⁶ Artikel 67c AWR.

³⁷ Artikel 67f AWR.

³⁸ Artikel 10a AWR.

kunnen leiden tot een vermindering van het bedrag van de boete. Hierbij kan sprake zijn van omstandigheden die strafverzwarend of strafverminderend zijn. Zo kan recidive leiden tot een verhoging van de boete en kunnen slechte financiële omstandigheden leiden tot een verlaging van de boete.

Artikel 13.1

Het voorgestelde artikel 13.1 bevat overgangsregels voor bepaalde situaties. Vanaf het moment dat een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met betrekking tot haar in Nederland gevestigde groepsentiteiten onder het bereik van dit wetsvoorstel valt, zal de groep het effectieve belastingtarief voor Nederland moeten bepalen. Een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep kan in de periode(n) voordat zij belastingplichtig wordt actieve of passieve belastinglatenties op de balans opnemen, bijvoorbeeld doordat er verlies wordt gemaakt of activa worden overgedragen. Deze situaties kunnen effect hebben bij de berekening van het effectieve belastingtarief op het moment dat de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep binnen het bereik van dit wetsvoorstel komt.

Artikel 13.1, eerste lid

Als een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep actieve of passieve belastinglatenties heeft in het overgangsjaar, dan regelt het voorgestelde artikel 13.1, eerste lid, hoe deze actieve of passieve belastinglatenties worden opgenomen in de berekening van het effectieve belastingtarief in het overgangsjaar en de daaropvolgende verslagjaren. Deze actieve of passieve belastinglatenties worden, op grond van het voorgestelde artikel 13.1, eerste lid, opgenomen in de berekening van het effectieve belastingtarief tegen het laagste van het van toepassing zijnde minimumbelastingtarief of het belastingtarief waartegen de actieve of passieve belastinglatenties in de financiële verslaggeving zijn opgenomen.

Een actieve belastinglatentie die in beginsel in aanmerking is genomen voor een binnenlands belastingtarief dat lager is dan het minimumbelastingtarief mag voor de berekening van het effectieve belastingtarief alsnog worden herrekend tegen het minimumbelastingtarief als de in Nederland gevestigde groepsentiteit aannemelijk kan maken dat de actieve belastinglatentie tegen een lager bedrag is opgenomen in de financiële verslaggeving en toerekenbaar is aan een kwalificerend verlies. De toets of er sprake is van een kwalificerend verlies wordt aangelegd in het jaar dat de actieve belastinglatentie ontstaat.

In overeenstemming met het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel worden wijzigingen van de waarde van een actieve belastinglatentie als gevolg van een aanpassing in de waarderingsmethode of verantwoordingsmethode buiten beschouwing gelaten. Als actieve of passieve belastinglatenties zijn ontstaan voor het overgangsjaar en van invloed zijn bij het bepalen van de betrokken belastingen in een verslagjaar wordt overeenkomstig het voorgestelde artikel 7.3 rekening gehouden met de toepassing van het voorgestelde artikel 13.1, eerste lid.

Actieve en passieve belastinglatenties, vastgesteld door toepassing van het voorgestelde artikel 13.1, eerste lid, worden niet in aanmerking genomen als de keuze wordt gemaakt voor het voorgestelde artikel 7.4. Het voorgestelde artikel 7.3 is namelijk niet van toepassing als wordt gekozen voor de toepassing van het voorgestelde artikel 7.4.

Artikel 13.1, tweede lid

Het voorgestelde artikel 13.1, tweede lid, voorkomt dat de vorming van een actieve belastinglatentie voor het overgangsjaar van invloed is op de berekening van de betrokken belastingen in het overgangsjaar en daaropvolgende jaren. Dit lid is slechts van toepassing op actieve belastinglatenties ten aanzien van bestanddelen die op de voet van het voorgestelde hoofdstuk 6 van dit wetsvoorstel niet in aanmerking worden genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen en die zijn ontstaan na 30 november 2021. De toepassing van het voorgestelde artikel 13.1, tweede lid, voorkomt dat aan de toepassing van dit wetsvoorstel kan worden ontkomen door het creëren van actieve belastinglatenties voordat dit wetsvoorstel van toepassing wordt. De toepassing van dit voorgestelde lid kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 75: werking van artikel 13.1, tweede lid

Groepsentiteit A Co is onderdeel van een multinationale groep die onderworpen is aan deze wet. Groepsentiteit A Co liquideert in december 2021 een deelneming. Het liquidatieverlies bedraagt € 100. Hiervoor wordt een actieve belastinglatentie gevormd. Deze actieve belastinglatentie wordt niet meegenomen in de gecorrigeerde betrokken belastingen in verband met de toepassing van het voorgestelde artikel 13.1, tweede lid.

Artikel 13.1, derde lid

Het voorgestelde artikel 13.1, derde lid, voorziet in een beperking van de overdracht van activa tussen groepsentiteiten in de periode tussen 30 november 2021 en het overgangsjaar. Vereist is dat de groepsentiteiten onderdeel zouden zijn geweest van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep als deze wet op het moment van overdracht van toepassing zou zijn geweest op die multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep. Het is niet beoogd om een fusie of een acquisitie onder het bereik van dit lid te brengen.

De belastinglatenties die verband houden met de overdracht van activa worden bepaald op de boekwaarde op het moment van vervreemding. Deze belastinglatentie wordt dan vervolgens meegenomen bij de berekening van de betrokken belastingen.

Is voldaan aan de vereisten, dan wordt het overgedragen activum gesteld op de door de overdragende entiteit gehanteerde boekwaarde op het moment van vervreemding. Hiermee wordt voorkomen dat de grondslag van het activum wordt verhoogd, bijvoorbeeld door herwaardering, zonder dat de winst die ontstaat in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Voorraad valt niet onder deze regel, omdat verkopen van voorraad binnen een groep vaak routinematig zijn en de voorraad vaak voor een korte periode

wordt aangehouden alvorens deze worden verkocht buiten de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep.

Artikel 13.1, vierde lid

Het voorgestelde artikel 13.1, vierde lid, geeft een definitie van het begrip 'overgangsjaar'. Onder overgangsjaar wordt verstaan het eerste verslagjaar waarin in Nederland gevestigde groepsentiteiten van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep onder de reikwijdte van dit wetsvoorstel vallen. Dit kan zich voordoen als een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met een in Nederland gevestigde uiteindelijkkemoederentiteit bij inwerkingtreding van de wet binnen de reikwijdte ervan valt. Daarnaast kan sprake zijn van een overgangsjaar als de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep met een in Nederland gevestigde uiteindelijkkemoederentiteit op een later moment boven de omzetdrempel, bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1 uitstijgt, bijvoorbeeld door een omzetstijging, een fusie of een overname. Daarnaast kan ook sprake zijn van een overgangsjaar als een in een andere staat gevestigde uiteindelijkkemoederentiteit van een multinationale groep met in Nederland gevestigde entiteit(en) binnen het bereik van de in die staat met dit wetsvoorstel vergelijkbare wetgeving valt, waardoor in Nederland het onderhavige wetsvoorstel van toepassing wordt.

Artikel 13.2

Artikel 13.2, eerste lid

Het voorgestelde artikel 13.2, eerste lid, voorziet in een uitzondering voor multinationale groepen in de aanvangsfase van hun internationale activiteiten en voor omvangrijke binnenlandse groepen.

Artikel 13.2, eerste lid, is van toepassing als een uiteindelijkkemoederentiteit of een tussenliggende moederentiteit die wordt gehouden door een in een lidstaat gevestigde uiteindelijkkemoederentiteit die een uitgesloten entiteit is, op grond van het voorgestelde artikel 4.2, eerste en vierde lid, een bijheffing is verschuldigd.

In het voorgestelde artikel 13.2, eerste lid, onderdeel a, wordt de verschuldigde bijheffing voor een multinationale groep gesteld op nihil gedurende de eerste vijf verslagjaren van de aanvangsfase van de internationale activiteiten. Ieder verslagjaar wordt opnieuw getoetst of de multinationale groep nog aan de eisen voldoet.

In het voorgestelde artikel 13.2, eerste lid, onderdeel b, wordt de verschuldigde bijheffing bij een omvangrijke binnenlandse groep gesteld op nihil in de periode vanaf de eerste dag van het verslagjaar dat die omvangrijke binnenlandse groep onder de toepassing van deze wet valt.

Er kan aan het voorgestelde artikel 13.2, eerste lid, onderdeel a, worden voldaan als er sprake is van een multinationale groep of aan het voorgestelde artikel 13.2, eerste lid, onderdeel b, als er sprake is van een omvangrijke binnenlandse groep.

Het is zowel voor de multinationale groep als voor de omvangrijke binnenlandse groep niet nodig om voor de toepassing van dit artikel, het effectieve belastingtarief en de bijheffing te berekenen volgens de bepalingen van hoofdstuk 8.

Artikel 13.2, tweede lid

Ingeval bijheffing is verschuldigd door een groepsentiteit in Nederland en de uiteindelijk moederentiteit van een multinationale groep is gelegen in een derde staat, dan wordt op grond van het voorgestelde artikel 13.2, tweede lid, de bijheffing gesteld op nihil gedurende een periode van vijf verslagjaren vanaf de aanvangsfase van de internationale activiteiten. In dit voorgestelde lid wordt een situatie beschreven zoals bedoeld in het voorgestelde artikel 5.3, tweede lid, waarin sprake is van een groepsentiteit die in Nederland is gevestigd en die door de toepassing van de onderbelastewinstmaatregel bijheffing is verschuldigd.

Ieder verslagjaar wordt opnieuw getoetst of de multinationale groep nog aan de eisen voldoet. Daarnaast hoeft ook in deze situatie de bepalingen van hoofdstuk 8 niet te worden toegepast.

Artikel 13.2, derde lid

In het voorgestelde artikel 13.2, derde lid, wordt bepaald wanneer een multinationale groep zich in de aanvangsfase van haar internationale activiteiten bevindt. Hiervoor moet worden voldaan aan twee criteria, alvorens de uitzondering in het voorgestelde artikel 13.2, eerste en tweede lid, van toepassing kan zijn.

De eerste eis is dat de groepsentiteiten in niet meer dan zes verschillende staten zijn gevestigd. De plaats van vestiging van een groepsentiteit wordt bepaald op grond van het voorgestelde artikel 1.3. De multinationale groep kan groepsentiteiten bezitten in vijf andere staten buiten de referentiestaat. Het is niet verplicht dat dit steeds dezelfde staten zijn. Als een groepsentiteit geen vestigingsplaats heeft zoals bedoeld in het voorgestelde artikel 1.3, dan telt deze groepsentiteit niet mee bij het vaststellen van het aantal staten. Beleggingsentiteiten tellen ook niet mee bij het bepalen van het aantal staten. Ook een joint venture en een met een joint venture verbonden partij tellen niet mee bij het bepalen van het aantal staten. De staat waarin de multinationale groep een minderheidsbelang heeft telt wel mee bij het bepalen van het aantal staten.

De tweede eis is dat de som van de nettoboekwaarde van de materiële activa in alle staten behalve de referentiestaat niet meer dan € 50 miljoen bedraagt. De definitie van het begrip 'nettoboekwaarde van materiële activa' is beschreven in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid. Als het bedrag van € 50 miljoen wordt overgeschreden, dan is het voorgestelde artikel 13.2 niet meer van toepassing. Materiële activa, gehouden door groepsentiteiten die niet zijn gevestigd in een staat zoals bedoeld in het voorgestelde artikel 1.3 worden geacht zich te bevinden bij groepsentiteiten die in een staat anders dan de referentiestaat zijn gevestigd, tenzij de multinationale groep aannemelijk kan maken dat deze materiële activa zich fysiek in de

referentiestaat bevinden. De materiële activa van beleggingsentiteiten, joint ventures en met een joint venture verbonden partij worden niet meegenomen in de som van nettoboekwaarde van de materiële activa. Materiële activa, gehouden door groepsentiteiten waarin de multinationale groep een minderheidsbelang heeft, worden wel meegenomen bij de berekening van de som van de nettoboekwaarde van de materiële vaste activa.

Artikel 13.2, vierde lid

Het voorgestelde artikel 13.2, vierde lid,] bepaalt dat de periode van vijf verslagjaren aanvangt op de eerste dag van het verslagjaar dat de multinationale groep voor het eerst in tenminste twee van de vier onmiddellijk aan het verslagjaar voorafgaande verslagjaren volgens de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit van de groep een omzet heeft van ten minste € 750 miljoen per verslagjaar, inclusief de omzet van uitgesloten entiteiten als bedoeld in artikel 2.2.

Indien een multinationale groep op het tijdstip van de inwerkingtreding van deze wet al binnen de reikwijdte van deze wet valt, dan vangt de periode van vijf verslagjaren aan op 31 december 2023 voor situaties zoals bedoeld in het eerste lid onderdeel a van dit artikel. Voor situaties zoals bedoeld in het tweede lid van dit artikel geldt dat de periode van vijf verslagjaren aanvangt op 31 december 2024 mits de multinationale groep op het tijdstip van de inwerkingtreding van deze wet al binnen de reikwijdte van deze wet valt.

Voorbeeld 76: toepassing artikel 13.2, vierde lid

Een multinationale groep voldoet voor het eerst aan de eisen van het voorgestelde artikel 2.1 in het verslagjaar dat aanvangt op 1 januari 2025. Indien de multinationale groep blijft voldoen aan de eisen, dan is het voorgestelde artikel 13.2 van toepassing tot en met het verslagjaar dat eindigt op 31 december 2029.

Artikel 13.2, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 13.2, vijfde lid, bepaalt dat de periode van vijf verslagjaren aanvangt op 31 december 2023 voor een omvangrijke binnenlandse groep die op het moment van inwerkingtreding al binnen de reikwijdte van deze wet valt.

Artikel 13.2, zesde lid

Het voorgestelde artikel 13.2, zesde lid, verplicht de informatieaangifte-indienende groepsentiteit om de inspecteur in kennis te stellen van de aanvangsfase van de internationale activiteiten.

Artikel 13.2, zevende lid

De referentiestaat van een multinationale groep is de staat waarin de multinationale groep de hoogste waarde van de som van de nettoboekwaarde van alle materiële activa van alle groepsentiteiten heeft. De referentiestaat wordt bepaald in het eerste verslagjaar waarin de multinationale groep binnen de toepassing van deze wet valt en blijft gedurende de periode van vijf verslagjaren ongewijzigd.

Artikel 13.3

Artikel 13.3, eerste lid

In het voorgestelde artikel 13.3, eerste lid, wordt geregeld dat de termijn voor het indienen van de bijheffing-informatieaangifte voor het eerste verslagjaar achttien maanden is, in afwijking van het voorgestelde artikel 12.1, zevende lid.

Artikel 13.3, tweede en derde lid

Het voorgestelde artikel 13, tweede en derde lid, regelt dat voor het eerste verslagjaar de aangifte- en betaaltermijn twintig maanden is. Op deze manier wordt de belastingplichtige een effectieve aangifte- en betaaltermijn geboden van twee maanden na het tijdstip waarop de bijheffing-informatieaangifte uiterlijk moet worden ingediend.

Artikel 13.3, vierde lid

Het voorgestelde artikel 13.2, vierde lid, regelt ten slotte dat er geen verlengde termijn is voor indiening van de bijheffing-informatieaangifte, het doen van aangifte en de betaling als de multinationale groep reeds eerder een bijheffing-informatieaangifte en alle relevante te verstrekken informatie heeft ingediend in een andere staat waar Nederland voor dat verslagjaar een kwalificerende overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten mee heeft.

Artikel 14.1

Het voorgestelde artikel 14.1 regelt in samenhang met het voorgestelde artikel 15.1, tweede tot en met elfde lid, dat gedurende een overgangsperiode van tien jaar de percentages voor het bepalen van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid ingevolge het voorgestelde artikel 8.3 jaarlijks aflopen tot uiteindelijk 5% per 31 december 2033.

Met betrekking tot de uitzondering voor werknemerslasten wordt het percentage in het voorgestelde artikel 8.3, tweede lid, als volgt gewijzigd:

Per 31 december	Percentage
2024	9,8%
2025	9,6%
2026	9,4%
2027	9,2%
2028	9,0%
2029	8,2%
2030	7,4%
2031	6,6%
2032	5,8%
2033	5,0%

Met betrekking tot de uitzondering voor materiële activa wordt het percentage in het voorgestelde artikel 8.3, derde lid, als volgt gewijzigd:

Per 31 december	Percentage
2024	7,8%
2025	7,6%
2026	7,4%
2027	7,2%
2028	7,0%
2029	6,6%
2030	6,2%
2031	5,8%
2032	5,4%
2033	5,0%

Deze percentages vinden voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na de genoemde datum.

Artikel 15.1

Het voorgestelde artikel 15.1 regelt de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel. Het eerste lid van genoemd artikel 15.1 bepaalt dat deze wet in werking treedt met ingang van 31 december 2023. Daarnaast is bepaald dat de wet voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2023.

Het voorgestelde artikel 15.1, tweede lid, regelt dat de voorgestelde artikelen 5.1 en 14.1, onderdeel A, in werking treden met ingang van 31 december 2024 en voor het eerst toepassing vinden met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2024.

Het voorgestelde artikel 15.1, derde tot en met elfde lid, regelt in samenhang met het voorgestelde artikel 14.1, onderdelen B tot en met J, de jaarlijkse wijziging van de percentages voor het bepalen van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid ingevolge het voorgestelde artikel 8.3. In dit kader wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 14.1.

Artikel I (Invorderingswet 1990)

Met de toevoeging van een voorgesteld tweede lid aan artikel 39 Invorderingswet 1990 (IW 1990) wordt bewerkstelligd dat een groepsentiteit behorend tot een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de verschuldigde minimumbelasting van een andere groepsentiteit van die multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep, in het geval dat die laatstgenoemde groepsentiteit in Nederland in gebreke blijft met de betaling van de verschuldigde belasting. De aansprakelijkheid voor de verschuldigde belasting heeft te gelden voor de belasting die materieel is verschuldigd gedurende het bestaan van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep. Voorts bestaat de aansprakelijkheid voor de periode gedurende welke de aansprakelijk te stellen groepsentiteit onderdeel uitmaakte van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep.

Op grond van de voorgestelde wijziging bestaat er voor elke groepsentiteit die behoort tot een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep het risico dat de groepsentiteit hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de materieel verschuldigde belasting door de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep. Oftewel één groepsentiteit kan hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de belastingschuld van de multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep, zonder dat het niet betalen van die belastingschuld aan de groepsentiteit te wijten is. Dit is vergelijkbaar met de manier waarop de hoofdelijke aansprakelijkheid is bepaald inzake de vennootschapsbelasting bij een fiscale eenheid, zoals is opgenomen in artikel 39, eerste lid (nieuw), IW 1990.

De ontvanger heeft een zekere mate van vrijheid bij de keuze wie hij daadwerkelijk aansprakelijk stelt. Er is derhalve sprake van een discretionaire bevoegdheid voor de ontvanger. De ontvanger is bij de uitoefening wel gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Uit artikel 49 IW 1990 volgt dat een aansprakelijkstelling door de ontvanger plaatsvindt bij voor bezwaar vatbare beschikking. Hierdoor heeft de aansprakelijkgestelde, indien hij zich niet kan verenigen met de aansprakelijkstelling, de mogelijkheid van bezwaar en beroep.

Artikel II (Belastingwet BES)

Onderdeel A (artikel 1.3, onderdeel d, Belastingwet BES)

De Wet minimumbelasting 2024 is eveneens op de BES eilanden van toepassing. Vanwege de complexiteit van de wetgeving, alsmede de kleinschaligheid is het efficiënter om de gehele wetgeving die in Nederland van toepassing is, ook in Caribisch Nederland van toepassing te verklaren. Tegen die achtergrond bepaalt artikel 1.3. van de Belastingwet BES dat de Nederlandse minimumbelasting integraal op de BES eilanden van toepassing is.

Onderdeel B (Hoofdstuk VIIb Belastingwet BES)

Hoofdstuk VIIb Wet minimumbelasting 2024

Artikel 7b.1

In het voorgestelde Hoofdstuk VIIb van de Belastingwet BES wordt de Wet minimumbelasting 2024 van toepassing verklaard, waarbij artikel 7b.1 één uitzondering opneemt in afwijking van de definities genoemd in artikel 1.1 van de Wet minimumbelasting 2024. Op de BES eilanden is een entiteit namelijk niet alleen gevestigd door de omstandigheden te beoordelen op basis van kan worden bepaald waar de feitelijke leiding van de entiteit is gevestigd. Entiteiten moeten ook verplicht een vestigingsplaatsbeschikking in de zin van artikel 5.2 Belastingwet verkrijgen alvorens zij op de BES eilanden worden geacht te zijn gevestigd. De uitzondering op het begrip groepsentiteit regelt dat ook die entiteiten die op basis van de vestigingsplaatsbeschikking op de BES eilanden zijn gevestigd ook onder de Wet minimumbelasting 2024 vallen.

Artikel 7b.2

Ten aanzien van vaste inrichtingen op de BES eilanden waarbij het hoofdhuis van deze vaste inrichtingen op Aruba, Curaçao of Sint Maarten zijn gevestigd, geldt, net als lichamen, dat zij over een vestigingsplaatsbeschikking dienen te beschikken alvorens zij op de BES eilanden worden geacht te zijn gevestigd. Artikel 7b.2 regelt met zoveel woorden dat ook deze vaste inrichten onder de Wet minimumbelasting 2024 vallen.

Artikel 7b.3

Artikel 7b.3 bepaalt dat formele belastingregels van de BES eilanden van toepassing zijn en niet de regels uit de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Deze zijn neergelegd in hoofdstuk VIII van de Belastingwet BES, en bevatten enkele afwijkende termijnen. Van de eerdergenoemde zeventien-maandentermijn wordt echter in de BES eilanden niet afgeweken.

Artikel 7b.4

Ook artikel 7b.4 bepaalt dat formele belastingregels van de BES eilanden van toepassing zijn en niet de regels uit de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Hierdoor zijn de lokale termijnen van bezwaar en beroep van toepassing. In tegenstelling tot de termijnen uit de

Algemene wet inzake rijksbelastingen bedraagt de bezwaar- en beroepstermijn twee maanden, gerekend vanaf de dagtekening van een beschikking.

Onderdeel C (artikel 8.73a Belastingwet BES)

Artikel 8.73a

Voor wat betreft de aansprakelijkheidsbepalingen wordt op de BES eilanden voor de Wet minimumbelasting 2024 hoofdelijk aansprakelijk gesteld elk van de groepsentiteiten die in dat tijdvak deel uitmaakt of uitmaakte van die multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep. In die zin is de regeling identiek als de Nederlandse regeling zoals opgenomen in artikel 39, tweede lid, Invorderingswet 1990 en is geen inhoudelijke wijziging beoogd.