

Mr. M.M. de Reus
Mr. D. Salehi
Mr. Dr. H. Vermeulen
Mr. C. Wisman

De Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2)

VOORWOORD

Deze uitgave bespreekt op overzichtelijke en toegankelijke wijze de Wet minimumbelasting 2024 (WMB 2024).¹ De WMB 2024 betreft de Nederlandse implementatie van de zogenoemde EU Pijler 2-richtlijn.² Op haar beurt is die richtlijn weer gebaseerd op de OESO-modelregels van het *Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting* (IF).³ Deze regels geven uiting aan het internationale politieke akkoord tot een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor grote ondernemingen en worden geduid als 'Pijler 2' of 'Pillar 2'.⁴

In deze uitgave zetten wij uiteen hoe de WMB 2024 werkt: wat is de systematiek, welke begrippen worden gehanteerd, wie zijn belastingplichtig (subject), wat is de belastbare grondslag (object), wat is de bijheffing en hoe wordt de bijheffing geheven? Daarnaast worden de formeelrechtelijke aspecten van de WMB 2024 behandeld. De bijheffing is een voldoeningsbelasting, die een belastingaangifte kent en een bijheffing-informatieaangifte die aan de aangifte en voldoening op aangifte voorafgaat. Ook kent zij een inlichtingenverplichting.

Voor Pijler 2 zijn in 2021 genoemde OESO-modelregels opgesteld. Vervolgens is in 2022 het OESO-commentaar op de OESO-modelregels gepubliceerd.⁵ Daarin wordt tekst en uitleg gegeven over de OESO-modelregels. Bijzonder is dat nadien door het IF nadere administratieve richtsnoeren (OESO administratieve richtlijnen) zijn vastgesteld met betrekking tot de OESO-modelregels en dat dit zal blijven gebeuren. Bij het afsluiten van deze kopij op 1 april 2024 zijn de volgende nadere administratieve richtsnoeren vastgesteld:

1. Veilige havens en strafverlichting van 15 december 2022;⁶

1 Wet van 20 december 2023 tot invoering van een minimumbelasting en wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Invorderingswet 1990 in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022 tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie (*PbEU* 2022, L 328/1) (Wet minimumbelasting 2024), *Stb.* 2023, 510.

2 Richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022, tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie (*PbEU* 2022, L 328/1) (EU Pijler 2-Richtlijn).

3 OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.

4 OECD (2021), *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 1 July 2021.

5 Het OESO-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)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris'.

6 OECD Safe Harbours and Penalty Relief, van 20 december 2022.

2. Nadere administratieve richtsnoeren van 1 februari 2023;⁷
3. Nadere administratieve richtsnoeren van 17 juli 2023;⁸
4. Nadere administratieve richtsnoeren van 18 december 2023.⁹

Het kabinet heeft aangegeven dat het deze nadere administratieve richtsnoeren zal beoordelen en aan de hand daarvan – van geval tot geval – zal bepalen of de WMB 2024 moet worden aangevuld.¹⁰ Een gedeelte van de administratieve richtsnoeren is reeds verwerkt in de huidige WMB 2024 (geldend per 31 december 2023). De WMB 2024 zal mogelijk worden gewijzigd om de overige maatregelen uit de nadere administratieve richtsnoeren daarin op te nemen.

De WMB 2024 moet in lijn met de EU Pijler 2-richtlijn worden geïnterpreteerd en toegepast. De EU Pijler 2-richtlijn is op 14 december 2022 vastgesteld. De preambule geeft aan dat bestaande en toekomstige OESO-modelregels, OESO-commentaar en OESO administratieve richtlijnen gelden ‘als bron van illustratie of interpretatie’ om te zorgen voor consistentie in de toepassing van de EU Pijler 2-richtlijn in de lidstaten. Vermeldenswaard is dat de Europese Commissie op 22 december 2023 een document heeft gepubliceerd met veelgestelde vragen (FAQ) over de interpretatie van de EU Pijler 2-richtlijn.¹¹ Onduidelijk is evenwel welke (juridische) waarde hieraan moet worden toegekend.

In dit boek nemen wij de WMB 2024 als uitgangspunt en baseren wij ons met name op de Nederlandse wetsgeschiedenis. Op plaatsen waar dat relevant is, verwijzen wij naar de OESO-stukken (zoals het OESO-commentaar en de nadere administratieve richtsnoeren) en de EU Pijler 2-richtlijn.

In deze eerste uitgave hebben wij getracht om op overzichtelijke wijze uiteen te zetten hoe de WMB 2024 werkt. Daarbij ligt de nadruk op de systematiek en enkele eerste observaties. In de volgende druk zullen wij een actualisatie en een verdiepingsslag aanbrengen.

De uitgave is gebaseerd op de stand van het Nederlandse belastingrecht per 1 april 2024.

De Reus, Salehi, Vermeulen en Wisman

7 OECD, Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) van 2 februari 2023.

8 OECD, Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), July 2023, van 17 juli 2023. Op dezelfde datum zijn voorschriften verschenen over de bijheffing-informatieaangifte (in het Engels: GloBE Information Return; GIR).

9 OECD, Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), December 2023, van 18 december 2023.

10 *Kamerstukken I 2023/24*, 36 369, C, p. 3–4.

11 Te raadplegen op <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-12/20231222%20Pillar%202%20technical%20FAQ.pdf>. Zie tevens Europese Commissie 22 december 2023, V-N 2024/78.

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

Overzicht auteurs / XIX

HOOFDSTUK 1

Achtergrond Wet minimumbelasting 2024 / 1

- 1.1 Inleiding / 1
- 1.2 Bodem winstbelastingdruk ter begrenzing belastingontwijking en belastingconcurrentie / 1
- 1.3 Effectief belastingtarief minimaal 15% / 2
- 1.4 Stappenplan berekenen bijheffing / 3
- 1.5 Heffingmechanismes / 3
- 1.6 Aparte heffingswet / 4
- 1.7 Volgorde bespreking / 5

HOOFDSTUK 2

Relevante begrippen / 7

- 2.1 Inleiding / 7
- 2.2 Entiteit en doorkijkentiteit / 7
 - 2.2.1 Entiteit / 7
 - 2.2.2 Doorkijkentiteit / 8
- 2.3 Groepen / 8
 - 2.3.1 Groep / 8
 - 2.3.2 Controlerend belang / 8
 - 2.3.3 Verslaggevingsstandaarden en materiële concurrentieverstoring / 9
 - 2.3.4 Groep van hoofdentiteit en vaste inrichting / 9
 - 2.3.5 Multinationale groep / 9
 - 2.3.6 Binnenlandse groep / 10
 - 2.3.7 Nettoboekwaarde van materiële activa / 10
 - 2.3.8 Groepsentiteit en uitgesloten entiteit / 10
- 2.4 Binnenlandse bijheffing, inkomen-inclusiebijheffing en onderbelastewinstbijheffing / 11
- 2.5 Laagbelaste groepsentiteit, laagbelastende staat en moederentiteit / 12
 - 2.5.1 Laagbelaste groepsentiteit en laagbelastende staat / 12
 - 2.5.2 Moederentiteit / 12

	2.5.2.1	Uiteindelijkmoederentiteit / 12
	2.5.2.2	Tussenliggende moederentiteit of een partieel gehouden moederentiteit / 13
	2.5.2.3	Partieel gehouden moederentiteit / 13
2.6		Belang en kwalificerend belang / 13
2.7		Kwalificerend inkomen of verlies / 13
2.8		Joint venture / 14
2.9		In minderheidsbelang gehouden groepsentiteit / 14
2.10		Bijzondere entiteiten / 15
	2.10.1	Overheidsentiteit / 15
	2.10.2	Internationale organisatie / 15
	2.10.3	Non-profitorganisatie / 16
	2.10.4	Pensioenfonds / 16
	2.10.5	Pensioendienstverleningsentiteit / 17
	2.10.6	Beleggingsfonds / 17
	2.10.7	Vastgoedbeleggingsvehikel / 18
	2.10.8	Beleggingsentiteit / 18
	2.10.9	Verzekeringsbeleggingsentiteit / 19
2.11		Vaste inrichting / 20
2.12		Verslagjaar en materiële concurrentieverstoring / 21

HOOFDSTUK 3

Belastingplichtigen / 23

3.1		Inleiding / 23
3.2		In Nederland gevestigde groepsentiteiten / 23
3.3		Locatie (vestigingsplaats) van een groepsentiteit / 23
	3.3.1	Vestigingsplaats / 23
	3.3.2	Gewone groepsentiteiten / 24
	3.3.2.1	Hoofregel: fiscaal inwonerschap / 24
	3.3.2.2	Vangnet: oprichtingsfictie / 24
	3.3.3	Doorkijkentiteit / 24
	3.3.3.1	Hoofregel: staatloos / 24
	3.3.3.2	Uitzondering: niet-staatloos / 25
	3.3.4	Vaste inrichting / 25
	3.3.4.1	Vestigingsplaats / 25
	3.3.4.2	Afhankelijk van soort vaste inrichting / 25
	3.3.5	Dubbele vestigingsplaats / 26
	3.3.5.1	Tiebreaker / 26
	3.3.5.2	Hoofregel: belastingverdrag / 26
	3.3.5.3	Uitzondering: hoogste bedrag verschuldigde betrokken belastingen / 26
	3.3.6	In Nederland gevestigde moederentiteit met dubbele vestigingsplaats / 27
3.4		Reikwijdte / 27
	3.4.1	Bereik / 27
	3.4.2	Groep / 27

- 3.4.3 Omzeldrempel / 28
- 3.4.4 Toetsingsperiode omzeldrempel / 28
- 3.4.5 Langere of kortere verslagjaren / 29
- 3.5 Uitgesloten entiteiten / 30
 - 3.5.1 Gevolgen / 30
 - 3.5.2 Aangewezen uitgesloten entiteiten / 30
 - 3.5.3 Uitbreiding van uitgesloten entiteiten / 30
 - 3.5.3.1 Uitbreiding / 30
 - 3.5.3.2 Bezitseis / 31
 - 3.5.3.3 Activiteitentoets / 32
 - 3.5.3.4 Inkomenseis / 34
 - 3.5.3.5 Verduidelijking activiteitentoets en inkomenseis in de administratieve richtsnoeren / 34
 - 3.5.4 Fictie voor non-profitorganisaties / 35
 - 3.5.5 Keuze / 35

HOOFDSTUK 4

Bijheffingsmaatregelen / 37

- 4.1 Inleiding / 37
- 4.2 Gecoördineerde toepassing door rangorde / 37
- 4.3 De binnenlandse bijheffing / 38
 - 4.3.1 Kwalificerende binnenlandse bijheffing / 38
 - 4.3.2 De werking van binnenlandse bijheffing / 39
 - 4.3.3 Het bedrag aan binnenlandse bijheffing / 40
 - 4.3.4 Kwalificerende verslaggevingsstandaard / 41
 - 4.3.5 Omvangrijke concurrentieverstoring / 41
- 4.4 De inkomen-inclusiemaatregel / 42
 - 4.4.1 Belastingplichtigen inkomen-inclusiemaatregel / 42
 - 4.4.2 Toepassing bij verwerving of vervreemding belang in verslagjaar / 43
 - 4.4.2.1 De top-down approach / 43
 - 4.4.2.1.1 Uiteindelijkmoederentiteit / 43
 - 4.4.2.1.2 Partieel gehouden moederentiteit / 44
 - 4.4.3 Meerdere moederentiteiten / 44
 - 4.4.3.1 Coördinatie / 44
 - 4.4.3.2 Toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel bij (meerdere) tussenliggende moederentiteiten / 44
 - 4.4.3.3 Toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel bij een stapeling van partieel gehouden moederentiteiten / 45
 - 4.4.4 Berekening inkomen-inclusiebijheffing / 46
 - 4.4.5 Verrekeningsmechanisme / 48
 - 4.4.5.1 Het verrekeningsmechanisme als de inkomen-inclusiemaatregel meerdere keren wordt toegepast / 48
 - 4.4.5.2 Het verrekeningsmechanisme bij een kwalificerende binnenlandse bijheffing / 50

- 4.5 Onderbelastewinstmaatregel / 51
 - 4.5.1 Vangnetmaatregel / 51
 - 4.5.2 Keuze staten voor aftrekbeperking of bijheffing / 51
 - 4.5.3 Belastingplichtigen onderbelastewinstmaatregel / 51
 - 4.5.4 De onderbelastewinstmaatregel met ingang van 31 december 2023 / 51
 - 4.5.5 De onderbelastewinstmaatregel met ingang van 31 december 2024 / 52
 - 4.5.6 De berekening van de onderbelastewinstbijheffing / 53
 - 4.5.6.1 Alloctiesleutel / 53
 - 4.5.6.2 Onderbelastewinstbijheffing maal onderbelastewinstbijheffingspercentage / 53
 - 4.5.6.3 Correcties op de bijheffing / 54
 - 4.5.6.4 Het onderbelastewinstbijheffingspercentage / 56
- 4.6 Belastingplicht voor de bijheffingsmaatregelen / 60
 - 4.6.1 Belastingplicht / 60
 - 4.6.2 Belastingplicht voor de inkomen-inclusiemaatregel / 60
 - 4.6.3 Belastingplicht voor de binnenlandse bijheffing en onderbelastewinstmaatregel / 60
 - 4.6.3.1 Eén belastingplichtige per groep / 60
 - 4.6.3.2 Aanwijzing van de belastingplicht bij beschikking / 61
- 4.7 Bijheffing in de aanvangsfase / 62
 - 4.7.1 Transitie / 62
 - 4.7.2 Vermindering van de binnenlandse bijheffing / 62
 - 4.7.3 Nihilstelling van de inkomen-inclusiebijheffing / 63
 - 4.7.4 Nihilstelling van de onderbelastewinstbijheffing / 64
 - 4.7.5 De aanvangsfase van de internationale activiteiten van een multinationale groep / 65
 - 4.7.6 Begin van de aanvangsfase / 65

HOOFDSTUK 5

Het kwalificerende inkomen en de gecorrigeerde betrokken belastingen / 67

- 5.1 Inleiding / 67
- 5.2 Wel of geen jurisdictionele vermenging / 69
- 5.3 Toerekening (allocatie) van inkomen / 69
 - 5.3.1 Allocatievraagstukken / 69
 - 5.3.2 Vaste inrichting / 70
 - 5.3.3 Doorkijkentiteiten / 70
- 5.4 Aanpassing van het inkomen / 72
 - 5.4.1 Categorieën aanpassingen / 72
 - 5.4.2 Commercieel-fiscale verschillen / 72
 - 5.4.2.1 Permanente verschillen / 72
 - 5.4.3 Correcte verdeling van inkomen / 77
 - 5.4.3.1 Verdeling tussen groepsentiteiten / 77
 - 5.4.3.2 Verrekenprijzen voor transacties tussen groepsentiteiten / 78
 - 5.4.3.3 Intra-groepsfinancieringsregelingen / 78

- 5.4.4 Beleidsmatige aanpassingen / 79
 - 5.4.4.1 Beleid / 79
 - 5.4.4.2 Scheepvaartinkomen / 79
 - 5.4.4.3 Beleidsmatig niet-afrekbare kosten / 79
- 5.5 De (gecorrigeerde) betrokken belastingen / 79
 - 5.5.1 Algemeen / 79
 - 5.5.2 Betrokken belastingen / 80
 - 5.5.3 Correctie van de betrokken belastingen / 81
 - 5.5.3.1 Categorieën correcties / 81
 - 5.5.3.2 Acute belastingen / 82
 - 5.5.3.3 Latente belastingen / 86
 - 5.5.3.4 Belastingen geboekt in het eigen vermogen / 91
 - 5.5.3.5 Belastingtariefwijzigingen / 92
 - 5.5.4 Toerekening van de betrokken belastingen / 92
 - 5.5.4.1 Allocatie / 92
 - 5.5.4.2 Vaste inrichting / 92
 - 5.5.4.3 Fiscaal transparante entiteiten / 93
 - 5.5.4.4 Hybride groepsentiteiten / 93
 - 5.5.4.5 Gecontroleerde buitenlandse vennootschap (CFC) / 94
 - 5.5.4.6 Uitdelingsbelastingen / 94

HOOFDSTUK 6

Berekening van de bijheffing / 95

- 6.1 Inleiding / 95
- 6.2 Berekening van het effectieve tarief / 96
 - 6.2.1 Verslagjaar / 96
 - 6.2.2 Per staat: gezamenlijk of afzonderlijk / 96
 - 6.2.2.1 Eén of meerdere berekeningen / 96
 - 6.2.2.2 Beleggingsentiteiten / 97
 - 6.2.2.3 Staatloze groepsentiteiten / 98
 - 6.2.2.4 In minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten / 98
 - 6.2.2.5 Joint ventures / 98
 - 6.2.3 Formule effectief belastingtarief / 99
 - 6.2.3.1 Effectieve belastingtarief / 99
 - 6.2.3.2 Teller / 101
 - 6.2.3.3 Noemer / 102
- 6.3 Berekening van de bijheffing / 102
 - 6.3.1 Bijheffing / 102
 - 6.3.2 Berekenen bijheffing / 103
 - 6.3.2.1 Berekening bijheffing voor een staat / 103
 - 6.3.2.2 Bijheffingspercentage / 103
 - 6.3.2.3 Overwinst / 104
 - 6.3.2.4 Toerekening bijheffing groepsentiteiten / 105
 - 6.3.3 Uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid / 106
 - 6.3.3.1 Forfaitaire benadering reële aanwezigheid / 106

- 6.3.3.2 Uitzondering op basis van aanwezige werknemerslasten / 107
- 6.3.3.3 Uitzondering op basis van aanwezige materiële activa / 110
- 6.4 Additionele bijheffing / 113
 - 6.4.1 Herrekening effectief belastingtarief en bijheffing / 113
 - 6.4.1.1 Additionele bijheffing / 113
 - 6.4.1.2 Additionele bijheffing vanwege herrekening belasting, inkomen of verlies / 113
 - 6.4.1.3 Additionele bijheffing vanwege niet-betaalde kwalificerende binnenlandse bijheffing / 114
 - 6.4.1.4 Additionele bijheffing vanwege geen vergelijkbare herrekening in andere staat / 114
 - 6.4.1.5 Geen additionele bijheffing bij veilighavenregeling / 115
- 6.5 In minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten / 115
 - 6.5.1 Afzonderlijke berekeningen / 115
 - 6.5.2 Minderheidsbelang / 116
 - 6.5.2.1 30% of minder / 116
 - 6.5.2.2 In minderheidsbelang gehouden groepsentiteit / 116
 - 6.5.2.3 In minderheidsbelang gehouden moederentiteit / 116
 - 6.5.2.4 In minderheidsbelang gehouden dochterentiteit / 116
 - 6.5.2.5 In minderheidsbelang gehouden subgroep / 117
 - 6.5.3 Aparte berekening in minderheidsbelang gehouden subgroep / 117
 - 6.5.4 Aparte berekening in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit / 117
 - 6.5.5 Minderheidsbelang en de minimis-uitzondering en tijdelijke veilighavenregeling / 118
- 6.6 De minimis-uitzondering / 118
 - 6.6.1 Beperkte omzet en winst / 118
 - 6.6.2 Staatloze groepsentiteiten en beleggingsentiteiten / 119
 - 6.6.3 Keuze kenbaar maken in informatieaangifte / 119
 - 6.6.4 Eerste toepassing in eerste verslagjaar / 119
 - 6.6.5 Eerste toepassing in later verslagjaar / 119
 - 6.6.6 Gemiddelde over drie verslagjaren / 120
 - 6.6.6.1 In aanmerking te nemen verslagjaren / 120
 - 6.6.6.2 Kwalificerende omzet / 120
 - 6.6.6.3 Netto kwalificerend inkomen of netto kwalificerend verlies / 121
 - 6.6.6.4 Doorwerking aanpassingen / 122
 - 6.6.6.5 Afwijkende verslagjaren / 122

HOOFDSTUK 7

Bijzondere regelingen / 123

- 7.1 Veilighavenregels / 123
 - 7.1.1 Veilige havens / 123
 - 7.1.1.1 Administratieve verlichting / 123
 - 7.1.1.2 Permanente en tijdelijke regelingen / 123
 - 7.1.1.3 Optioneel / 124
 - 7.1.1.4 Eén veilighavenregeling per staat / 124

- 7.1.1.5 Uitsluiting vanwege bijheffingsbelang Nederland / 124
- 7.1.1.6 Wettelijke uitsluitingen / 125
- 7.1.2 Oorsprong veilighavenregel / 125
 - 7.1.2.1 OESO / 125
 - 7.1.2.2 EU / 126
- 7.1.3 Tijdelijke veilighavenregels / 127
 - 7.1.3.1 Tijdelijke regelingen / 127
 - 7.1.3.2 Tijdelijke veilighavenregeling kwalificerend landenrap-
port / 127
 - 7.1.3.3 Tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veilige haven / 132
- 7.1.4 Permanente veilighavenregels / 133
 - 7.1.4.1 Permanente regelingen / 133
 - 7.1.4.2 Permanente vereenvoudigde berekening veilighavenrege-
ling / 134
 - 7.1.4.3 Permanente kwalificerende binnenlandse bijheffing veilige-
havenregel / 135
- 7.2 Reorganisaties / 137
 - 7.2.1 Inleiding / 137
 - 7.2.1 Omzetzdremmel bij fusies en splitsing / 137
 - 7.2.1.1 Toetsen omzetzdremmel bij fusies en splitsingen / 137
 - 7.2.1.2 Begrippen 'fusie', 'splitsing' en 'omzetzdremmel' / 137
 - 7.2.1.3 Omzetzdremmel bij groep ontstaan door fusie tussen groe-
pen / 139
 - 7.2.1.4 Omzetzdremmel bij groep ontstaan door fusie tussen entiteit
en groep / 139
 - 7.2.1.5 Omzetzdremmel bij groep ontstaan door fusie tussen entiteit
en entiteit / 140
 - 7.2.1.6 Omzetzdremmel bij groep ontstaan door splitsing van groe-
pen / 140
 - 7.2.2 Toe- en uittreden groepsentiteiten / 141
 - 7.2.2.1 Overgang tussen groepen / 141
 - 7.2.2.2 Overdracht of verkrijging van gecontroleerd belang / 141
 - 7.2.2.3 Toetreden / 142
 - 7.2.2.4 Uittreden / 144
 - 7.2.3 Overdracht activa en passiva / 146
 - 7.2.3.1 Overdragen activa en passiva en reorganisatie / 146
 - 7.2.3.2 Overdragen en verkrijging activa en passiva / 147
 - 7.2.3.3 Reorganisatie / 147
 - 7.2.3.4 Reële waarde / 148
 - 7.2.4 Joint Ventures / 149
 - 7.2.4.1 Joint ventures / 149
 - 7.2.5 Meerdere uiteindelijkkemoederentiteiten / 149
 - 7.2.5.1 Groepen met meerdere uiteindelijkkemoederentiteiten / 149
 - 7.2.5.2 Alsof / 151
- 7.3 Neutraliteit en uitdelingsstelsels / 152
 - 7.3.1 Verleggen heffing / 152

- 7.3.2 Verzachting voor doorkijkentiteit die uiteindelijkkemoederentiteit is / 152
 - 7.3.2.1 Vermindering van inkomen / 152
 - 7.3.2.2 Vermindering van betrokken belastingen / 154
 - 7.3.2.3 Verliessituaties / 155
 - 7.3.2.4 Vaste inrichting / 155
- 7.3.3 Verzachting voor uiteindelijkkemoederentiteit die aftrekbaardividendstelsel kent / 155
 - 7.3.3.1 Vermindering van inkomen / 155
 - 7.3.3.2 Vermindering van betrokken belastingen / 158
 - 7.3.3.3 Belangen in groepsentiteiten met aftrekbaardividendstelsel / 158
- 7.3.4 Bijzondere regels voor beleggingsentiteiten / 159
 - 7.3.4.1 Effectief tarief en bijheffing / 159
 - 7.3.4.2 Afzonderlijke berekening effectief belastingtarief en bepaling bijheffing / 159
 - 7.3.4.3 De begrippen 'beleggingsentiteit' en 'verzekeringsbeleggingsentiteit' / 161
 - 7.3.4.4 Keuze om (verzekerings)beleggingsentiteit als fiscaal transparante entiteit aan te merken / 162
- 7.3.5 Keuze om belastbare-uitdelingsmethode toe te passen voor belang in een (verzekerings)beleggingsentiteit / 163
 - 7.3.5.1 Belastbare-uitdelingsmethode / 163
 - 7.3.5.2 Gevolgen voor de groepsentiteit-belanghouder / 163
 - 7.3.5.3 Gevolgen voor de beleggingsentiteit / 165
 - 7.3.5.4 Keuze / 165
- 7.3.6 Uitdelingsbelastingstelsels / 165
- 7.4 Flankerende maatregelen in de Wet VPB 1969 / 166
 - 7.4.1 Vennootschapsbelasting / 166
 - 7.4.2 Niet-aftrekbaarheid van de minimumbelasting / 167
 - 7.4.3 Verrekening van een kwalificerende binnenlandse bijheffing bij toepassing van de CFC-maatregel / 167
- 7.5 Subject to Tax Rule (STTR) / 168
 - 7.5.1 Verdragsmaatregel / 168

HOOFDSTUK 8

De heffing van minimumbelasting / 171

- 8.1 Inleiding / 171
- 8.2 Wijze van heffing / 171
 - 8.2.1 Voldoening op aangifte / 171
 - 8.2.2 Indiening door de belastingplichtige / 172
 - 8.2.3 Toelichting op keuze voor aangiftebelasting / 172
 - 8.2.4 Tijdvak / 173
 - 8.2.5 Aangiftetermijn / 173
 - 8.2.5.1 Reguliere verslagjaren / 173
 - 8.2.5.2 Overgangsjaren / 174

- 8.2.6 Betaling van de minimumbelasting / 174
 - 8.2.6.1 Hoofddregel / 174
 - 8.2.6.2 Verval betalingsverplichting bij toepassing art. 8.4 lid 7 WMB 2024 / 175
- 8.3 Naheffing / 175
 - 8.3.1 Algemeen / 175
 - 8.3.2 Subject waaraan naheffingsaanslag kan worden opgelegd / 176
 - 8.3.3 Naheffingstermijn / 176
 - 8.3.4 Verval naheffingsbevoegdheid bij toepassing art. 8.4 lid 7 WMB 2024 / 177
- 8.4 Belastingrente / 177
 - 8.4.1 Algemeen / 177
 - 8.4.2 Te betalen belastingrente / 178
 - 8.4.2.1 Te betalen belastingrente (naheffingsaanslag) / 178
 - 8.4.2.2 Te betalen belastingrente (geen naheffingsaanslag) / 179
 - 8.4.3 Te vergoeden belastingrente / 180
 - 8.4.3.1 Algemeen / 180
 - 8.4.3.2 Niet-tijdige vaststelling teruggaafbeschikking / 180
 - 8.4.3.3 Teruggaaf wegens ingenomen standpunt inspecteur / 180
 - 8.4.3.4 Vervanging afwijzende beschikking door teruggaafbeschikking / 181
 - 8.4.4 Tarief belastingrente / 181
 - 8.4.4.1 Algemeen / 181
 - 8.4.4.2 Enkelvoudige berekening / 181
 - 8.4.5 Vaststelling bij voor bezwaar vatbare beschikking / 182
- 8.5 Invordering / 182
 - 8.5.1 Algemeen / 182
 - 8.5.2 Hoofdelijke aansprakelijkheid / 182
 - 8.5.2.1 Elke groepsentiteit / 182
 - 8.5.2.2 In Nederland gevestigde groepsentiteiten / 182
 - 8.5.2.3 Niet in Nederland gevestigde groepsentiteiten / 183
 - 8.5.2.4 Bij voor bezwaar vatbare beschikking / 183
- 8.6 Sancties in verband met aangifte- en betalingsverplichtingen / 184
 - 8.6.1 Algemeen / 184
 - 8.6.2 De aangifteverplichting / 184
 - 8.6.2.1 Verzuimboete / 184
 - 8.6.2.2 Strafrechtelijke vervolging / 184
 - 8.6.3 De betalingsverplichting / 185
 - 8.6.3.1 Verzuim- en vergrijpboete / 185
 - 8.6.3.2 Strafrechtelijke vervolging / 185

HOOFDSTUK 9

De inlichtingenverplichting / 187

- 9.1 Inleiding / 187
- 9.2 Algemene aspecten / 187
 - 9.2.1 Functie en context / 187

- 9.2.2 Verstrekking eigener beweging / 187
- 9.2.3 Wijze van nakoming / 188
- 9.3 Voorwaarden toepassing inlichtingenverplichting / 188
 - 9.3.1 Algemeen / 188
 - 9.3.2 Inlichtingen of gegevens zijn niet, onjuist of onvolledig verstrekt / 188
 - 9.3.3 Verstrekking door de belastingplichtige / 189
 - 9.3.4 Gegevens die voor de heffing van minimumbelasting van belang (kunnen) zijn / 190
 - 9.3.5 Geen inlichtingenplicht bij gebreken in bijheffing-informatieaangifte / 190
- 9.4 Termijn inlichtingenverplichting / 190
 - 9.4.1 Aanvang van de termijn / 190
 - 9.4.2 Duur van de termijn / 191
- 9.5 Verval van de inlichtingenverplichting / 191
- 9.6 Sancties in verband met de inlichtingenverplichting / 192
 - 9.6.1 Vergrijpboete / 192
 - 9.6.2 Strafrechtelijke vervolging / 192

HOOFDSTUK 10

De bijheffing-informatieaangifte / 193

- 10.1 Inleiding / 193
- 10.2 Algemeen / 193
 - 10.2.1 Doel en strekking / 193
 - 10.2.2 Onderscheid met de belastingaangifte / 194
 - 10.2.3 Elektronische indiening / 194
 - 10.2.4 Termijn voor indiening / 194
 - 10.2.5 Uitwisseling van de bijheffing-informatieaangifte / 195
- 10.3 Inhoud van de bijheffing-informatieaangifte / 195
 - 10.3.1 Algemeen / 195
 - 10.3.2 Gestandaardiseerd format van het IF / 195
 - 10.3.3 Overzicht te verstrekken gegevens en inlichtingen / 196
 - 10.3.4 Inhoud van de bijheffing-informatieaangifte bij toepassing art. 1.2 lid 7 / 197
- 10.4 Keuzemogelijkheden / 198
 - 10.4.1 Algemeen / 198
 - 10.4.2 Geldingstermijnen / 198
 - 10.4.2.1 Vijf of één jaar / 198
 - 10.4.2.2 Keuzes met een geldingstermijn van vijf jaar / 198
 - 10.4.2.3 Keuzes met een geldingstermijn van één jaar / 199
 - 10.4.3 Het maken van de keuze / 199
 - 10.4.4 De termijn / 200
 - 10.4.4.1 Aanvang / 200
 - 10.4.4.2 Verlenging en herroeping / 200
 - 10.4.5 Gevolgen voor keuzes van wijzigingen binnen de groep / 200
- 10.5 Vaststelling van de aangifteplicht / 201
 - 10.5.1 Algemeen / 201

- 10.5.2 Aangifteplichtige groepsentiteiten (hoofregel) / 201
 - 10.5.2.1 Voorwaarden / 201
 - 10.5.2.2 Een groepsentiteit die deel uitmaakt van een multinationale of binnenlandse groep / 201
 - 10.5.2.3 Niet zijnde een uitgesloten entiteit / 202
 - 10.5.2.4 In Nederland gevestigd / 202
 - 10.5.2.5 Omzeteis / 203
- 10.5.3 Uitzondering op lokaal niveau (indiening door aangewezen lokale entiteit) / 203
 - 10.5.3.1 Algemeen / 203
 - 10.5.3.2 Het begrip 'aangewezen lokale entiteit' / 203
 - 10.5.3.3 (Gevolgen van) de aanwijzing / 204
- 10.5.4 Uitzondering op groepsniveau / 204
 - 10.5.4.1 Algemeen / 204
 - 10.5.4.2 Indiening door de uiteindelijkkemoederentiteit / 205
 - 10.5.4.3 Indiening door de aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit / 205
 - 10.5.4.4 Kwalificerende overeenkomst / 206
 - 10.5.4.5 Kennisgevingsplicht / 208
- 10.6 Correcties in de bijheffing-informatieaangifte / 208
- 10.7 Sancties in verband met de bijheffing-informatieaangifte / 209
 - 10.7.1 Algemeen / 209
 - 10.7.2 Indiening en inhoud van de bijheffing-informatieaangifte / 209
 - 10.7.2.1 Vergrijpboete / 209
 - 10.7.2.2 Strafrechtelijke vervolging / 210
 - 10.7.3 De kennisgevingsplicht / 210
 - 10.7.3.1 Vergrijpboete / 210
 - 10.7.3.2 Strafrechtelijke vervolging / 210

BIJLAGE

Transponeringstabel / 213

Trefwoordenregister / 231

HOOFDSTUK 1

Achtergrond Wet minimumbelasting 2024

1.1 Inleiding

De Wet minimumbelasting 2024 (WMB 2024) betreft de Nederlandse implementatie van de EU Pijler 2-richtlijn. De EU Pijler 2-richtlijn is op haar beurt het Unierechtelijke instrument voor de invoering van de OESO-modelregels inzake Pijler 2 in de lidstaten. Er zijn derhalve drie niveaus te onderkennen. Op mondiaal niveau heeft de OESO het *Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting* (IF) opgestart. Daarbij zijn thans meer dan 140 landen aangesloten.¹ In 2021 hebben deze landen een politiek akkoord bereikt over de herziening van het internationale belastingstelsel bestaande uit twee pijlers. Pijler 1 houdt verband met de gedigitaliseerde economie en betreft het aanpassen van de regels over belastbare vooral niet-fysieke aanwezigheid en winsttoerekening. Pijler 2 ziet op een minimumwinstbelastingdruk van 15% voor grote ondernemingen in elke jurisdictie waar zij actief zijn. Pijler 2 draagt bij aan een eerlijker belastingstelsel en het voorkomen van belastingontwijking, aldus het IF. Voor Pijler 2 zijn op 20 december 2021 modelregels opgesteld: OESO-modelregels. Dit is het eerste niveau: het mondiale speelveld. De Europese Unie heeft deze OESO-modelregels omarmd en op 14 december 2022 in een Europese richtlijn vervalst.² Hierbij zijn de OESO-modelregels gevolgd en zijn regels toegevoegd om rekenschap te geven van de Unierechtelijke context, in die zin dat binnenlandse en grensoverschrijdende situaties gelijk worden behandeld. Dit is het tweede niveau: het Europese speelveld. Nederland heeft de Europese richtlijn (en daarmee indirect materieel de OESO-modelregels) in de Nederlandse rechtsorde opgenomen door de invoering van de Wet minimumbelasting 2024.³ Dit is het derde niveau: het Nederlandse speelveld.

1.2 Bodem winstbelastingdruk ter begrenzing belastingontwijking en belastingconcurrentie

Het Pijler 2-gedachtegoed ziet op het leggen van een bodem in de winstbelasting voor grote ondernemingen ter begrenzing van belastingontwijking en belastingconcurrentie. Deze ondernemingen moeten onderdeel zijn van een multinationale of binnenlandse groep⁴

1 Een overzicht is beschikbaar via <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>.

2 Richtlijn (EU) 2022/2523 van 14 december 2022.

3 Wet van 20 december 2023, *Stb.* 2023, 510.

4 EU Pijler 2-richtlijn en WMB 2024.

voor doeleinden van de financiële verslaggeving en dat vereist dus integrale consolidatie.⁵ Het gaat er dus om vast te stellen of er groepsentiteiten (*Constituent Entities*) zijn, dat wil zeggen entiteiten die onderdeel zijn van een groep in de zin van een geconsolideerde jaarrekening en dat vereist 'common control'. Een vaste inrichting van een hoofdentiteit (lees: hoofdhuis) die onderdeel is van een multinationale groep wordt ook als (aparte) groepsentiteit aangemerkt. Die kan met haar hoofdentiteit een groep vormen voor Pijler 2-doeleinden. Is er geen groep in de hier bedoelde zin, dan is de WMB 2024 niet van toepassing. Vervolgens moet per groep de omzetsdrempel van € 750 miljoen worden gehaald.

De grondslag voor de WMB 2024 wordt bepaald volgens de regels van de financiële verslaggeving. De fiscale winst vormt dus niet het uitgangspunt. Het kwalificerende inkomen moet worden berekend aan de hand van de financiële verslaggeving. Dit is gedaan om (meer) uniformiteit te krijgen van de financiële gegevens.⁶ Wel dienen deze cijfers te worden gecorrigeerd voor tijdelijke en permanente verschillen.

1.3 Effectief belastingtarief minimaal 15%

Valt de groep binnen het bereik van de WMB 2024, dan dient in elk land waar de groep actief is het effectieve belastingtarief ten minste 15% te zijn. Als dit niet het geval is dient te worden bijgeheven over de Pijler 2-grondslag van de in die staat gevestigde groepsentiteiten tot het minimumbelastingtarief van 15%. Belastingsubject voor de WMB 2024 is een in Nederland gevestigde groepsentiteit. Het uitgangspunt hierbij is dat het effectieve belastingtarief wordt berekend op het niveau van de desbetreffende staat. Dit wordt *jurisdictional blending* genoemd, dat wil zeggen dat het effectieve belastingtarief voor een staat als geheel wordt berekend met inachtneming van alle groepsentiteiten samen. Is het effectieve belastingtarief lager dan het minimumbelastingtarief, dan is sprake van een laagbelastende staat. In dat geval moet in die staat worden bijgeheven tot een bedrag waarbij de – in die staat gevestigde – laagbelaste groepsentiteiten niet langer laagbelast zijn: de bijheffing (*Top-up Tax*). Het effectieve belastingtarief wordt berekend door de betrokken belastingen (*Covered Taxes*) van de groepsentiteiten in een staat te delen door het kwalificerende inkomen van die groepsentiteiten in die staat. Het verschil tussen het minimumbelastingtarief en het effectieve belastingtarief is het bijheffingspercentage, dat overigens niet negatief kan zijn. Dan is immers geen sprake van laagbelastheid. Het bijheffingspercentage wordt vermenigvuldigd met de Pijler 2-grondslag, de zogenoemde overwinst (*Excess Profit*), om de bijheffing te bepalen. De overwinst is het netto kwalificerende inkomen minus de aftrek voor uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid in een staat. Over een deel van het netto kwalificerende inkomen is dus geen bijheffing verschuldigd. Is sprake van een laagbelastende staat, dan worden de groepsentiteiten als laagbelaste groepsentiteiten aangemerkt en is jurisdictionele bijheffing verschuldigd.

⁵ Zie het begrip 'groep' als bedoeld in art. 1.2 lid 1 WMB 2024, dat in hoofdstuk 2 verder is toegelicht.

⁶ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 3, p. 129-130.

1.4 Stappenplan berekenen bijheffing

Er is een vijfstappenplan om de bijheffing te berekenen.⁷ In de eerste stap wordt het effectieve belastingtarief vastgesteld. Zoals gezegd moet het effectieve belastingtarief worden bepaald door een breuk die bestaat uit de gecorrigeerde betrokken belastingen van groepsentiteiten in een staat, te delen door het netto kwalificerende inkomen van die groepsentiteiten in dat land. De teller bestaat dus uit de gecorrigeerde betrokken belastingen in die staat. De noemer bestaat uit de winst in die staat. Die winst is het netto kwalificerende inkomen. Het netto kwalificerende inkomen is het kwalificerende inkomen van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten verminderd met de kwalificerende verliezen van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten (mits positief). Netto ziet dus op winsten minus verliezen. Het kwalificerende inkomen wordt zoals gezegd bepaald volgens de regels van de financiële verslaggeving. Uiteindelijk moet het netto kwalificerende inkomen van alle groepsentiteiten in een staat worden bepaald, ofwel de GloBE-grondslag of Pijler 2-grondslag. In de tweede stap wordt het bijheffingspercentage berekend. Dit is het minimumbelastingtarief van 15% verminderd met het effectieve belastingtarief dat in de eerste stap is berekend (mits positief). Stap 3 is de bepaling van de overwinst. Het netto kwalificerende inkomen wordt verminderd met het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid in dat land om de overwinst te bepalen. Dit zogenoemde uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid (*Substance-based Income Exclusion; SBIE*) wordt bepaald aan de hand van een percentage van de in aanmerking komende werknemerslasten en een percentage van de boekwaarde van de in aanmerking komende vaste activa in een staat. Over deze winst is dus geen bijheffing verschuldigd.⁸ Die is wel verschuldigd over de overwinst die na aftrek van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid resteert. Dat is stap 4, waarin de bijheffing wordt berekend door het bijheffingspercentage te vermenigvuldigen met de overwinst. Deze vier stappen vinden in de regel plaats per staat voor alle groepsentiteiten gezamenlijk. In de vijfde en laatste stap wordt de bijheffing toegerekend aan iedere groepsentiteit die is gevestigd in een laagbelastende staat.

1.5 Heffingmechanismes

Het systeem is zo opgezet dat de laagbelastende staat als uitgangspunt zelf de te weinig geheven belasting van de laagbelaste groepsentiteit bijheft: de kwalificerende binnenlandse bijheffing (*Qualified Domestic Top-up Tax*). Laat de laagbelastende staat dat na, dan zijn er twee andere mechanismen die andere staten in staat stellen om de benodigde bijheffing te effectueren. Ten eerste is dat de inkomen-inclusiebijheffing (*Income Inclusion Rule; IRR*). Op basis daarvan heeft de staat waar de uiteindelijkkemoederentiteit (*Ultimate Parent Entity*)⁹ van de laagbelaste groepsentiteit is gevestigd de verplichting om bij te heffen. Gebeurt dat niet, dan zullen andere staten waarin groepsentiteiten zijn gevestigd de heffing moeten effectueren door middel van de onderbelastewinstbijheffing (*Undertaxed Profit Rule; UTPR*). Deze fungeert als vangnetbepaling. Daarnaast is er nog een andere mogelijkheid

7 *Kamerstukken II 2022/23*, 36 369, nr. 3, p. 7.

8 De informatieaangifte-indienende groepsentiteit van de multinationale of binnenlandse groep kan echter ervoor kiezen om de vermindering voor het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid niet toe te passen. Zie art. 8.2 lid 4 slotzin WMB 2024.

9 Dat kan soms ook de tussenliggende moederentiteit en partieel gehouden moederentiteit zijn.

tot bijheffing die niet in de WMB 2024 is voorzien. Dit is een aparte verdragsmaatregel: de *Subject to Tax Rule* (STTR). In een belastingverdrag kan worden bepaald dat een bronland het Pijler 2-gedachtegoed effectueert door een bronheffing op betalingen aan laagbelaste groepsentiteiten.¹⁰ Van een laagbelaste groepsentiteit is sprake indien deze betalingen in de ontvangstaat worden onderworpen aan een statutair tarief dat lager is dan 9%. Omdat een verdrag in de Nederlandse context voorgeeft op een wet in formele zin, zoals de WMB 2024, gaat de STTR voor op de andere heffingen van Pijler 2 (binnenlandse bijheffing, inkomen-inclusiebijheffing en onderbelastewinstbijheffing). Vanuit praktisch oogpunt wordt vanuit het IF voorgesteld om de STTR ook via een multilateraal verdrag (MLI) te implementeren: het STTR MLI.

1.6 Aparte heffingswet

De WMB 2024 is vormgegeven als aparte (heffings)wet en kent zeventien hoofdstukken. Zij is dus niet geïncorporeerd in de Wet VPB 1969. De WMB 2024 kent een autonoom begripkader. De daarin gebruikte begrippen hebben dus geen invloed op de interpretatie van vergelijkbare in belastingverdragen of nationale wet- en regelgeving gebruikte begrippen. Omdat de wet een eigen karakter heeft, zijn enkele onderwerpen die ook in de AWR zijn opgenomen (zoals een regeling voor belastingrente) afzonderlijk geregeld in de WMB 2024.

De bijheffing is als een aangiftebelasting vormgegeven en moet dus op aangifte worden voldaan. Zij kent twee aangifteverplichtingen: de bijheffing-informatieaangifte en de (belasting)aangifte. De bijheffing-informatieaangifte bevat de (gegevens die nodig zijn voor) berekening van de bijheffing en de verdeling daarvan over staten. De bijheffing-informatieaangifte (of een gedeelte daarvan) zal onder voorwaarden worden uitgewisseld met andere staten. De termijn voor indiening van de bijheffing-informatieaangifte is vijftien maanden en die van de belastingaangifte is zeventien maanden na afloop van het verslagjaar. Binnen die zeventien maanden moet ook de belasting worden voldaan. Voor het overgangsjaar gelden afwijkende termijnen. Deze aangifteverplichtingen gaan gepaard met bijzondere informatieverplichtingen die ook gelden voor de BTW en de bronbelasting. Binnen twee weken nadat de belastingplichtige ervan op de hoogte is geraakt dat inlichtingen of gegevens niet, onjuist of onvolledig door hem zijn verstrekt, moet uit eigen beweging mededeling worden gedaan van onjuistheden of onvolledigheden in voor de (minimum)-belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen. Voor deze verplichtingen zijn boeten in het leven geroepen, waaronder een aparte vergrijpboete. Ook is een bijzondere aansprakelijkheidsbepaling in het leven geroepen voor een hoofdelijke aansprakelijkheid van (gewezen) binnenlandse en buitenlandse groepsentiteiten. Hiertoe is de Invorderingswet 1990 aangepast. Verder is er in de WMB 2024, vanwege de afwijkende termijnen voor de voldoening op aangifte van de minimumbelasting, een aparte regeling opgenomen voor de berekening van belastingrente. Omdat de minimumbelasting binnen zeventien maanden moet zijn voldaan, zal belastingrente in de regel pas na afloop van die termijn in rekening worden gebracht. Belastingrente kan, maar hoeft niet noodzakelijkerwijs door middel van een naheffingsaanslag in rekening te worden gebracht. Voor het opleggen van

¹⁰ Zie nader onderdeel 7.5 over deze STTR.

een naheffingsaanslag is overigens geen nieuw feit of kwade trouw vereist, zoals bij een navorderingsaanslag voor aanslagbelastingen (wel) het geval is.

1.7 Volgorde bespreking

De opzet van dit boek is als volgt. In hoofdstuk 2 worden de relevante begrippen beschreven. In hoofdstuk 3 wordt stilgestaan bij de vestigingsplaats van een groepsentiteit. De WMB 2024 heft immers van in Nederland gevestigde groepsentiteiten. Hoofdstuk 4 beschrijft wanneer aan de omzetgrens van € 750 miljoen is voldaan en behandelt de drie methoden waarop de bijheffing wordt geëffectueerd: binnenlandse bijheffing, inkomen-inclusiebijheffing en onderbelastewinstbijheffing. Hoofdstuk 5 is gewijd aan de belastinggrondslag: de wijze waarop het kwalificerende inkomen wordt berekend en de gecorrigeerde betrokken belastingen. Hoofdstuk 6 bespreekt de berekening van de bijheffing en het effectieve belastingtarief. In hoofdstuk 7 komen bijzondere regelingen aan de orde: veilighavenregels, reorganisaties, neutraliteit en uitdelingsstelsels, aanpassingen in de Wet VPB 1969 en de STTR. De formeelrechtelijke aspecten van de WMB 2024 worden uiteengezet in de hoofdstukken 8, 9 en 10. Hoofdstuk 8 ziet op de heffingstechniek van de minimumbelasting (voldoening op aangifte) en daarmee gepaard gaande regelingen (zoals naheffing, belastingrente en invordering). Hoofdstuk 9 is gewijd aan de inlichtingenverplichting en hoofdstuk 10 aan de bijheffing-informatieaangifte. Het boek bevat tot slot een transponeringstabel, waarmee een overzicht wordt gegeven van de bepalingen uit de WMB 2024, de OESO-modelregels en de EU Pijler 2-richtlijn.

HOOFDSTUK 2

Relevante begrippen

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk bespreken wij de belangrijkste begrippen die in de WMB 2024 worden gehanteerd en gedefinieerd. Deze definities zijn, tenzij anders aangegeven, opgenomen in art. 1.2 lid 1 WMB 2024. Wij hebben ervoor gekozen deze begrippen geclusterd te behandelen en dus niet op alfabetische volgorde, zoals art. 1.2 lid 1 WMB 2024 doet.

2.2 Entiteit en doorkijkentiteit

2.2.1 Entiteit

In dit onderdeel wordt stilgestaan bij het begrip 'entiteit'. Alleen entiteiten die onderdeel van een groep zijn, groepsentiteiten, vallen binnen de reikwijdte van de WMB 2024. Het begrip 'groepsentiteit' is een centraal begrip dat uiteenvalt in twee onderdelen: groep en entiteit.

Zoals de Wet VPB 1969 het begrip 'lichamen' gebruikt, bezigt de WMB 2024 het begrip 'entiteiten'. In de eerste plaats is een rechtspersoon een entiteit, zoals een kapitaalvennootschap (nv, bv) of een stichting. Daarnaast is elke rechtsfiguur die een afzonderlijke financiële verslaggeving opstelt een entiteit, zoals een personenvennootschap. Een cv¹ kan daarom een entiteit zijn en daarmee ook een groepsentiteit. Aan het begrip 'vaste inrichting' is een aparte definitie gewijd in art. 1.2 lid 1 WMB 2024.² Zie ook onderdeel 2.11 hierna. De wet zondert de overheid, daaronder mede begrepen een staatkundig onderdeel of lokale autoriteit van een overheid, uit van het begrip 'entiteit'.³ Een gemeente bijvoorbeeld is een rechtspersoon, maar geen entiteit voor de WMB 2024 en kan daardoor ook geen groepsentiteit zijn.

1 Op basis van de Wet van 20 december 2023 tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en enige andere wetten tot codificatie en aanvulling van het fiscale kwalificatiebeleid inzake buitenlandse rechtsvormen en tot afschaffing van de zelfstandige belastingplicht van de open commanditaire vennootschap (Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen), *Stb.* 2023, 508, zal de cv vanaf 2025 steevast besloten zijn. Niettemin kan ook dan sprake zijn van een entiteit voor de WMB 2024.

2 Een vaste inrichting kan een groepsentiteit zijn. Zie de definitie van groepsentiteit.

3 Art. 1.2 lid 1 WMB 2024.

2.2.2 Doorkijkentiteit

De wet kent ook het begrip 'doorkijkentiteit'. Dat ziet in feite op fiscaal transparante entiteiten.⁴ Voor doorkijkentiteiten gelden aparte regels, omdat de heffing van winstbelasting doorgaans afwezig is maar er wel een afzonderlijke financiële verslaggeving wordt opgesteld. Een doorkijkentiteit dient op de eerste plaats een entiteit te zijn, welk begrip hiervoor is besproken. Er zijn twee soorten doorkijkentiteiten, te weten fiscaal transparante entiteiten en omgekeerde hybride entiteiten. Bij een fiscaal transparante entiteit zien zowel de staat van oprichting als de staat van de belanghouders de entiteit als fiscaal transparant. Er is dus geen mismatch in kwalificatie. Het inkomen van de fiscaal transparante entiteit (bestaande uit inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen) wordt rechtstreeks toegerekend aan de belanghouders. In het geval van een omgekeerde hybride entiteit is er wel een verschil in kwalificatie.⁵ De staat van oprichting ziet de entiteit als fiscaal transparant, maar de staat van de belanghouders niet. Het inkomen wordt door de laatste staat daarom niet rechtstreeks toegerekend aan de belanghouders, maar pas bij winstuitdeling.⁶

2.3 Groepen

2.3.1 Groep

Een groep is een verzameling van entiteiten die met elkaar verbonden zijn door eigendom of zeggenschap zoals omschreven in de geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard voor de opstelling van een geconsolideerde jaarrekening door de uiteindelijkkemoederentiteit.⁷

2.3.2 Controlerend belang

Het sleutelwoord voor de constatering van een groep is derhalve integrale consolidatie (*on a line-by-line basis*) vanwege een controlerend belang. Een dergelijk belang verplicht de houder om, in overeenstemming met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard, de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van de gehouden entiteit integraal te consolideren. Wordt een entiteit waarover de uiteindelijkkemoederentiteit de controle heeft niet in de jaarrekening meegeconsolideerd vanwege uitsluitend haar beperkte omvang, op grond van materialiteit, of op grond van het feit dat zij ter verkoop wordt gehouden, dan is die entiteit toch onderdeel van de groep.⁸ Het begrip 'geconsolideerde jaarrekening' is apart gedefinieerd. Het betreft de in overeenstemming met de geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard opgestelde jaarrekening van een groep, bestaande uit de (moeder)entiteit en alle entiteiten waarin zij een controlerend belang heeft.

4 Het gaat om entiteiten in de zin van de WMB 2024 die voor de winstbelasting fiscaal transparant zijn.

5 In het geval van Nederland geldt de omgekeerde hybride entiteit ingevolge art. 2 lid 3 Wet VPB 1969 als belastingplichtig en is dus geen sprake van een omgekeerde hybride entiteit voor de WMB 2024. Zie nader onderdeel 5.3.3.

6 Art. 1.2 lid 2 WMB 2024 bevat een uitbreiding van het begrip 'doorkijkentiteit' voor entiteiten opgericht in een staat zonder winstbelasting, zoals de Kaaimaneilanden.

7 Art. 1.2 lid 1 WMB 2024.

8 Art. 1.2 lid 1 WMB 2024.

2.3.3 *Verslaggevingsstandaarden en materiële concurrentieverstoring*

Het begrip 'geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard' regelt welke standaarden voor financiële verslaggeving als geaccepteerde standaarden voor de bijheffing kunnen worden aangemerkt. Het gaat om IFRS en een aantal specifiek goedgekeurde standaarden.⁹ De wet kent daarnaast het begrip 'geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard', die een lokale invulling kent.¹⁰ Het primaat voor financiële verslaggeving ligt dus bij IFRS. Dat is de Europese norm en is daarom verklaarbaar. Er wordt immers gezocht naar uniformiteit en bovendien is de omzetrempel van 750 miljoen in euro's gesteld. Buiten de Unie worden ook andere financiële verslaggevingsstandaarden gebruikt die onder voorwaarden worden geaccepteerd. Hiermee houdt het begrip 'materiële concurrentieverstoring' verband.¹¹ Hiervan is sprake indien de toepassing van een set algemeen aanvaarde verslaggevingsbeginselen leidt tot een afwijking van een bepaalde omvang ten opzichte van de situatie waarin de geconsolideerde jaarrekening op basis van IFRS zou zijn opgesteld. De materialiteitsgrens is op € 75 miljoen gesteld. De afwijking ziet op inkomsten en kosten. Het begrip 'materiële concurrentieverstoring' speelt op diverse plaatsen in de wet een rol. Zo bepaalt art. 6.1 lid 1 WMB 2024 dat het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit wordt bepaald aan de hand van de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit. Daarvan kan worden afgeweken, maar niet in het geval van een materiële concurrentieverstoring.¹²

2.3.4 *Groep van hoofdentiteit en vaste inrichting*

Voorts bevat de wet een fictie. Een groep kan ook bestaan uit een (enkel) hoofdhuis (aangeduid als 'hoofdentiteit') met één of meer vaste inrichtingen. Hierdoor kan een groep dus bestaan uit één rechtspersoon. In geval van vaste inrichting wordt de hoofdentiteit geacht het controlerend belang te houden in haar vaste inrichting. Het begrip 'geconsolideerde jaarrekening' is in dit verband uitgebreid met de jaarrekening opgesteld door de hoofdentiteit in overeenstemming met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard.

2.3.5 *Multinationale groep*

Het begrip 'multinationale groep' dient ter onderscheiding van de binnenlandse groep. Een multinationale groep is een groep die ten minste één entiteit omvat die niet is gevestigd in de staat waarin de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd. Het gaat dus om een groep met entiteiten in minimaal twee jurisdicties.¹³ Hiervan is ook sprake in geval van een vaste inrichting die in een andere jurisdictie is gelegen dan de hoofdentiteit.

9 Art. 1.2 lid 1 WMB 2024.

10 Art. 1.2 lid 1 WMB 2024. Dit is een set aan 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 waarin een entiteit is gevestigd.

11 Art. 1.2 lid 1 WMB 2024.

12 Art. 6.1 lid 4 WMB 2024.

13 Art. 1.2 lid 1 WMB 2024.

2.3.6 Binnenlandse groep

De binnenlandse groep betreft een groep waarvan alle groepsentiteiten in Nederland zijn gevestigd.¹⁴

2.3.7 Nettoboekwaarde van materiële activa

Het begrip 'nettoboekwaarde van materiële activa' ziet op een gemiddelde van de begin- en eindwaarde van materiële activa van een groepsentiteit, waaronder ook een vaste inrichting wordt begrepen.¹⁵ Het begrip is van belang voor de bepaling van het onderbelastewinstbijheffingspercentage.¹⁶ Er wordt hierbij uitgegaan van de financiële verslaggeving en er wordt bij de waarde van de materiële activa rekening gehouden met voor verslaggevingsdoeleinden geaccumuleerde afschrijvingen, waardeverminderingen en afwaarderingen. Het begrip 'materiële activa' omvat zowel afschrijfbaar als niet-afschrijfbaar materiële activa.¹⁷

2.3.8 Groepsentiteit en uitgesloten entiteit

De WMB 2024 is van toepassing op in Nederland gevestigde *groepsentiteiten*.¹⁸ Een groepsentiteit is een entiteit die onderdeel is van een multinationale groep of binnenlandse groep.¹⁹ De begrippen 'entiteit' en 'groep' zijn hiervoor behandeld. Ook hier bevat de wet een fictie. Een vaste inrichting is een groepsentiteit indien zij de vaste inrichting is van een hoofdentiteit die onderdeel is van een multinationale groep.²⁰

De wet kent ook het begrip 'uitgesloten entiteit'.²¹ Voor een dergelijke entiteit geldt zowel een subjectieve belastingvrijstelling als een vrijstelling van de inlichtingen- en administratieplicht. Een uitgesloten entiteit dient geen bijheffing-informatieaangifte in.²² De omzet van uitgesloten entiteiten wordt echter wel meegerekend voor het bepalen of de omzeldrempel is overschreden, mits die omzet is gerapporteerd in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit. De volgende entiteiten zijn uitgesloten: een overheidsentiteit, een internationale organisatie, een non-profitorganisatie, een pensioenfonds, een beleggingsfonds dat een uiteindelijkkemoederentiteit is en een vastgoedbeleggingsvehikel dat een uiteindelijkkemoederentiteit is.²³ Deze begrippen behandelen wij hierna in onderdeel 2.10. Voorts omvat het begrip 'uitgesloten entiteit' de onmiddellijke en middellijke dochterentiteiten van deze uitgesloten entiteiten indien aan bepaalde voorwaarden is voldaan.²⁴ In onderdeel 3.4 wordt nader ingegaan op de uitgesloten entiteiten en de toepassing van de omzeldrempel van € 750 miljoen.

14 Art. 1.2 lid 1 WMB 2024.

15 Art. 1.2 lid 1 WMB 2024.

16 Art. 5.2 lid 5 WMB 2024.

17 *Kamerstukken II* 2023/24, 36 369, nr. 3, p. 89.

18 Art. 1.1 WMB 2024.

19 Onderdeel a van de omschrijving 'groepsentiteit' in art. 1.2 lid 1 WMB 2024.

20 Onderdeel b van de omschrijving 'groepsentiteit' in art. 1.2 lid 1 WMB 2024.

21 Art. 2.2 WMB 2024.

22 *Kamerstukken II* 2022/23, 36 369, nr. 3, p. 112.

23 Art. 2.2 lid 1 onderdeel a WMB 2024.

24 Art. 2.2 lid 1 onderdeel b en c WMB 2024.