
Consultatie Minimumbelasting

Rotterdam, December 3, 2022

To:

Ministerie van Financiën

Via Overheid.nl | [Consultatie Conceptwetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 \(Pijler 2\), reageren \(internetconsultatie.nl\)](#)

Geachte dames en heren,

Bij dezen zenden wij u onze op- en aanmerkingen met betrekking tot de consultatie in verband met de invoering van de Wet Minimumbelasting. Wij zijn gaarne tot overleg bereid.

Hartelijke groet,



Mr F.R. Herreveld



Prof. Dr H.T.P.M. van den Hurk

Gaarne maken wij gebruik van de mogelijkheid te reageren op het wetsvoorstel Minimumbelasting. Een voorstel dat diep in de haarvaten van het Nederlandse systeem ingrijpt. De Innovatiebox wordt effectief bedreigd en dat terwijl Nederland altijd roept er juist op in te zetten een Research en Development land te willen zijn. We verliezen deels de liquidatieverliesregeling uit de deelnemingsvrijstelling. En deze inmiddels al grotendeels uitgekledede faciliteit helpt juist de hoofdkantoren. En de reële hoofdkantoren, waarvan we er inmiddels al drie kwijt zijn, is toch ook een sector die Nederland graag koestert. Op deze elementen gaan we niet in. De gevolgen voor deze sector zullen zeker door anderen al besproken worden. Gezien de beperkte tijd die beschikbaar is voor een consultatie, richten wij ons op een aantal fundamentele vragen.

Wij willen graag aan de hand van internationale belastingbeginselen laten zien dat dit wetsvoorstel niet past binnen het systeem van het internationale belastingrecht zoals dat wereldwijd sinds vele decennia is ontwikkeld. De nationale overheden hebben, mede door internationale coördinatie, inmiddels een ruim arsenaal aan bestrijdingsmiddelen tegen ontwijkende fiscale structuren via belastingparadijzen, zodat het voorstel Minimumbelasting daar niet noodzakelijk voor is, maar wel leidt tot extreme complexiteit en impact op reële bedrijfseconomisch verantwoorde structuren in het internationale bedrijfsleven aan te pakken aangezien daartoe al voldoende instrumenten bestaan. En, in het verlengde hiervan, dat het alleen beoordelen van het toepasselijke effectieve belastingtarief geen redelijke benadering is van het totaal aan kosten dat een onderneming maakt door te opereren in een laagbelast land.¹

Een van de redenen dat wij ons zorgen maken is dat de invoering van deze wet, en zelfs als dit op wereldwijde basis gebeurt, tot een aantal gevolgen zal leiden dat vanuit de internationale fiscale beginselen niet meer uit te leggen is. We zullen hierbij deze erkende internationale fiscale beginselen toetsen aan de zogenaamde 'onderbelastewinstbijheffing'. De onderbelastewinstbijheffing is een rare heffing die kan leiden tot merkwaardige uitkomsten die strijdig zijn met internationaal erkende beginselen.

Veronderstel dat een Amerikaanse moeder met een winst van € 100 miljoen alleen buiten Amerika in Nederland een dochtervennootschap heeft. Deze maakt een winst van € 1,5 miljoen. In Amerika wordt als gevolg van innovatieregelingen effectief 12% betaald. Nederland zal dan 3%punt bij heffen. Dat is € 3 miljoen, hetgeen meer is dan de totale winst die in Nederland wordt behaald waarover ook nog belasting betaald dient te worden. In totaal wordt er in Nederland belast: $25\%^2 * € 1,5\text{mio}$ via de Wet op de Vennootschapsbelasting en € 3 miljoen via de Wet Minimumbelasting.

¹ Een onderneming die opereert van Ierland heeft momenteel een tariefvoordeel van $15 - 12,5\% = 2,5\%$. Voor productiebedrijven, landbouwbedrijven etc. die een grotere markt bedienen dan de Ierse, helpt dit tarief niet. Het is slechts een compensatie voor de vele hogere logistieke kosten, etc.

² Het is in de praktijk een mix tussen het lage en het hoge tarief maar 25% lijkt ons een redelijke benadering.

In het navolgende bespreken we:

1. De relatie tot het Nexusbeginsel
2. Hoe werkt deze heffing uit onder belastingverdragen?
3. De relatie tot ontwikkelingslanden
4. Waarom kan belastingontwijking veel effectiever worden bestreden?
5. Waarom reguliere ondernemingsactiviteiten in een laagbelast land veelal niet leiden tot een concurrentievoordeel

Ad 1. Het Nexusbeginsel

Wat is nexus? De term 'nexus' kan men niet terugvinden in belastingverdragen, laat staan dat die een definitie hiervan bevatten. Het Nexusbeginsel is een voorbeeld van customary international law.³ Customary international law kan worden gezien als een aspect/voorbeeld van internationaal recht waarbij de 'gewoonte' regeert. Algemene beginselen van recht en verdragen vallen hier onder. 'Gewoonterecht' wordt bij voorbeeld toegepast door het Internationale Hof van Justitie, de Verenigde Naties, etc. Binnen het internationale belastingrecht is het Nexus beginsel beslissend. Heffingsrechten kunnen alleen onderkend worden mits er een minimale relatie bestaat tussen de activiteit in een zeker land en het uitoefenen van specifieke rechten door dat land. Nexus in het belastingrecht ziet op de relatie tussen de belastingautoriteiten (de staat) en het bedrijf. Er dient nexus te bestaan voordat een land belasting kan heffen van een bedrijf, en het is hierbij essentieel dat die relatie tussen het land en het bedrijf substantief is.

In het Amerikaanse belastingrecht is nexus wel gedefinieerd. Daar bestaat de zogenaamde 'Due Process Clause' (DPC) en de 'Commerce Clause' (CC). De DPC vereist een minimale relatie tussen de staat en de entiteit die deze staat wenst te belasten. De CC vereist substantiële aanwezigheid. Zonder nadrukkelijk op deze zaken in te gaan is het wel interessant hoe de Amerikaanse rechter naar de CC heeft gekeken. In de Amerikaanse landmarkcase *South Dakota versus Wayfair*⁴, een zaak over sales taxes, vernietigde het Hof de physical presence rule als de standaard voor de definiëring van het creëren van nexus in een bepaalde staat (South Dakota). Nexus wordt doorgaans gecreëerd voor vennootschapsbelastingdoeleinden als een entiteit inkomsten verkrijgt uit bronnen binnen die staat, daar onroerende zaken bezit, werknemers in dienst heeft. Als gevolg van de deze zaak is nexus ook uitgebreid naar het recht om online verkopers sales taxes in rekening te brengen en te innen van alle online kopers en niet alleen van die kopers die zich binnen de staat waar Wayfair is gevestigd is, fysiek bevinden. Bij sales taxes ligt het in de rede om ook belasting te heffen ingeval een koper niet in die staat is gevestigd. De verkoop vond immers plaats vanuit de vennootschap die ook die belasting verschuldigd was. Er bestaat een hele directe connectie tussen de entiteit die de belasting verschuldigd is en de activiteit van die entiteit. Bij

³ See in more detail: J. Kokott and P. Pistone, *Taxpayers in International Tax law*, Oxford, Hart Publishing 2020.

⁴ [South Dakota v. Wayfair, Inc. | Oyez](#) accessed November 14, 2022.

de vennootschapsbelasting in het bovengenoemde voorbeeld, is dat niet aan de orde. Is er geen nexus van de belastingbetaler in dat ander land, dan is er ook geen heffingsrecht.

Onder Pillar 2 (en dus ook onder het wetsvoorstel minimumbelasting), kan daarom de vraag gesteld worden of nexus, als belangrijke exponent van customary international law nog wel bestaat. In het bovengenoemde voorbeeld: waarom zou Nederland het recht hebben om winsten te belasten die zijn gecreëerd binnen de Verenigde Staten? Natuurlijk, er is een groepsmaatschappij in Nederland. Maar is dat voldoende?

Sol Piciotto meent van wel. Hij schrijft onder een Kluwer International Tax Blog het volgende:

“The true “common sense” is the normal understanding that multinational enterprises operate as unitary firms, which allows a great deal of flexibility as to how income is attributed to the many entities within the group, and not the legal fiction that affiliates, which often exist only on paper, each earn their “own” profits.”

Vanuit een economisch perspectief is dit volstrekt onjuist. Multinationale groepen hebben vaak meer dan een divisie. Het opsplitsen van bedrijven in divisies en subdivisies en landenactiviteiten helpen zo’n multinational dat bedrijf te managen. Iedere manager heeft daar zijn rol en verantwoordelijkheden. Het is om deze reden dat de meeste multinationals (zometer alle) zijn opgedeeld in divisionele en regionale groepen die weer verder zijn opgedeeld tot op lokaal niveau. Unitary firms duidt erop dat dit onderscheid fictieel is. Maar aangezien al die managers in al die managementlagen afgerekend worden op hun vaak financiële ‘key performance indicators’, is dit natuurlijk onjuist. Een bedrijf is meer dan een aantal entiteiten die belasting moeten betalen. Er schuilt een economische realiteit achter.

We menen dat uit het ons hierboven gegeven voorbeeld voldoende blijkt dat een minimumbelasting c.q. onderbelastewinstbijheffing inbreekt op het Nexusbeginsel en daarmee inbreekt op de op customary international law gebaseerde internationaal geaccepteerde allocatie van heffingsrechten.

Ad 2. Hoe werkt deze heffing uit onder belastingverdragen?

De vraag hoe de onderbelastewinstbijheffing uitwerkt onder belastingverdragen, ligt in het verlengde van deze nexus discussie. Toch zijn er wat bijzonderheden. Zo komt in het hierboven genoemde voorbeeld de vraag op welk recht Nederland heeft om over de winst van de Amerikaanse moeder van een Nederlandse dochter te heffen. Qua verdragstoegang ligt artikel 7 van het verdrag het meeste in de rede. Maar daarvoor is een fixed place⁵ noodzakelijke van het Amerikaanse hoofdhuis in Nederland. En de Nederlandse dochter kan dat niet zijn.

⁵ Zie art.5 OECD en UN MTC

De Inclusive Framework leden hebben daar wat op gevonden. De OECD's 2020 Blueprint on Pillar Two bepaalde dat belastingverdragen zich niet verzetten tegen een onderbelastewinstbijheffing aangezien artikel 1, 3 van het OESO-modelverdrag erin voorziet dat dit verdrag zich niet verzet tegen het heffingsrecht van de verdragsluitende staten belasting te heffen van eigen inwoners. Artikel 1, 3 luidt als volgt:

*"This Convention shall not affect the taxation, by a Contracting State, of its residents except with respect to the benefits granted under paragraph 3 of Article 7, paragraph 2 of Article 9 and Articles 19, 20, 23 [A] [B], 24, 25 and 28."*⁶

Artikel 1, lid 3 OECD MTC is opgenomen om recht te kunnen doen aan de toepassing van de Verenigde Staten van de zogenoemde 'savingsclause':

*"This corresponds to the practice long followed by the United States in its tax treaties, where a so-called "saving clause"⁷ confirms the Contracting States' right to tax their residents (and citizens, in the case, of the United States) notwithstanding the provisions of the treaty except those, such as the rules on relief of double taxation, that are clearly intended to apply to residents."*⁸

Wordt artikel 1, lid 3 gelezen zoals hierboven verwoord, dan kan hieruit de conclusie worden getrokken dat wellicht Nederland de Amerikaanse winst van ons voorbeeld mag belasten. Maar uit de toelichting bij de aanpassing van artikel 1, 3 OECD MTC blijkt dat deze bepaling op verzoek van de Verenigde Staten is opgenomen om het mogelijk te maken hun heffingsrechten gebaseerd op hun 'worldwide taxation' systeem toe te passen. Bij het formuleren van artikel 1, lid 3 heeft geen enkel land er rekening mee gehouden dat een ander land ineens belasting mag bij heffen waarvan dat andere land meent dat dit ene land te weinig heeft geheven. Het desondanks doorgaan met het bijheffen, vormt naar onze mening

⁶ Het is overigens bijzonder dat het juist Frankrijk en Duitsland zijn die zich het recht voorbehouden artikel 1, 3 niet in hun belastingverdragen op te nemen. Zie het OESO-Commentaar bij artikel 1 (reservations): "117. France, Germany, Hungary, Ireland, Luxembourg and Switzerland reserve the right not to include paragraph 3 in their conventions."

⁷ The saving clause and its exceptions read as follows in the US Model:

"4. Except to the extent provided in paragraph 5, this Convention shall not affect the taxation by a Contracting State of its residents (as determined under Article 4 (Resident)) and its citizens. Notwithstanding the other provisions of this Convention, a former citizen or former long-term resident of a Contracting State may be taxed in accordance with the laws of that Contracting State.

5. The provisions of paragraph 4 shall not affect:

a) the benefits conferred by a Contracting State under paragraph 2 of Article 9 (Associated Enterprises), paragraph 7 of Article 13 (Gains), subparagraph b) of paragraph 1, paragraphs 2, 3 and 6 of Article 17 (Pensions, Social Security, Annuities, Alimony, and Child Support), paragraph 3 of Article 18 (Pension Funds), and Articles 23 (Relief From Double Taxation), 24 (Non-Discrimination), and 25 (Mutual Agreement Procedure); and
b) the benefits conferred by a Contracting State under paragraph 1 of Article 18 (Pension Funds), Articles 19 (Government Service), 20 (Students and Trainees), and 27 (Members of Diplomatic Missions and Consular Posts), upon individuals who are neither citizens of, nor have been admitted for permanent residence in, that State."

⁸ Zie BEPS Action 6, pag. 86.

grond voor de stelling dat sprake is van fraus tractatus en een duidelijke inbreuk op het pacta sunt servanda beginsel.

Ad 3. De relatie tot ontwikkelingslanden

Wat gaat Pillar 2 en de Nederlandse minimumbelasting doen voor ontwikkelingslanden? Feit is dat ontwikkelingslanden veelal hogere belastingtarieven kennen dan ontwikkelde landen. Dus theoretisch is het ook zo dat dus ontwikkelingslanden vol profiteren van deze internationale fiscale ontwikkelingen. Maar het blijft een gegeven dat, alhoewel er een serieuze drempel van €750 miljoen bestaat voor de toepassing van Pillar 2 slechts een klein deel van de ondernemingen hier onder gaat vallen, het wel juist deze grote bedrijven zijn die als potentiële investeerders in ontwikkelingslanden worden gezien. Volgens UNCTAD⁹ dekt de drempel meer dan 2/3^e van de nieuwe investeringsprojecten die de afgelopen vijf jaar zijn uitgevoerd, met zelfs nog een hoger deel in de ontwikkelingslanden.

Verminderde concurrentie met landen met een laag belastingtarief kunnen opkomende economieën ten goede komen. Maar nog steeds geldt voor ontwikkelingslanden dat ze met lede ogen zullen aanzien dat westerse economieën meer gaan inzetten op financiële in plaats van fiscale prikkels. En daarin kunnen de ontwikkelingslanden simpelweg niet mee. Zij zijn niet in staat een investerend bedrijf tegemoet te komen door bijv. een speciaal stuk infrastructuur aan te leggen of subsidies te betalen.

Ontwikkelingslanden kunnen alleen maar fiscaal stimuleren door bijv. een tax holiday te bieden. Dan trekken ze investeringen aan zonder dat het leidt tot 'cash out'. We hebben in de afgelopen jaren vaak gehoord dat tax holidays aantoonbaar niets oplevert voor ontwikkelingslanden. Wij geloven dat niet. De geschiedenis van Ierland (ooit duidelijk het armste land van de Europese Unie) bewijst het tegendeel.

Een belangrijke reden voor de IF leden is dat ze belastingontwijking willen aanpakken. Maar ingeval een ontwikkelingsland via een fiscale oplossing investeringen aantrekt, dan is er van belastingontwijking geen sprake. Deze landen proberen te overleven. Landen met lage tarieven die wel belastingontwijking stimuleren, kunnen op andere wijze worden aangepakt.¹⁰

Dat ontwikkelingslanden toch pleiten voor een vorm van Pillar 2 heeft alles te maken dat ze linksom of rechtsom middelen nodig hebben om hun economieën te kunnen stimuleren. Het is om deze reden dat ze veelal pleiten voor een minimumtarief van 20% terwijl de meeste landen niet eens in staat zijn de regelingen uit te voeren. Belangrijker is dat ze veelmeer pleiten voor een andere prioritering binnen Pillar 2. Zoals in het Nederlandse wetsvoorstel opgenomen, zal Nederland ingeval een Nederlands bedrijf onder het minimumtarief komt, eerst zelf bij heffen. ATAF wil dat de

⁹ [World Investment Report | Chapter 3 – The Impact of a Global Minimum Tax on FDI \(unctad.org\)](#) laatstelijk geraadpleegd op 27 november 2022.

¹⁰ Zie par.4.

onderbelastewinstbijheffing de eerste stap is. Wordt deze niet toegepast, dan pas mag de 'kwalificerende binnenlandse bijheffing' worden toegepast. De draft EU-richtlijn geeft lidstaten de keuze deze laatste al dan niet in te voeren. Nederland wil die kwalificerende binnenlandse bijheffing wel invoeren. Maar hiermee gaat men wel in tegen de uitdrukkelijke wens van ontwikkelingslanden.

En last but not least is het ons onduidelijk hoe Nederland denkt deze complexe heffingswet in te voeren. We zijn nu nog steeds niet in staat het reële rendement onder box 3 te belasten. En nu gaan we een nieuwe wet introduceren die vele malen zo complex is. Voor ontwikkelingslanden wordt dit echt een drama. Die capaciteit om het te kunnen begrijpen en uit te voeren alsmede de kennis om een en ander ook softwarematig te kunnen inregelen, is simpelweg niet aanwezig. En eigenlijk hebben de westerse landen datzelfde probleem en dus zal een support traject zoals 'Tax Inspectors without Borders' niet echt helpen.

Ad 4. Waarom kan belastingontwijking veel effectiever worden bestreden?

De Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel motiveert waarom dit voorstel nodig is:

"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 belastingontwijking¹¹ 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 spelveld worden gecreëerd voor internationaal opererende bedrijven."

Hierboven worden in een adem belastingconcurrentie en belastingontwijking genoemd. Wij menen dat uit het vervolg van het wetsvoorstel blijkt dat de prioritering bij belastingontwijking ligt. Wij menen dat het huidige OESO-modelverdrag en de huidige versie van de OESO Transfer Pricing Guidelines meer dan voldoende instrumenten bieden om ingeval van belastingontwijkende structuren te kunnen ingrijpen.

¹¹ Onderstreping F.R. Herreveld en H.T.P.M. van den Hurk.

Het lijkt ons daarom relevant eerst eens te beoordelen hoe de hieronder weergegeven lijst van antimisbruikbepalingen in de praktijk uitwerkt. En die beoordeling zou samen mogen gebeuren met de andere landen die menen dat deze minimumbelasting een oplossing voor een probleem zou kunnen zijn waarvoor al veel oplossingen blijken te bestaan. Ten aanzien van belastingontwijking zijn er meer dan voldoende instrumenten beschikbaar om hiertegen effectief op te treden.

Anno 2022 kunnen staten de volgende antimisbruikbepalingen invoeren:

1. Main Purpose Test
2. Principal Purpose Test
3. Beneficial Ownerbepalingen
4. Anti-treatyshopping bepalingen
5. Treaty based antimisbruikbepalingen
6. Nationale antimisbruikbepalingen
7. Nationale wet bronbelastingen
8. Aangescherpte transfer pricing guidelines (inclusief het nieuwe Chapter X)

Met al deze mogelijke instrumenten kan Nederland iedere structuur aanpakken waarbij evident belasting wordt ontweken. Bevindt zich een intellectual property right offshore, dan kan worden ingezet op een weigering van de aftrek of, als een deel van de zogenaamde DEMPE¹² functions zich in Nederland bevindt, het in de heffing betrekken van een deel van die opbrengst dat betrekking heeft op die functions. Anderzijds is er bijv. de Principal Purpose Test. Deze is aan de ene kant erg vaag maar aan de andere kant extreem sterk aangezien die de overige antimisbruikbepalingen voor bedrijven in negatieve zin voor die bedrijven weet te overrulen.¹³ En dat geldt niet alleen indien het gaat om bijv. dividendbelasting die onder artikel 10 van het OESO Modelverdrag wel zou mogen worden teruggebracht tot 0% maar als gevolg van de toepassing van artikel 29, 9 in stand blijft. Maar bijv. ook ingeval van het moeilijke probleem¹⁴ van de offshore indirect transfers.¹⁵ En sinds de OECD-

¹² Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation. Deze ‘allocatieregels’ hebben als gevolg van OECD’s BEPS Action 8 – 10 een plaats gevonden in de Transferpricing Guidelines

¹³ Hans van den Hurk, Tax Treaties and Abuse – The Effectiveness of the Principal Purpose Test and Some of Its Shortcomings, Bulletin for International Taxation, 2021 (Volume 75), No. 6; Michael Lang, The Signalling Function of Article 29(9) of the OECD Model – The “Principal Purpose Test, Bulletin for International Taxation, 2020 (Volume 74), No. 4-5.

¹⁴ Dit probleem is benoemd in OECD’s Action 6 maar er is weinig concreets mee gebeurd. Naar verluidt was het te complex voor de landen en is het doorgeschoven.

¹⁵ Zie Hans van den Hurk, “offshore indirect transfers: how to convert a legitimate but complex executable taxing right for source states into a balanced situation between source state taxing rights and taxpayer rights”, page 113-139 in Tax Crossing Borders (and Tax professors too), Liber Amicorum Rainer Prokisch. Dit boek kan worden gedownload via

https://cris.maastrichtuniversity.nl/ws/portalfiles/portal/110392159/taxes_crossing_borders_korving_mup22001_00.pdf

transferpricing guidelines een Hoofdstuk X kent¹⁶, kunnen allerlei financiële transacties ook veel beter worden bestreden ingeval daar een ontwijkingselement achter schuilt.¹⁷ Dus ter bestrijding van belastingontwijking voegt Pillar 2 niets toe. Sterker nog, als het land waardoor belasting wordt ontweken een top up tax toepast, dan kan er in beginsel nog steeds sprake zijn van belastingontwijking en moet er toch weer worden teruggevallen op bovenstaande lijst van antimisbruikbepalingen.

Ad 5. Waarom reguliere ondernemingsactiviteiten in een laagbelast land veelal niet leiden tot een concurrentievoordeel

De titel van deze paragraaf komt in eerste instantie wat vaag over. Veronderstel dat een productiebedrijf van warmtepompen zich wil vestigen óf in Nederland (25,8% tarief) óf in Ierland (12,5% tarief). Is het dan noodzakelijk dat Nederland bij heft? Belastingheffing over de winst is slechts een van de middelen waarmee de Ierse schatkist wordt gevuld. Als een land hoge kosten van levensonderhoud heeft (zoals Ierland) en dan ook nog logistiek een aantal extra uitdagingen heeft te nemen, dan is het niet onredelijk dat dit land de winst (die als gevolg van deze hogere kosten relatief lager zal zijn) met een lager belastingtarief belast zodat de winst na belastingen onder overigens gelijke omstandigheden enigszins vergelijkbaar is.

Helpt een ‘Substance Based Carve Out’ dan wellicht?¹⁸

Een willekeurig voorbeeld. Veronderstel een Nederlandse multinational verdient 100 in een lager belaste jurisdictie. De effectieve heffing is hier 5%. Na invoering van de Wet Minimumbelasting zal Nederland in beginsel het tekort in dat andere land corrigeren volgens de volgende formule:

$$100 * (15\% - 5\%) = 100 * 10\% = 10$$

Hierdoor betaalt de multinational 5 in dat laagbelaste land en over diezelfde winst nog eens 10 hier.

Veronderstel nu dat deze multinational 100 aan personeelskosten betaalt en 100 aan tangible assets in bezit heeft. Dan wordt er een ‘korting’ gegeven.¹⁹ Die korting bedraagt uiteindelijk 5%. De berekening luidt dan: $5\% * (\text{personeelskosten} + \text{tangible assets}) = 5\% * (100 + 100) = 10$. Dit laatste bedrag vermindert het bij te heffen bedrag waardoor er 90 resteert. In plaats van 10 dient de multinational nog maar: $(100 - 10) * (15\% - 5\%) = 90 * 10\% = 9$ te betalen.

¹⁶ En de United Nations Transfer Pricing Manual een hoofdstuk 9.

¹⁷ Zie Prof.dr Hans van den Hurk: Is the Interaction between Chapter X of the OECD Transfer Pricing Guidelines and the EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms an Effective One? In IBFD’s International Transfer Pricing Journal 2022 (Volume 29), No. 1.

¹⁸ In het wetsvoorstel artikel 8, 3 11.

¹⁹ Volgens OECD/G20 Inclusive Framework 7,5% en na enige jaren 5%.

Wij begrijpen dat Pillar 2 ten aanzien van belastingconcurrentie een politieke oplossing is, maar we begrijpen alleen niet waarom die politiek maar naar een onderdeel kijkt en niet naar het totaal. Bedrijven hebben een kostenmix en landen met lage tarieven, en reële bedrijven, weten dat en proberen te voorkomen dat deze bedrijven lastiger kunnen concurreren. Uit de wandelgangen horen we nu al dat vele landen die echte industrie herbergen en ook een laag belastingtarief kennen deze bedrijven op een andere manier willen compenseren. Favoriet is hierbij het verstrekken van subsidies. Ingeval het lidstaten van de Europese Unie betreft en men dus wil voorkomen dat er staatssteun wordt gesteld, worden deze generiek en daardoor iets verlaagd toegepast. Pillar 2 lost dus ook hier niets op. Om deze redenen zouden we onzes inziens pas op de plaats moeten maken en eerst eens beoordelen welke instrumenten Nederland nu al heeft om schadelijke belastingconcurrentie (lees: ongewenste belastingontwijking) ongedaan te maken. En wat er dan overblijft aan tariefsconcurrentie is nauwelijks een probleem te noemen.

Onze conclusie

Wij geven u in overweging pas op de plaats te maken en dit wetsvoorstel in te trekken totdat er meer duidelijkheid is wat de rest van de wereld wil. En, zelfs als bij voorbeeld Duitsland en Frankrijk wel hiermee doorgaan maar een groot deel van de wereld niet, dan adviseren wij u het Duitse en Franse voorbeeld niet te volgen aangezien de gekozen weg een politieke is die in de praktijk tot allerlei mijnenvelden gaat leiden. Zowel op het gebied van de internationale fiscale rechtsbeginselen als in het kader van de uitwerking en invoering.

Aangezien wij in onze praktijk legio voorbeelden zien van hoe reguliere bedrijven nu al geconfronteerd worden met diverse lidstaten die in het geval van fiscale disputen van geen wijken willen weten, zelfs niet als ze geen enkel plausibel argument hebben, en die bedrijven daarom nu al tegen dubbele belasting aanlopen, is het van belang eerst eens rust te scheppen. Van landen als Duitsland en Frankrijk, maar ook Italië en Spanje, mogen we verwachten dat ze de eerder geformuleerde (BEPS) spelregels en de EU-richtlijnen naar de inhoud en geest naleven zoals Nederland dat wel doet. En daarom is het zaak die discussie met deze en andere landen aan te gaan. Wij zijn gaarne tot overleg bereid.

Rotterdam, December 3, 2022

Mr F.R. Herreveld

Prof. Dr H.T.P.M van den Hurk