

Formeelrechtelijke aspecten in de Nederlandse implementatie van Pillar Two

WFR 2023/291

In deze bijdrage bespreken de auteurs diverse formeelrechtelijke aspecten van het wetsvoorstel Wet Minimumbelasting 2024 (Pijler 2) ('Wetsvoorstel'). De auteurs betogen dat het Wetsvoorstel een aantal (nieuwe) formeelrechtelijke verplichtingen introduceert die op bepaalde punten afwijken van de thans geldende uitgangspunten. Dit leidt tot aandachtspunten op het terrein van rechtsbescherming.

1. Inleiding

De Pillar Two Richtlijn (EU) 2022/2523 ('Pillar Two')² en de daaruit voortvloeiende regelgeving om een minimumbelastingniveau te garanderen, houdt de fiscale wereld al enige tijd bezig. De doelstelling van Pillar Two is tweeledig: het beoogt (i) een prikkel om winst te verschuiven naar laagbelastende staten tegen te gaan en (ii) een ondergrens te stellen aan internationale belastingconcurrentie.³ Het wetsvoorstel Wet Minimumbelasting 2024 (Pijler 2) ('Wetsvoorstel') betreft de Nederlandse implementatie van Pillar Two.⁴

Er is inmiddels veel geschreven over de materiële kant van Pillar Two, zoals de inhoud en technische uitwerking van de regelgeving⁵ en verdragsaspecten,⁶ maar de formeelrechtelijke aspecten van Pillar Two zijn tot op heden onderbelicht gebleven.⁷ Deze aspecten zijn voor de praktijk uiteraard ook van belang, aangezien zij gaan over de wijze

waarop de minimumbelasting zal worden geheven en aanverwante verplichtingen voor belastingplichtigen. Bovendien zoekt de Nederlandse wetgever ('wetgever') voor wat betreft de formele implementatie veelal aansluiting bij de reeds bestaande bepalingen in de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen ('AWR'), maar wijkt het Wetsvoorstel op bepaalde punten daarvan af.

In deze bijdrage bespreken wij diverse formele aspecten van het Wetsvoorstel. Deze plaatsen wij ook tegen de achtergrond van de functie van het formele belastingrecht. De focus van deze bijdrage ligt op de meest in het oog springende formeelrechtelijke elementen, zoals de gekozen heffingsmethode, nieuwe informatieverplichtingen, aansprakelijkheid en sancties. Deze afbakening brengt mee dat vele andere vragen van zowel materiële, formele als internationaalrechtelijke aard die het Wetsvoorstel en Pillar Two oproepen (zoals de Europeesrechtelijke houdbaarheid, de verhouding tot belastingverdragen en (inter)nationale interpretatievraagstukken), gezien de omvang van de bijdrage buiten behandeling zullen blijven.

De bijdrage start met een korte schets van de functie van het formele belastingrecht (par. 2) en de hoofdlijnen van Pillar Two (par. 3). Vervolgens bespreken wij de Nederlandse implementatie in het Wetsvoorstel (par. 4). Daarna komen achtereenvolgens de belangrijkste formele aspecten van het Wetsvoorstel aan bod, te weten de heffingsmethode en aangifteplichten (par. 5), de inlichtingenverplichting en de kennisgevingsplicht (par. 6), hoofdelijke aansprakelijkheid (par. 7), de sancties bij non-compliance (par. 8) en mogelijkheden tot zekerheid vooraf (par. 9). Tot slot maken wij de (voorlopige) balans op (par. 10).

2. Functie formeel belastingrecht

Het belastingrecht wordt onderscheiden in enerzijds het materiële en anderzijds het formele recht. Uit de materiële regels volgt onder andere wie belastingplichtig is (subject), waarover (object) en tegen welk tarief. De regels uit Pillar Two zien hoofdzakelijk op de materiële kant.

Het formele recht kan volgens Feteris worden gedefinieerd als 'het geheel van regels betreffende de wijze waarop materiële belastingschulden behoren uit te worden in daadwerkelijke betaling van belasting'.⁸ Met 'formele aspecten' doelen wij op dergelijke regels. De regels uit Pillar Two bevatten slechts in beperkte mate formele voorschriften en

1 Tirza Cramwinckel is advocaat bij Stibbe te Amsterdam en universitair docent bij de afdeling belastingrecht aan de Universiteit Leiden. Linde Respen is advocaat bij Stibbe te Amsterdam. Reinout de Boer is advocaat bij Stibbe te Amsterdam.
2 Richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022 tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie (*PbEU* 2022, L 328/1)
3 Pillar Two, considerans punt 1-2 e.v.; *Kamerstukken II* 2022/23, 36369, nr. 3, p. 2.
4 Het wetsvoorstel is gepubliceerd op 31 mei 2023 (nr. 36369).
5 Zie onder meer R.L. Tulp, 'Pillar Two: van OESO-blauwdruk naar EU-richtlijnvoorstel', *MBB* 2022/11-36; G.K. Fibbe & M.M. Makkinje RA, 'De Wet minimumbelasting 2024 en de verhouding tot artikel 1 EP EVRM', *WFR* 2023/32, afl. 7464; L. den Ridder LLM, 'Europeesrechtelijke knelpunten van de Income Inclusion Rule (Pillar 2)', *WFR* 2021/104, afl. 7383.
6 Zie onder meer M.F. de Wilde, 'Waarom Pijler 2-bijheffing verdragsaanpassing verlangt', *NLF Opinie* 2022/4; S.R. Panham, 'De Pillar 2-heffing en belastingverdragen. Toch geen strijdigheid?', *NLF Opinie* 2023/4; J.R. Goudsmit LLM & L.C. van Hulst, 'Pijler 2: enkele verdragsaspecten', *WFR* 2023/41, afl. 7465.
7 Zie overigens wel de noot van L.C. van Hulst bij 'Conceptwetsvoorstel "Minimumbelasting 2024" (Pillar 2)', *NLF* 2022/2227; M.M. de Reus, 'Verplichtingen in het kader van de bijheffing-informatieaangifte (Pijler 2)', *WFR* 2023/250.

8 M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht* (Fiscale Handboeken nr. 9), Deventer: Kluwer 2007, par. I.1. Feteris verwijst ook naar andere omschrijvingen uit oudere literatuur.

voor het overige is het aan de lidstaten zelf overgelaten. Dat maakt het eens te relevanter om te bezien hoe de Nederlandse implementatie in het Wetsvoorstel is ingericht.

De primaire functie van het formele belastingrecht is om het materiële belastingrecht te verwezenlijken.⁹ Denk aan regels omtrent de heffingsmethode, invordering, informatievergaring, het procesrecht en sancties. Een andere belangrijke functie van het formele belastingrecht is het bieden van rechtsbescherming. Het gaat daarbij niet enkel om toegang tot een onafhankelijke rechter, maar ook om de begrenzing van de effectuering van de materiële regels met oog op het evenwicht tussen enerzijds het belang van de schatkist en anderzijds de belangen van belastingplichtigen (denk bijvoorbeeld aan de bevoegdheid tot navordering, die is begrensd in onder andere termijn).¹⁰ Tot het formele recht horen dus ook de regels 'die een belastingplichtige kan invoeren als hij het niet eens is met een handeling die door de overheid ter uitvoering van de belastingwetgeving is verricht'.¹¹

In de kern dienen formele bepalingen dus (i) het betalen van de materieel verschuldigde belasting en (ii) de rechtsbescherming.

3. Achtergrond Pillar Two

Op 21 oktober 2021 hebben 137 landen van het Inclusive Framework ('IF') van de OESO/G20 politiek overeenstemming bereikt over de twee pijler-oplossing, gevolgd door een reeks modelregels (de Global Anti-Base Erosion Rules; de 'GloBE Rules').¹² De EU-lidstaten dienen de richtlijn uiterlijk 31 december 2023 te hebben geïmplementeerd in hun nationale wetgeving, waarna de regels in nationale wetgeving ook vanaf 31 december 2023 van toepassing zijn.

Pillar Two introduceert regelgeving die lidstaten aanvullende heffingsrechten geeft zodat bij multinationale en binnenlandse groepen met een omzet van ten minste € 750 miljoen een minimumbelastingniveau wordt gega-randeerd. Hiertoe is een minimumtarief van 15% overeengekomen. Om dit minimumtarief te bewerkstelligen wordt een bijheffing (*top up tax*) geïntroduceerd. De bijheffing kan op verschillende manieren worden bereikt.

Doordat op internationaal niveau akkoord is bereikt over de invulling van Pillar Two, biedt de richtlijn slechts beperkt ruimte voor implementatiekeuzes. Zo biedt de richtlijn lidstaten de keuze voor introductie van een kwalificerende binnenlandse bijheffing (de zogenoemde 'Qualifying Domestic Minimum Top-Up Tax' (QDMTT)), naast de (ver-

plichte) Income Inclusion Rule (IIR) en de Undertaxed Profits Rule (UTPR). Ook biedt Pillar Two een discretionaire bevoegdheid bij de implementatie van sancties bij overtreding van de verplichtingen. Pillar Two laat aan lidstaten ook de keuze of zij de regels implementeren in een separate heffingswet of integreren in een bestaande nationale wet. Implementatieverschillen tussen lidstaten, bijvoorbeeld op het punt van de gekozen nationale heffingssysteematiek, vergroten in onze ogen de kans op (potentiële) verschillen (zie bijvoorbeeld in par. 5.4).

De OESO heeft twee sets Administrative Guidance gepubliceerd die nadere inkleuring aan de regels geven.¹³ Daarnaast zijn documenten ten aanzien van geschiloplossingsmogelijkheden en de bijheffing-informatieaangifte ter consultatie gepubliceerd.¹⁴

Er bestaan dus verschillende rechtsbronnen, waaronder ook het Commentaar bij de GloBE Rules. Belastingplichtigen zullen dan ook diverse bronnen hebben ter bepaling van hun fiscale verplichtingen, waarbij niet altijd helder zal zijn welke rechtsbronnen relevant zijn bij de beantwoording van een rechtsvraag.¹⁵

4. Nederlandse implementatie

Nederland is groot voorstander van de invoering van de Pillar Two regels.¹⁶ Op 24 oktober 2022 heeft het kabinet – nog vóórdat akkoord was bereikt op Europees niveau over de richtlijntekst – een conceptwetsvoorstel gepubliceerd ter internetconsultatie.¹⁷ Nederland heeft vervolgens als eerste lidstaat het implementatiewetsvoorstel gepresenteerd. Het Wetsvoorstel wordt dit najaar in de Tweede en Eerste Kamer behandeld. De beoogde inwerkingtreding is 31 december 2023.

Nederland heeft waar mogelijk gebruikgemaakt van de implementatiekeuzes die Pillar Two biedt.¹⁸ Zo wordt het

9 Feteris 2007, par. I.1.1.

10 Feteris 2007, par. I.3.

11 Feteris 2007, par. I.1.2.

12 Zie persbericht van de OESO, <https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>.

13 De tweede set aan OESO Administrative Guidance zal naar verwachting later dit jaar worden geïncorporeerd in het Commentaar bij de GloBE rules van 14 maart 2022; OESO (2022), *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>; OESO (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf>.

14 OESO (2022), Public consultation document: Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules 20 December 2022 – 3 February 2023; OESO (2022), Public consultation document: Pillar Two – GloBE Information Return 20 December 2022 – 3 February 2023.

15 Zie ook NOB commentaar 26 juni 2023 bij het Wetsvoorstel, p. 4.

16 *Kamerstukken II 2021/22*, 22 112, nr. 3278, p. 4 e.v.

17 Zie

<https://www.internetconsultatie.nl/minimumbelasting2024/reacties/datum/2>.

18 *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 4, p. 4.

Wetsvoorstel vanuit wetstechnisch oogpunt in een separate heffingswet geregeld (in plaats van door middel van integratie in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Daarnaast sluit Nederland in het kader van sancties bij niet-nakoming van de regels uit het Wetsvoorstel aan bij de geïmplementeerde DAC6-sanctie bepalingen (zie par. 8).¹⁹

5. Heffingsmethode

Pillar Two bevat geen specifieke voorschriften ten aanzien van de heffingsmethode en andere relevante formele aspecten. Dit is ter invulling aan de lidstaten overgelaten.

In de Nederlandse heffingsmethodiek zijn er twee methoden: heffing bij wege van aanslag (hoofdstuk III AWR; 'aanslagbelasting') en heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte (hoofdstuk IV AWR; 'aangiftebelasting').²⁰

5.1 Aangiftebelasting

In het Wetsvoorstel is de heffingsmethode voor de bijheffing vormgegeven als aangiftebelasting (art. 11.1 van het Wetsvoorstel).²¹ Bij een aangiftebelasting is het de belastingplichtige die de belastingschuld formaliseert zonder tussenkomst van de inspecteur. De keuze voor een aangiftebelasting is volgens de wetgever ingegeven door drie redenen:²²

1. De belastingplichtige heeft zelf beter toegang tot de relevante gegevens die noodzakelijk zijn om de bijheffing vast te stellen.
2. De belastingplichtige wordt doorgaans bijgestaan door professionele belastingadviseurs.
3. Deze heffingsmethode vergemakkelijkt de uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst.

Op de keuze van de wetgever voor een aangiftebelasting is kritiek mogelijk.²³ Met name de derde reden springt in het oog. Vanuit de primaire functie van het formeel belastingrecht (het verwezenlijken van de materiële belastingwet) is de keuze voor een aangiftebelasting te begrijpen omdat het in beginsel de uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst vergroot. Echter, op het punt van de rechtsbescherming is een aangiftebelasting – onder andere waarbij voor naheffing geen nieuw feit is vereist – juist nadeliger (zie par. 4.5). Bovendien legt de heffingsmethode aanzienlijke administratieve lasten bij de betrokken entiteiten.

¹⁹ Vgl. art. 11 lid 2 jo. lid 6 Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen.

²⁰ Zie uitgebreid over heffingsmethoden in: H. Roose, 'Heffingsmethoden, een valse dichotomie? Een onderzoek naar de factoren bij de keuze en de vormgeving van de heffingsmethoden van rijksbelastingen'. [Doctoral Thesis, Tilburg University], 2019.

²¹ *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 2, p. 57.

²² *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 42-43.

²³ Zie ook de noot van L.C. van Hulst bij 'Conceptwetsvoorstel "Minimumbelasting 2024" (Pillar 2)', *NLF 2022/2227*.

Opvallend is dat de wetgever in de memorie van toelichting constateert dat er geen verschil is in de mate van rechtsbescherming die de belastingplichtige geniet bij een aangiftebelasting in vergelijking met een aanslagbelasting.²⁴ Reden is volgens de wetgever dat zowel bij een aangiftebelasting als bij een aanslagbelasting bezwaar en beroep openstaat, waarbij enkel het moment van bezwaar afwijkt en de termijn voor correcties relatief kort is.²⁵ Echter, rechtsbescherming reikt verder dan enkel een rechtsingang; het gaat ook om een zeker evenwicht tussen enerzijds het belang van de schatkist en anderzijds de belangen van belastingplichtigen (zie par. 2).

5.2 Twee typen aangiften: bijheffing-informatieaangifte en belastingaangifte

Het Wetsvoorstel introduceert twee typen aangiften: (i) de *belastingaangifte*, waarmee de bijheffing op grond van de Wet Minimumbelasting 2024 (Pijler 2) wordt geformaliseerd ('belastingaangifte') en de daaraan voorafgaande (ii) *bijheffing-informatieaangifte*, die kort gezegd dient als basis om het bedrag van de bijheffing te bepalen. Opmerking verdient dat iedere groepsentiteit van een multinationale groep dan wel binnenlandse groep in beginsel als belastingplichtige en aangifteplichtige kan worden aangemerkt. Welke entiteit belastingplichtig en/of aangifteplichtig is, vergt in de praktijk dus een analyse van de situatie en de toepasselijke regels.

5.3 Bijheffing-informatieaangifte

De bijheffing-informatieaangifte, geregeld in art. 13.1 van het Wetsvoorstel, bevat de (relevante) financiële gegevens die nodig zijn om het bedrag van de bijheffing en de verdeling daarvan over de staten vast te stellen.²⁶ De bijheffing-informatieaangifte zal onder meer informatie bevatten over de groepsentiteiten, de groepsstructuur en een overzicht van de keuzes die zijn gemaakt, waaronder bijvoorbeeld de toepassing van een veiligheidsregel.²⁷ De bijheffing-informatieaangifte zal automatisch worden uitgewisseld met andere lidstaten en staten waarmee een kwalificerende overeenkomst is gesloten door Nederland.²⁸

²⁴ *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 43.

²⁵ Bij naheffing van de bijheffing beschikt de inspecteur in buitenslandssituaties niet (anders dan bij navordering in algemene zin) over een verlengde termijn voor navordering van twaalf jaar. Zie *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 43.

²⁶ *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 43. Zie voor een uitgebreide analyse van de bijheffing-informatieaangifte: M.M. de Reus, 'Verplichtingen in het kader van de bijheffing-informatieaangifte (Pijler 2)', *WFR 2023/250*.

²⁷ Vgl. art. 13.1 lid 5 van het Wetsvoorstel.

²⁸ *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 50. Hiertoe zal naar verwachting een aanpassing van de Richtlijn voor administratieve bijstand op het gebied van internationale belastingheffing worden voorgesteld (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. Zie een uitgebreide analyse van de uitwisseling van de bijheffing-informatieaangifte tussen EU-lidstaten en derde staten in: M.M. de Reus, 'Verplichtingen in het kader van de bijheffing-informatieaangifte (Pijler 2)', *WFR 2023/250*.

Daarnaast wordt binnen het IF gewerkt aan de automatische uitwisseling van informatie tussen derde staten.²⁹ De bijheffing-informatieaangifte zal ook door de Belastingdienst worden gebruikt als controlemiddel voor de berekening van de bijheffing. Daarbij komt overigens de vraag op hoe dit uitwerkt in de situatie waarin de Belastingdienst een via informatie-uitwisseling verkregen bijheffing-informatieaangifte ontvangt die is ingediend in een ander land. Het ligt voor de hand om hierbij in principe, net als bij een in Nederland ingediende bijheffing-informatieaangifte, aan te sluiten bij de aangifte, om het risico op potentiële geschillen (die voortvloeien uit verschillende benaderingen door de fiscale autoriteiten) te mitigeren.

Inmiddels heeft het IF het gestandaardiseerde format van de bijheffing-informatieaangifte gepubliceerd.³⁰ Het format bestaat uit een algemeen deel, waarin informatie moet worden opgenomen over de multinationale groep als geheel, en een jurisdictie-specifiek deel, waarin informatie moet worden opgenomen per jurisdictie waarin de multinationale groep opereert. Het standaardformat is zeer uitgebreid qua informatieverstrekking en zal naar verwachting dan ook een forse administratieve last met zich gaan brengen.

Als uitgangspunt geldt dat een in Nederland gevestigde groepsentiteit een bijheffing-informatieaangifte indient (art. 13.1 lid 2 van het Wetsvoorstel).³¹ Er is daarop een uitzondering op lokaal niveau mogelijk: de bijheffing-informatieaangifte mag ook namens de groepsentiteit worden ingediend door een aangewezen lokale entiteit (de zogenoemde 'informatieaangifte-indienende groepsentiteit').³² Bovendien zijn er onder voorwaarden uitzonderingen mogelijk bij indiening van de bijheffing-informatieaangifte door de uiteindelijke moederentiteit dan wel door de aangewezen informatie-indienende groepsentiteit (zie art. 13.1 lid 3 onderdeel a en b van het Wetsvoorstel).³³

De bijheffing-informatieaangifte moet binnen achttien maanden na het eerste verslagjaar worden ingediend.³⁴ Voor de daaropvolgende verslagjaren zal de aangiftetermijn worden verkort naar vijftien maanden na het desbetreffende verslagjaar.³⁵ Dit betekent dat de belastingplichtige binnen die termijn alle relevante gegevens verzameld en gecontroleerd moet hebben. In dit kader komt de vraag

op wanneer alle relevante gegevens voor het indienen van de bijheffing-informatieaangifte beschikbaar zijn. De aangifteplichtige voor de bijheffing-informatieaangifte zal voor de benodigde informatie immers sterk afhankelijk zijn van andere groepsentiteiten. In dit kader kunnen wij ons voorstellen dat een hoofdkantoor sneller en eenvoudiger over de relevante informatie beschikt of kan beschikken dan een groepsentiteit die zich lager in de structuur bevindt, waardoor informatie ook eenvoudiger verkregen zal kunnen worden van een hoofdkantoor dan van een lagere groepsentiteit. Het voorgaande brengt volgens ons mee dat met deze factor rekening moet worden gehouden bij de proportionaliteit van eventuele sancties in het kader van non-compliance (zie par. 8).

Een andere vraag die opkomt, is in hoeverre de belastingplichtige ten tijde van het indienen van de bijheffing-informatieaangifte (alsmede de belastingaangifte) kennis heeft dan wel kan hebben dat bijheffing moet plaatsvinden voor Pillar Two-doeleinden. De berekeningen die gemaakt moeten worden in het kader van de minimumbelasting zijn onder meer afhankelijk van de verschuldigde belasting die volgt uit de aangifte vennootschapsbelasting. Indien een belastingplichtige uitstel aanvraagt voor het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting zal dus relevant kunnen zijn of deze aangifte reeds is ingediend alvorens de bijheffing-informatieaangifte respectievelijk belastingaangifte voor de minimumbelasting moeten worden ingediend. Het Wetsvoorstel noch de parlementaire geschiedenis voorzien in toelichting over de samenloop met de termijnen voor het indienen van de aangifte vennootschapsbelasting. Wat ons betreft zou dit moeten worden verduidelijkt door de wetgever.

De vraag komt daarnaast op of, en zo ja hoe, eventuele correcties door (of namens) de aangifteplichtige in de ingediende bijheffing-informatieaangifte kunnen dan wel moeten worden gemaakt nadat deze is ingediend. Pillar Two noch het Wetsvoorstel voorzien in een herstelmogelijkheid van de bijheffing-informatieaangifte. Het Wetsvoorstel biedt overigens wel de mogelijkheid aanpassingen te maken na indiening van de bijheffing-informatieaangifte. Deze mogelijkheid ziet echter enkel op de situatie dat een groepsentiteit haar betrokken belastingen voor een voorgaand verslagjaar aanpast in de financiële verslaggeving. In dat geval wordt de aanpassing – in geval van een toename van het bedrag van een betrokken belasting of een immateriële afname van het bedrag (dat wil zeggen minder dan € 1 miljoen) – in beginsel aangemerkt als een aanpassing van de betrokken belastingen in het verslagjaar waarin de aanpassing wordt gemaakt (art. 7.6 van het Wetsvoorstel).³⁶ In dergelijke situaties lijkt dus geen mogelijkheid tot daadwerkelijk herstel te bestaan door middel van het indienen van een gecorrigeerde bijheffing-informatieaangifte. Wel

²⁹ *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 50.

³⁰ OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/globe-information-return-pillar-two.pdf>.

³¹ Uitgebreid in M.M. de Reus, 'Verplichtingen in het kader van de bijheffing-informatieaangifte (Pijler 2)', *WFR 2023/250*, par. 3.

³² Uitgebreid in M.M. de Reus, 'Verplichtingen in het kader van de bijheffing-informatieaangifte (Pijler 2)', *WFR 2023*, par. 4.

³³ Uitgebreid in M.M. de Reus, 'Verplichtingen in het kader van de bijheffing-informatieaangifte (Pijler 2)', *WFR 2023/250*, par. 5.

³⁴ *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 44.

³⁵ *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 44.

³⁶ *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 206.

bevat het Wetsvoorstel een vorm van herstel via een nieuwe inlichtingenverplichting, overeenkomstig de suppletieplicht bij de omzetbelasting (zie par. 6).

Een andere vraag is of, in de situatie waarin geen bijheffing is verschuldigd, een bijheffing-informatieaangifte moet worden ingediend. Inmiddels is in de parlementaire behandeling verduidelijkt dat de verplichting tot het indienen van de bijheffing-informatieaangifte niet vervalt indien het te betalen bedrag uitkomt op nihil.³⁷

5.4 Belastingaangifte

Na het indienen van de bijheffing-informatieaangifte moet ook een belastingaangifte worden ingediend op basis waarvan de belastingsschuld wordt geformaliseerd. De voorgestelde termijn voor het indienen van de belastingaangifte bedraagt voor het eerste verslagjaar twintig maanden en de daaropvolgende verslagjaren zeventien maanden.³⁸ Dit betekent dat de belastingplichtige na indiening van de bijheffing-informatieaangifte twee maanden de tijd heeft om de belastingaangifte in te dienen. De wetgever acht een termijn van twee maanden voldoende, omdat de bijheffing-informatieaangifte reeds alle informatie, berekeningen en allocatie van de bijheffing zal bevatten en er aldus geen of weinig aanvullende berekeningen gemaakt moeten worden.³⁹

De termijn om aangifte te doen, is langer dan gebruikelijk, zodat belastingplichtigen voldoende tijd hebben een juiste aangifte in te dienen.⁴⁰ Dit juichen wij vanuit formeelrechtelijk en praktisch perspectief toe. Het Wetsvoorstel bevat zeer complexe regelgeving op basis waarvan de belastingplichtige (of zijn adviseur) zelf moet berekenen of al dan niet moet worden bijgeheven en door welke jurisdictie. In art. 10 lid 3 AWR is voorzien in de mogelijkheid van uitstel voor het doen van aangifte. Deze mogelijkheid heeft dus ook te gelden voor het indienen van de belastingaangifte in het kader van de Wet Minimumbelasting 2024.⁴¹

De vraag komt op of, in de situatie waarin geen bijheffing is verschuldigd, een nihilaangifte moet worden ingediend. Het Wetsvoorstel bevat in dit kader geen specifieke voorschriften, maar uit de reguliere AWR-systematiek kan worden afgeleid dat ook als feitelijk geen belasting (bijheffing) is verschuldigd, er wel een (nihil) aangifte moet worden gedaan.⁴²

In de parlementaire geschiedenis bij het Wetsvoorstel is beschreven dat voor bezwaar en beroep wordt aangesloten bij de reguliere wettelijke bepalingen in de AWR voor een aangiftebelasting.⁴³ Dit houdt in dat bezwaar en beroep openstaat tegen de voldoening van de belasting bij het indienen van de belastingaangifte. In dit kader komt de cruciale vraag op welke rechtsbeschermingsmogelijkheden er openstaan voor de belastingplichtige indien dubbele belastingheffing pas na afloop van de bezwaartermijn ontstaat dan wel zichtbaar wordt. Het Wetsvoorstel bevat geen specifieke mogelijkheid voor de belastingplichtige om in zo'n situatie bezwaar of beroep in te stellen, waardoor de belastingplichtige vermoedelijk afhankelijk zal zijn van de geschilbeslechtingsmogelijkheden die onder meer binnen het IF worden ontwikkeld (zie par. 9).

5.5 Het verslagjaar als tijdvak

Het Wetsvoorstel regelt dat een tijdvak van een verslagjaar geldt. Dit wijkt af van de gebruikelijke systematiek voor aangiftebelastingen die volgt uit art. 19 lid 2 AWR en hoofdstuk 6 van de Uitvoeringsregeling AWR 1994. De keuze voor het verslagjaar als tijdvak heeft tot gevolg dat binnen twintig dan wel zeventien maanden na afloop van het verslagjaar de bijheffing moet worden afgedragen.⁴⁴ Gelet op de berekeningen die ten grondslag liggen aan de bepaling van de eventuele bijheffing, is de keuze om aan te sluiten bij een verslagjaar te begrijpen. Keerzijde is echter dat implementatieverschillen tussen lidstaten op dit punt kunnen leiden tot complicaties bij de te maken berekeningen en betaling, en daarmee (ook) de kans op het risico van geschillen wordt vergroot.

5.6 Naheffing

In de situatie dat geen of te weinig belasting wordt afgedragen, kan de inspecteur de te weinig geheven belasting naheffen. Op basis van art. 20 AWR geschiedt de naheffing bij wege van een naheffingsaanslag, die in beginsel wordt opgelegd aan de belastingplichtige. In gevallen waarin ten gevolge van het niet-naleven van bepalingen van de belastingwet door een ander dan de belastingplichtige te weinig belasting is geheven, wordt de naheffingsaanslag aan die ander opgelegd (art. 20 lid 2 AWR). Dit roept de vraag op hoe deze naheffingsmogelijkheid zich verhoudt tot bijvoorbeeld de situatie waarin de bijheffing-informatieaangifte (die als basis dient voor de berekening van de te betalen belasting) is ingediend door een ander dan de belastingplichtige en deze onjuistheden bevat. Art. 20 lid 2 AWR is geschreven voor situaties waarin een natuurlijk persoon of rechtspersoon in strijd met de belastingwet heeft gehandeld.⁴⁵ Een dergelijk geval doet zich volgens de Hoge Raad voor in geval van naheffing bij de werkgever,

37 *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 6, p. 59.

38 Art. 11.1 jo. art. 14.3 lid 2 van het Wetsvoorstel.

39 *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 43.

40 *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 44.

41 In art. 11.1 lid 2 Wetsvoorstel is wel een afwijking opgenomen ten aanzien van de aangiftetermijn in art. 10 lid 2 AWR maar niet voor art. 10 lid 3 AWR.

42 Vgl. HR 3 juli 2020, 19/000287, V-N 2020/38.24.2 (omzetbelasting).

43 *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 43.

44 Art. 11.1 en art. 14.3 van het Wetsvoorstel.

45 *Kamerstukken II 1962/63*, 5380, nr. 23, p. 4, r.k.; R.E.C.M. Niessen & R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Inleiding Formeel belastingrecht*, Den Haag: Sdu 2018, p. 116.

tenzij te weinig loonbelasting is ingehouden doordat de werknemer onjuiste informatie heeft verstrekt.⁴⁶ Het Wetsvoorstel bevat een verplichting voor de bijheffing-informatieaangifte indienende groepsentiteit om gegevens aan te leveren op basis waarvan de bijheffing berekend kan worden. Indien deze gegevens onjuist blijken te zijn, is derhalve mogelijk in strijd met de belastingwet gehandeld. Hierdoor zou de naheffingsaanslag op basis van het tweede lid van art. 20 AWR mogelijk aan de bijheffing-informatieaangifte indienende groepsentiteit kunnen worden opgelegd. Echter, aangezien het tweede lid van art. 20 AWR een andere achtergrond heeft dan de systematiek die het Wetsvoorstel meebrengt, is het de vraag of de informatieverplichting op basis van Pillar Two zonder meer binnen de reikwijdte van het tweede lid valt.⁴⁷ Opmerking verdient dat toepassing van art. 20 lid 2 AWR in ieder geval niet uitgesloten lijkt te zijn op basis van het Wetsvoorstel of de parlementaire geschiedenis daarbij.

In afwijking van art. 20 lid 3 AWR regelen art. 11.2 lid 1 en lid 2 van het Wetsvoorstel een afwijkende naheffingstermijn. Het Wetsvoorstel voorziet in een verlengde naheffingstermijn van zes jaar en vier maanden respectievelijk zes jaar en zeven maanden (in plaats van de gebruikelijke vijf jaar) als gevolg van de verlengde aangiftetermijn van zeventien maanden respectievelijk twintig maanden. Het voorstel om de naheffingstermijn te verlengen, hangt logischerwijs samen met de voorgestelde verlengde aangiftetermijn.

In het kader van de formeelrechtelijke aspecten verdient opmerking dat naheffing – anders dan navordering – geen nieuw feit vereist. De bevoegdheden van de inspecteur zijn op dit punt door de keuze voor een aangiftebelasting dus ruimer dan bij een aanslagbelasting. Dat komt weliswaar de verwezenlijking van de materiële regels uit het Wetsvoorstel ten goede, maar het vermindert het evenwicht tussen de belastingplichtige en de inspecteur op het punt van (onder andere) de rechtszekerheid van de belastingplichtige (zie par. 2), zeker in het licht van de complexiteit van de regels.

6. Inlichtingenverplichting en kennisgevingsplicht

In het Wetsvoorstel wordt een actieve inlichtingenverplichting voor belastingplichtigen ingevoerd,⁴⁸ overeen-

komstig de suppletieplicht bij de omzetbelasting⁴⁹ en de inlichtingenverplichting bij de bronbelasting.⁵⁰ De inlichtingenverplichting wordt niet geregeld in de bepalingen over de verplichtingen ten dienste van de belastingheffing in de AWR, maar in de Wet Minimumbelasting 2024 zelf (art. 12.1 van het Wetsvoorstel).

6.1 Inlichtingenverplichting

Op basis van de inlichtingenverplichting moeten belastingplichtigen de inspecteur uit eigen beweging juiste en volledige inlichtingen of gegevens die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing verstrekken binnen twee weken nadat de belastingplichtige bekend is geworden dat (in de aangifte) verstrekte gegevens niet, onjuist of onvolledig zijn verstrekt.⁵¹ Op de belastingplichtige rust de actieve inlichtingenverplichting bijvoorbeeld in de situatie dat ten onrechte geen of een onvolledige aangifte is gedaan, of indien een aangifte met een te laag belastingbedrag is gedaan. Opmerking verdient dat de tweeweekstermijn enkel geldt voor correcties ten aanzien van de belastingaangifte; voor onjuistheden in de bijheffing-informatieaangifte (zoals bij fiscale of boekhoudkundige correcties) geldt een eigen systematiek (die is geregeld in art. 7.6 van het Wetsvoorstel).⁵² Ten aanzien van dergelijke wijzigingen in de bijheffing-informatieaangifte is de inlichtingenverplichting volgens de wetgever dus niet van toepassing.

De nakoming van de inlichtingenverplichting moet geschieden op een door de inspecteur aangegeven wijze (art. 12.2 lid 2 van het Wetsvoorstel). Dat kan bijvoorbeeld het alsnog indienen van de aangifte zijn of een schriftelijke mededeling van de relevante gegevens.⁵³ Op niet-nakoming van de inlichtingenverplichting zijn sancties gesteld (zie par. 8).

Tekstueel komt de inlichtingenverplichting uit het Wetsvoorstel overeen met de inlichtingenverplichting zoals die geldt in het kader van de Wet bronbelasting 2021.⁵⁴ Ten opzichte van de suppletieplicht bij de omzetbelasting zijn wel enkele verschillen te onderscheiden, zoals de tweeweekstermijn in plaats van 'zo spoedig mogelijk' in het kader van de omzetbelasting. Hoewel de tweeweekstermijn concreter klinkt, is de kwestie met name wanneer deze in de praktijk precies aanvangt, oftewel, hoe moet worden bepaald op welk moment de belastingplichtige ermee *bekend is geworden* dat onjuiste of onvolledige gegevens zijn verstrekt. De bewoordingen impliceren in onze optiek dat

46 HR 6 oktober 1954, ECLI:NL:HR:1954:AY2952, BNB 1954/320.

47 De regeling van art. 20 lid 2 AWR heeft zijn oorsprong in de loonbelasting (zie NDFR Commentaar op art. 20 lid 2 AWR, par. 3.3, met verwijzing naar art. 22 lid 2 van het Besluit op de loonbelasting 1940). De reikwijdte is overigens niet beperkt tot dit belastingmiddel; zie voorbeelden beschreven in Douma e.a. 2021, par. 5.8.4 en de toepassingen bij afzonderlijke heffingen in het commentaar in *Vakstudie Algemeen Deel*, art. 20 AWR, aant. 7.7.

48 *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 45.

49 Art. 10a AWR jo. art. 15 Uitvoeringsbesluit bij de Wet OB 1968.

50 Art. 6.3 Wet BB 2021 jo. art. 6.4 Wet BB 2021.

51 Art. 12.2 van het Wetsvoorstel.

52 *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 46 en 294. Die systematiek houdt kort gezegd een soort verrekeningsmechanisme in: veranderingen in het belastbare bedrag worden – onder voorwaarden – meegenomen in het op dat moment nog openstaande jaar.

53 *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 295.

54 *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 294.

een enkele indicatie of twijfel aan de juistheid (etc.) niet voldoende is om de termijn te doen aanvangen, maar dat de onjuistheid (etc.) daadwerkelijk geconstateerd (want: bekend) moet zijn bij de belastingplichtige.

Ondanks dat de belastingplichtige in principe degene is die over de relevante financiële gegevens beschikt en aldus eventuele onjuistheden en/of onvolledigheden kan opmerken, dwingt het Wetsvoorstel tot zeer complexe berekeningen op basis waarvan moet worden vastgesteld of en door welke jurisdictie moet worden bijgeheven om een minimumbelastingniveau te waarborgen, waarbij meerdere groepsentiteiten betrokken kunnen zijn. De vraag of een correctie in de verstrekte inlichtingen en gegevens van belang kan zijn voor de belastingheffing zal daardoor niet in alle gevallen eenvoudig vast te stellen zijn. Een termijn van twee weken om aan de inlichtingenverplichting te voldoen, is derhalve relatief kort, zeker gezien de gestelde sancties op schending van de inlichtingenverplichting (zie par. 8).

De termijn voor de actieve inlichtingenverplichting is gekoppeld aan de naheffingstermijn. De verplichting geldt in beginsel tot en met zes jaar en vier maanden na afloop van het verslagjaar waarover de belasting is verschuldigd (art. 12.2 lid 3 van het Wetsvoorstel).⁵⁵

6.2 Kennisgevingsplicht

Een andere informatieverstrekkingverplichting in het Wetsvoorstel betreft de kennisgevingsplicht in het kader van de bijheffing-informatieaangifte. Indien de bijheffing-informatieaangifte niet door een in Nederland gevestigde groepsentiteit wordt ingediend, maar door de in een andere staat gevestigde uiteindelijk moederentiteit dan wel de aangewezen informatieaangifte indienende groepsentiteit, moet de inspecteur worden geïnformeerd over (a) welke entiteit de bijheffing-informatieaangifte zal indienen en (b) waar deze groepsentiteit is gevestigd (de 'kennisgeving').⁵⁶ Op grond van art. 13.1 lid 4 van het Wetsvoorstel geldt de plicht enkel ten aanzien van de inspecteur en dus niet (ook) ten aanzien van andere fiscale autoriteiten.⁵⁷

De kennisgevingsplicht rust in beginsel op de in Nederland gevestigde groepsentiteit.⁵⁸ De kennisgeving mag ook worden ingediend door een aangewezen lokale entiteit namens die groepsentiteit. De aangewezen lokale entiteit is de in Nederland gevestigde groepsentiteit die namens alle andere in Nederland gevestigde groepsentiteiten de inspecteur moet informeren in verband met de kennisgevingsplicht (alook de bijheffing-informatieaangifte mag indienen namens alle in Nederland gevestigde groepsentiteiten).⁵⁹

De kennisgevingsplicht moet uiterlijk binnen achttien maanden na het einde van het eerste verslagjaar respectievelijk vijftien maanden na het einde van het tweede verslagjaar (en de daaropvolgende verslagjaren) worden ingediend.⁶⁰ Op niet-nakoming van de kennisgevingsplicht zijn sancties gesteld (zie par. 8).

7. Hoofdelijke aansprakelijkheid

Indien de belastingplichtige nalaat om belasting te betalen, kan de ontvanger invorderingsmaatregelen treffen. In principe gebeurt dit bij de belastingschuldige zelf. Echter, het Wetsvoorstel introduceert een vergaande hoofdelijke aansprakelijkheidsbepaling.⁶¹ Door middel van een nieuw wetsartikel in de Invorderingswet 1990 wordt een hoofdelijke aansprakelijkheid in het leven geroepen voor alle groepsentiteiten die met betrekking tot het desbetreffende verslagjaar deel uitmaken of uitmaakten van een multinationale groep of binnenlandse groep voor de in Nederland verschuldigde minimumbelasting.⁶² Dit betekent dat ook een 'ex-groepsentiteit' onder omstandigheden kan worden aangesproken, hetgeen een aandachtspunt is voor de praktijk bijvoorbeeld bij reorganisaties.

De hoofdelijke aansprakelijkheid betekent verder dat zowel Nederlandse groepsentiteiten als buiten Nederland gevestigde groepsentiteiten door de ontvanger van de Belastingdienst kunnen worden aangesproken om de verschuldigde minimumbelasting (alsnog) te voldoen. Uit de memorie van toelichting volgt dat het kabinet bewust kiest voor ruime aansprakelijkheidsmogelijkheden vanwege het grensoverschrijdende karakter van de minimumbelasting:

⁵⁵ Zie voor verlengingen van de termijn waarin de inlichtingenverplichting geldt art. 12.2 lid 4 van het Wetsvoorstel.

⁵⁶ Art. 13.1 lid 4 van het Wetsvoorstel.

⁵⁷ Andere fiscale autoriteiten zullen in principe via informatie-uitwisseling op de hoogte raken van de bijheffing-informatieaangifte. Vgl. OECD (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>, het OESO-commentaar bij art. 8.1.3 van de GloBE rules, onderdeel 12: "This provides the tax administration with notice that it will receive the return through information exchange channels."

⁵⁸ Zie uitgebreid in M.M. de Reus, 'Verplichtingen in het kader van de bijheffing-informatieaangifte (Pijler 2)', *WFR* 2023/250, par. 5.4.2.

⁵⁹ Art. 13.1 lid 1 sub a van het Wetsvoorstel; *Kamerstukken II* 2022/23, 36369, nr. 3, p. 75.

⁶⁰ Art. 13.1 lid 7 van het Wetsvoorstel.

⁶¹ Een vergelijkbare vorm van hoofdelijke aansprakelijkheid was ook geïntroduceerd in de Wet tijdelijke solidariteitsbijdrage, op basis waarvan belastingplichtigen die behoren of behoorden tot een fiscale eenheid voor vennootschapsbelastingdoeleinden hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld indien de solidariteitsbijdrage niet is afgedragen.

⁶² Art. 16.1 van het Wetsvoorstel.

“Dit past volgens het kabinet bij het karakter van de minimumbelasting voor multinationale groepen omdat de belasting (mede) afhankelijk is van de belastingdruk die de multinationale onderneming wereldwijd heeft.”⁶³

De vraag rijst of de ontvanger bij een dergelijke aansprakelijkheidsstelling van een groepsentiteit een bepaalde volgorde zal hanteren tussen binnenlandse of buitenlandse groepsentiteiten. De wetgever heeft op dit punt verduidelijkt dat bij niet-betaling van de belasting in de regel eerst in Nederland gevestigde groepsentiteiten aansprakelijk zullen worden gesteld.⁶⁴ In situaties waarin er geen (andere) in Nederland gevestigde groepsentiteit (meer) is die aansprakelijk kan worden gesteld, kan de ontvanger zich tot buitenlandse groepsentiteiten richten. Reden voor de voorrang voor Nederlandse groepsentiteiten ligt in de ruimere invorderingsbevoegdheden van de ontvanger in de binnenlandse situatie, terwijl de invorderingsmogelijkheden buiten Nederland afhankelijk zijn van de vraag of daarover internationaal afspraken zijn gemaakt (zoals het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken, de Wet wederzijdse bijstand in de EU bij de invordering van belastingschulden en enkele andere schuldvorderingen 2012, dan wel bilaterale afspraken).⁶⁵

Tot nu toe is Nederland het enige land waarin een hoofdelijke aansprakelijkheidsbepaling is voorgesteld.⁶⁶

In de parlementaire behandeling is verder aangegeven dat bij de keuze om een buitenlandse entiteit al dan niet aansprakelijk te stellen meerdere factoren relevant zijn, zoals de mogelijkheden voor bijstand bij de invordering, ervaringen met administratieve bijstand door een bepaalde staat en de verhaalsmogelijkheden bij de groepsentiteit.⁶⁷

In het kader van het Wetsvoorstel wordt dus een hoofdelijke aansprakelijkheid geïntroduceerd die ook geldt voor entiteiten die buiten Nederland gevestigd zijn. Zo ook in de situatie dat een entiteit nooit in Nederland gevestigd is geweest. Het gaat dus om een zeer vergaande hoofdelijke aansprakelijkheid. De rechtvaardiging hiervoor zou volgens het wetsvoorstel liggen in het mitigeren van het invorderingsrisico gezien de relatief lange aangifte- en betalingstermijnen.⁶⁸ Deze formele bepaling dient aldus de daadwerkelijke betaling van de belasting.

Op het punt van de rechtsbescherming is de hoofdelijke aansprakelijkheid minder evenwichtig te noemen. Zo is opvallend dat in het kader van de hoofdelijke aansprake-

lijkheid het Wetsvoorstel niet voorziet in een disculpatiemogelijkheid voor belastingplichtigen, zoals deze wel geldt in het kader van hoofdelijke aansprakelijkheid binnen de fiscale eenheid omzetbelasting evenals in de (met het Wetsvoorstel vergelijkbare) hoofdelijke aansprakelijkheidsbepaling in de Wet tijdelijke solidariteitsbijdrage.⁶⁹ Voor laatstgenoemde geldt namelijk dat, indien degene die niet langer in Nederland is gevestigd geen verwijt kan worden gemaakt dat de solidariteitsbijdrage niet is afgedragen, de hoofdelijke aansprakelijkheid komt te vervallen.

Bovendien biedt de memorie van toelichting bij het Wetsvoorstel geen toelichting op het gebrek aan een disculpatiegrond. De eventuele aanname dat groepsentiteiten zeer nauw betrokken zijn en daarom zekere invloed hebben op alsmede deel uitmaken van het fiscale reilen en zeilen binnen de groep, zoals ook is beargumenteerd in het kader van de fiscale eenheid omzetbelasting,⁷⁰ is volgens ons, gezien de complexiteit van het Wetsvoorstel en de reikwijdte van de minimumbelasting, in ieder geval geen rechtvaardiging. Bovendien zal de invloed zeker bij relatief kleine entiteiten binnen een multinationale groep klein zijn.

De voorgestelde hoofdelijke aansprakelijkheid kan in een situatie met een minderheidsaandeelhouder die niet tot de groep behoort ook tot vergaande situaties leiden. Het Wetsvoorstel voorziet namelijk niet in een aansprakelijkstelling naar rato van het belang dat wordt gehouden in een groepsentiteit, terwijl die groepsentiteit – waarin de minderheidsaandeelhouder een belang houdt – wel als de belastingplichtige voor de bijheffing kan worden aangemerkt of hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor het afdragen van de bijheffing. Het vorenstaande heeft tot gevolg dat de minderheidsaandeelhouder indirect aansprakelijk zal zijn voor de bijheffing, terwijl hij niet onder de reikwijdte van het Wetsvoorstel valt vanwege het niet behoren tot de ‘groep’.

De aansprakelijkheidsstelling wordt bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld (art. 16.1 Wetsvoorstel jo. het voorgestelde art. 41a IW 1990). De entiteit die hiermee wordt geconfronteerd, krijgt aldus de mogelijkheid om rechtsmiddelen in te stellen.

8. Sancties op non-compliance

De heffing van de minimumbelasting zou, net zoals andere belastingen, vermoedelijk niet functioneren als zij geheel afhankelijk zou worden gemaakt van de bereidheid om vrijwillig mee te werken.⁷¹ Op non-compliance aan de

63 *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 47.

64 *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 47.

65 *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 47; *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 6, p. 60-61.

66 *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 6, p. 48.

67 *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 6, p. 98-99.

68 *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 48.

69 Art. 6.4 Wet tijdelijke solidariteitsbijdrage.

70 *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Invorderingswet*, Deventer: Wolters Kluwer, aant. 3.17 bij art. 43 Invorderingswet.

71 Vgl. Feteris 2007, par. 1.1.1.

Pillar Two-verplichtingen worden dan ook sancties gesteld. De considerans van de Richtlijn schrijft voor dat, met het oog op een degelijke handhaving van de regels, de lidstaten passende sancties moeten opleggen, met name ten aanzien van entiteiten die niet voldoen aan hun verplichtingen om een bijheffing-informatieaangifte in te dienen en de bijheffing te betalen.⁷² De EU-Richtlijn bepaalt dat lidstaten ‘alle nodige maatregelen’ moeten nemen om ervoor te zorgen dat de sancties worden uitgevoerd en dat de sancties ‘doeltreffend, evenredig en afschrikkend’ zijn.⁷³ De Nederlandse wetgever heeft de handschoen opgepakt, gezien het scala aan en de hoogte van de geïntroduceerde sancties bij de formele verplichtingen in het Wetsvoorstel.

8.1 Non-compliance bijheffing-informatieaangifte

Indien de bijheffing-informatieaangifte niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist wordt ingediend, kan een bestuurlijke boete worden opgelegd van maximaal € 900.000.⁷⁴ Dit maximum wordt gemotiveerd met de verantwoordelijkheid die op Nederland rust bij de indiening van de bijheffing-informatieaangifte in Nederland, voor de verdere verspreiding van de informatie naar andere relevante staten. Bovendien heeft de wetgever aansluiting willen zoeken bij de boetes bij vergelijkbare regelingen.⁷⁵ Opmerking verdient echter dat de complexiteit van de Pillar Two-verplichtingen zeer hoog is, terwijl de boeteondergrens al bij grove schuld wordt gesteld. Maatwerk en proportionaliteit zijn onzes inziens daarom van groot belang (zie par. 8.6).

Verder is strafrechtelijke vervolging mogelijk bij het niet-nakomen van de verplichting om de bijheffing-informatieaangifte in te dienen.⁷⁶

In dit kader komt de vraag op in welke situaties sprake kan zijn van opzet. Op basis van het Wetsvoorstel behoort de belastingplichtige voor het indienen van de bijheffing-informatieaangifte te beschikken dan wel wordt de belastingplichtige geacht te beschikken over alle gegevens die nodig zijn voor het indienen van de bijheffing-informatieaangifte en de berekening van de bijheffing. Dit roept de vraag op wanneer het niet-beschikken over dergelijke gegevens de ondergrens van opzet overschrijdt. De belastingplichtige krijgt op basis van het Wetsvoorstel (indirect) een bepaalde verantwoordelijkheid voor zijn kiezen om informatie te verschaffen (althans daarover te beschikken) die veelal al dan niet over de grens zou kunnen of moeten worden verzameld. Echter, de verantwoorde-

lijkheid om gegevens op te vragen bij andere groepsentiteiten is in andere gevallen, zoals in het kader van een (internationaal) inlichtingenverzoek of derdenonderzoek beperkt door het wettelijke kader (zie o.a. art. 47, 47a, 53 AWR). Indien en voor zover het Wetsvoorstel een verdergaande informatievergaringsplicht binnen de groep zou impliceren op straffe van sancties, ontbreekt in het Wetsvoorstel een duidelijke grondslag evenals een rechtvaardiging voor een dergelijke afwijking. Een andere vraag die in dit kader opkomt, is in hoeverre een groepsentiteit commercieel gevoelige informatie moet verschaffen (althans daarover moet kunnen beschikken). In geval van een *joint venture* situatie waarbij de ene partij de meerderheid houdt, komt bijvoorbeeld de vraag op in hoeverre de informatievergaringsplicht strekt in het kader van het (indirect) delen van commercieel gevoelige informatie met de *joint venture* entiteit (en dus indirect de ‘minderheidsaandeelhouder’) die de bijheffing-informatieaangifte indient, terwijl het niet aan die entiteit is om over dergelijke informatie te beschikken.

Opmerking verdient dat indien de bijheffing-informatieaangifteverplichting wordt overtreden, art. 13.3 lid 1 van het Wetsvoorstel regelt dat de inspecteur ofwel de groepsentiteit ofwel de aangewezen lokale entiteit zou kunnen beboeten – en dus niet beide (of andere) groepsentiteiten. Dat achten wij logisch, aangezien art. 13.1 lid 2 van het Wetsvoorstel beoogt om de indiening van de bijheffing-informatieaangifte bij één entiteit neer te leggen (en niet bij meerdere entiteiten).

8.2 Non-compliance aangifteplicht

Voor non-compliance ten aanzien van de aangifte zelf kan de inspecteur een bestuurlijke boete opleggen. Op het niet-doen of niet-tijdig doen van aangifte staat een verzuimboete van maximaal € 136 (art. 12.3 lid 1 Wetsvoorstel). Bovendien is strafrechtelijke vervolging mogelijk bij het niet-nakomen van de aangifteverplichting.⁷⁷

8.3 Non-compliance afdragen bijheffing

Indien de belastingplichtige de belasting niet, gedeeltelijk niet ofwel niet tijdig betaalt kan een verzuimboete worden opgelegd van maximaal € 5514 (art. 12.3 lid 3 van het Wetsvoorstel). Bovendien kan de inspecteur een vergrijpboete opleggen indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige te wijten is dat de belasting niet, gedeeltelijk niet ofwel niet tijdig wordt betaald.⁷⁸ In dit kader wordt aangesloten bij de bepalingen uit de AWR waarbij in het Wetsvoorstel een afwijkende termijn is voorgesteld voor het opleggen van een boete.

8.4 Non-compliance inlichtingenverplichting

Indien de belastingplichtige de inlichtingenverplichting schendt, kan de inspecteur, indien de schending aan opzet

⁷² Punt 25 van de considerans van Pillar Two.

⁷³ Art. 46 Pillar Two.

⁷⁴ Art. 13.3 van het Wetsvoorstel jo. art. 23 lid 4 van het Wetboek van Strafrecht.

⁷⁵ Vgl. de boetes gesteld op non-compliance van de geïmplementeerde verplichtingen uit DAC6, CbCR (DAC4) en DAC7. Zie *Kamerstukken II 2022/23, 36369, nr. 3, p. 50-51*.

⁷⁶ Art. 13.3 van het Wetsvoorstel jo. art. 23 lid 4 van het Wetboek van Strafrecht. Art. 68 en 69 AWR.

⁷⁷ Art. 68 en 69 AWR.

⁷⁸ Art. 67f lid 1 en lid 2 AWR.

of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten, een vergrijpboete opleggen van maximaal 100% van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet-nakomen van de inlichtingenverplichting ten onrechte niet is geheven (art. 12.4 lid van het Wetsvoorstel). Dit komt overeen met overtreding van de BTW-suppletieverplichting en de inlichtingenverplichting in de Wet bronbelasting 2021.⁷⁹ Indien de boete wordt opgelegd aan een medeplichtige, wordt deze met een derde verminderd (art. 12.4 lid 3 Wetsvoorstel jo. art. 67o lid 3 AWR). Verder is strafrechtelijke vervolging mogelijk bij het niet-nakomen van de inlichtingenverplichting.⁸⁰

8.5 Non-compliance kennisgevingsplicht

Tot slot wordt een sanctie geïntroduceerd op schending van de kennisgevingsplicht. Indien het aan opzet of grove schuld is te wijten dat de kennisgevingsplicht niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist is of wordt nagekomen door de groepsentiteit of de aangewezen lokale entiteit, kan een bestuurlijke boete van maximaal € 22.500 worden opgelegd.⁸¹ Het boetemaximum voor schending van de bijheffing-informatieaangifteverplichting is opvallend hoger. Volgens de wetgever ligt dat in het belang van de respectievelijke verplichtingen voor de minimumbelastingheffing: indien de kennisgevingsplicht wordt geschonden, wordt desalniettemin nog steeds (elders) de bijheffing-informatieaangifte gedaan en wordt deze uitgewisseld tussen lidstaten.⁸²

Verder is bij non-compliance van de kennisgevingsplicht strafrechtelijke vervolging mogelijk.⁸³

8.6 Boetebeleid en overgangsregime

De ervaring leert dat er grote verschillen kunnen bestaan tussen de sancties en de hoogtes ervan tussen lidstaten.⁸⁴ Het kabinet is daarom voorstander van richtsnoeren door de EU over de hoogte van de boetes. Op EU-niveau is echter vooralsnog geen consensus op dit punt bereikt.

Verder is het Nederlandse boetebeleid om maatwerk toe te passen.⁸⁵ Een boete moet proportioneel zijn. Wat proportioneel is, hangt af van alle relevante feiten en omstandigheden van het concrete geval. De inspecteur dient dit van geval tot geval te beoordelen en te wegen (vgl. par. 6 BBBB), rekening houdend met strafverzwarende omstandigheden (zoals recidive) en strafverminderende omstandigheden (zoals slechte financiële omstandigheden). Een en ander zal ook worden opgenomen in het Besluit Be-

stuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB). In dit boetebeleid zijn bovendien richtsnoeren geformuleerd voor lagere boetepercentages dan de wettelijke maxima, zoals 50% bij opzet en 25% bij grove schuld (par. 25 BBBB). Tevens is in het BBBB opgenomen dat bij een pleitbaar standpunt of afwezigheid van alle schuld de inspecteur geen boete oplegt (par. 4 BBBB). Dergelijke bepalingen zijn, gezien de complexiteit van en onduidelijkheden in (de materiële aspecten van) het Wetsvoorstel, voor de praktijk uiteraard van groot belang.

Tot slot is van belang dat de Nederlandse implementatie zich houdt aan het 'transitional penalty regime'⁸⁶ van de OECD.⁸⁷ Dit regime houdt in dat tijdens de overgangperiode belastingdiensten terughoudend zullen zijn bij het opleggen van sancties. De overgangperiode betreft ieder verslagjaar dat aanvangt op of vóór 31 december 2026 en eindigt vóór 1 juli 2028. Echter, de terughoudendheid in de overgangperiode geldt volgens de wetgever niet indien sprake is van fraude en opzet, noch bij verzuimboetes.

9. Zekerheid vooraf

De complexiteit van Pillar Two en het Wetsvoorstel, evenals de hoeveelheid betrokken jurisdicties en entiteiten in concrete situaties, brengt mee dat in de praktijk behoefte zal zijn aan zekerheid vooraf. Bijvoorbeeld om het risico op geschillen over dubbele belastingheffing te mitigeren. De OESO werkt daarom binnen het IF aan kaders ten aanzien van geschilvoorkoming en -beslechting, waarvan zekerheid vooraf ook onderdeel vormt. In dit kader heeft de OESO een aantal opties van geschilvoorkoming en -beslechting ter consultatie gepubliceerd.⁸⁸ Ten aanzien van zekerheid vooraf en het voorkomen van geschillen beschrijft de OESO de optie om gebruik te maken van Advance Pricing Arrangements (APA's), deelname aan een (soortgelijk) programma als het International Compliance Assurance Programme (ICAP) en de mogelijkheid om kwesties ter verduidelijking voor te leggen aan het IF. De Belastingdienst anticipeert reeds op diverse methodes om zekerheid vooraf te bieden, zoals het afgeven van APA's, via deelname aan ICAP en MAP's.⁸⁹ Verder is het kabinet voorstander van een akkoord over een multilaterale overeenkomst over geschilvoorkoming en -beslechting die specifiek is toegespitst op Pillar Two.⁹⁰

79 Zie art. 10a AWR jo. art. 15 Uitvoeringsbesluit bij de Wet OB 1968 respectievelijk art. 6.3 en 6.4 Wet BB 2021.

80 Art. 68 en 69 AWR.

81 Oftewel, maximaal de 4^e categorie van art. 24 lid 4 Sr worden opgelegd (art. 13.3 lid 2 Wetsvoorstel).

82 *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 51-52.

83 Art. 68 en 69 AWR.

84 Zie bijvoorbeeld de verschillen in door lidstaten gestelde boetemaxima ten aanzien van schending van DAC6-verplichtingen.

85 *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 51-52.

86 OESO (2022), *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, p. 29-30.

87 *Kamerstukken II 2022/23*, 36369, nr. 3, p. 60.

88 OECD (2022), *Public consultation document: Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules*, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-two-tax-certainty-for-the-globe-rules.pdf>.

89 *Kamerstukken II 2022/2023*, 36369, nr. 3, p. 59-60.

90 *Kamerstukken II 2022/2023*, 36369, nr. 6, p. 17-18.

Vanuit formeel oogpunt, dient zekerheid vooraf zowel een juiste betaling van de verschuldigde belasting als de rechtsbescherming daarbij, evenals efficiëntie en zekerheid voor zowel de fiscale autoriteiten als belastingplichtigen. Het is daarom nodig dat duidelijke kaders beschikbaar komen, zowel op nationaal als internationaal niveau, over de mogelijkheden en procedures om zekerheid vooraf te krijgen in het kader van Pillar Two. Daarbij zal van belang zijn dat de verschillende betrokken fiscale autoriteiten voor de afstemming samenwerken en binnen afzienbare termijnen waar nodig en mogelijk zekerheid wordt geboden, zodat belastingplichtigen binnen de gestelde termijnen hun verplichtingen kunnen nakomen. Bovendien is in de parlementaire behandeling toegelicht dat er in het kader van zekerheid vooraf in ieder geval een unilateraal proces wordt ingericht bij de Belastingdienst in het kader van vooroverleg, nog los van de bi- en multilaterale mogelijkheden die binnen het IF worden ontwikkeld.⁹¹

10. Conclusie en aanbevelingen

In deze bijdrage zijn wij ingegaan op de formeelrechtelijke aspecten in de Nederlandse implementatie van Pillar Two, waarbij wij deze onder meer hebben geplaatst tegen de achtergrond van de functie van het formele belastingrecht. Hierbij valt op dat het Wetsvoorstel een aantal (nieuwe) formeelrechtelijke verplichtingen introduceert voor de belastingplichtige die op bepaalde punten afwijken van de thans geldende uitgangspunten. Enkele aandachtspunten hierbij zijn onder meer de vergaande reikwijdte van de informatieverplichtingen, de hoge sancties en proportionaliteit daarvan, de vergaande bevoegdheden van de Belastingdienst en de – in sommige situaties – beperkte mogelijkheden tot het inroepen van rechtsmiddelen, waarvan een goed voorbeeld het ontbreken van rechtsbeschermingsmogelijkheden is indien dubbele belasting opkomt na afloop van de bezwaartermijn. In het licht van het vorenstaande zou nadere verheldering en uitwerking van de formeelrechtelijke aspecten in praktijksituaties de rechtszekerheid (en daarmee de rechtsbescherming van de belastingplichtige) ten goede komen.

De formeelrechtelijke aspecten die zijn belicht, roepen niet enkel nationale vragen op, maar het is niet ondenkbaar dat de wisselwerking met andere jurisdicties ook tot meer complexiteit en fricties leidt. In dit kader kan gedacht worden aan rechtsbeschermingsmogelijkheden in internationale situaties, waarbij vragen op kunnen komen zoals: in welk land kan rechtsbescherming worden ingeroepen (o.a. betwisten van een aanslag of formele verplichtingen), wat is de rechtsingang en op welk moment kan een belastingplichtige deze mogelijkheden inroepen?

Daarnaast vergroten implementatieverschillen tussen lidstaten, bijvoorbeeld op het punt van de gekozen nationale heffingssystematiek en snelheid in procedures, in onze ogen de kans op (potentiële) geschillen. Ondanks dat gewerkt wordt aan geschilvoorkomingsmechanismen en -beslechtsmechanismen is het nog maar de vraag of deze voor inwerkingtreding van het Wetsvoorstel per 1 januari 2024 gereed zijn. Meer duidelijkheid omtrent de (inter)nationale formeelrechtelijke aspecten van Pillar Two zou in het licht van de complexiteit van de Pillar Two-wetgeving dan ook gewenst zijn.

⁹¹ *Kamerstukken II 2022/2023*, 36369, nr. 6, p. 81.