

Reactie wetsvoorstel ‘Tweede wet aanpassing Wet minimumbelasting 2024’

1. Algemeen

Uit de Memorie van Toelichting (MvT) bij het onderhavige wetsvoorstel lijkt te volgen dat wordt beoogd de (resterende) administratieve richtsnoeren van de OESO zoals deze tot op heden gepubliceerd zijn, te implementeren. De NOB verzoekt om bevestiging dat dit begrip juist is **[Vraag 1]** en dat, voor zover geen wettelijke implementatie is voorgesteld, moet worden aangenomen dat deze administratieve richtsnoeren met terugwerkende kracht doorwerken naar de WMB 2024. **[Vraag 2]** De NOB verzoekt voorts om bevestiging dat administratieve richtsnoeren niet doorwerken naar de WMB 2024 voor zover zij optioneel zijn en deze optionele onderdelen geen onderdeel uitmaken van dit wetsvoorstel of de huidige WMB 2024 **[Vraag 3]**. In het bijzonder verzoekt de NOB in dit verband om bevestiging dat het kabinet ervoor heeft gekozen de optionele regels voor securitisation vehicles, zoals opgenomen in hoofdstuk 6 van de administratieve richtsnoeren van juni 2024, niet van toepassing te laten zijn op de binnenlandse bijheffing. **[Vraag 4]**

2. Inwerkingtredingsdatum en implementatie richtsnoeren

Artikel II (inwerkingtredingsbepaling)

Alvorens in detail stil te staan bij de voorgestelde wijzigingen, wenst de NOB eerst stil te staan bij de voorgestelde inwerkingtredingsdatum van de diverse wijzigingen. De NOB stelt namelijk vast dat voor de inwerkingtredingsdatum van de diverse wijzigingen van de WMB 2024 die in dit wetsvoorstel zijn opgenomen er drie categorieën worden onderscheiden:

- Wijzigingen die terugwerken tot en met 31 december 2023 en voor het eerst toepassing vinden met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2023;
- Wijzigingen die terugwerken tot en met 31 december 2024 en voor het eerst toepassing vinden met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2024; en
- Wijzigingen die in werking treden per 31 december 2025 en voor het eerst toepassing vinden met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2025.



De NOB hecht veel waarde aan de rechtszekerheid die belastingplichtigen aan wetgeving kunnen ontlelen, en ziet in algemene zin het invoeren van wetgeving met terugwerkende kracht als een inbreuk op die rechtszekerheid. Echter, in het licht van de specifieke doelstelling van de terugwerkende kracht zoals opgenomen in dit wetsvoorstel, en voor zover de wijzingen niet bezwaarlijk zijn voor belastingplichtigen, is de NOB van mening dat de inbreuk op rechtszekerheid gerechtvaardigd is. Indachtig het uitgangspunt van het kabinet dat de terugwerkende kracht van de voorstelde maatregelen niet bezwaarlijk zou mogen zijn voor belastingplichtigen, merkt de NOB het volgende op.

Ten eerste merkt de NOB op dat ook de bepalingen die met terugwerkende kracht worden ingevoerd, ten nadele van belastingplichtigen kunnen uitpakken (zie de opmerkingen van de NOB bij, bijvoorbeeld, de voorgestelde wijzigingen van artikel 1.2 WMB 2024 ten aanzien van doorkijkentiteiten hierna). Gelet op de aan de beperking van de terugwerkende kracht ten grondslag liggende gedachte, verzoekt de NOB om bevestiging dat in voorkomende gevallen, waar (i) de voorgestelde aanpassingen van de WMB 2024 met terugwerkende kracht worden ingevoerd en (ii) ten nadele van een individuele belastingplichtige uitpakken, met een beroep op het hardheidsclausulebeleid de belastingplichtige zal worden toegestaan de WMB 2024 toe te passen op basis van de WMB 2024 zoals deze in werking was in het desbetreffende jaar (dat wil zeggen, zonder toepassing van terugwerkende kracht van de desbetreffende wetswijziging) [**Vraag 5**].

Ten tweede meent de NOB dat het uiteenlopen van de data van inwerkingtreding aanleiding kan geven tot (administratieve) complexiteit en in zoverre bezwaarlijk zou kunnen zijn. Wanneer een groep voor de (globale) pijler 2 toepassing uitgaat van toepassing van de regels met inachtneming van de meest recente administratieve richtsnoeren, kan het ontbreken van terugwerkende kracht voor deze groep tot extra administratieve lasten leiden. Voor Nederland gelden dan immers (deels) andere regels dan de richtsnoeren die op globaal niveau – en mogelijk in andere landen – worden toegepast. De NOB vraagt zich in dit kader af of (onderzocht kan worden of) voor groepen een mogelijkheid kan worden gecreëerd – in de WMB 2024 zelf of in de uitvoeringspraktijk – om te kiezen voor integrale toepassing van de administratieve richtsnoeren zoals deze gelden op het moment van het indienen van een bijheffings-informatieaangifte dan wel op het einde van een relevant verslagjaar met terugwerkende kracht (met uitzondering van die administratieve richtsnoeren waaraan de OESO zelf geen terugwerkende kracht toekent en/of administratieve richtsnoeren die Nederland niet wenst te codificeren)[**Vraag 6**]. Het bieden van een dergelijke keuze aan groepen lijkt de NOB in ieder geval in overeenstemming met het uitgangspunt van het onderhavige wetsvoorstel om bezwaarlijke effecten die uit de terugwerkende kracht volgen, te beperken.



3. Wijzigingen doorkijkentiteiten en hybride entiteiten

Artikel I, onderdeel A (artikel 1.2 WMB 2024)

In de MvT is gesteld dat deze aanpassing twee doelen dient. In de eerste plaats wordt een technische wijziging doorgevoerd. Daarnaast worden de administratieve richtsnoeren van juni 2024 in de WMB 2024 opgenomen.

Ziet de NOB het goed, dan ziet de aanpassing van de begripsomschrijving van doorkijkentiteit (in artikel 1.2 lid 1 WMB 2024) op de invoering van de reference entity-approach van onderdeel 5.2 van de administratieve richtsnoeren van juni 2024 (Application of Article 3.5.1(b) and Article 10.2.1 definitions van de OESO-modelregels).

Daarnaast houdt de invoering van artikel 1.2 lid 8 WMB 2024 denkkelijk eveneens verband met genoemde reference entity-approach, die ook haar weerslag vindt in de aanpassing van artikel 6.14 WMB 2024 (Artikel I, onderdeel F (artikel 6.14 WMB 2024)). Daarbij vermeldt de MvT niet expliciet welke onderdelen van de administratieve richtsnoeren van juni 2024 zijn verwerkt. De NOB begrijpt het zo dat het nieuw voorgestelde artikel 1.2 lid 8 WMB 2024 in samenhang moet worden gelezen met het nieuw voorgestelde artikel 6.14 WMB 2024 om zodoende mede uitvoering te geven aan onderdeel 5.3.1 van de administratieve richtsnoeren van juni 2024. Daarmee wordt beoogd om het inkomen dat verband houdt met belangen van minderheidsbelanghouders niet aan de doorkijkentiteit toe te rekenen en te komen tot een evenredige toepassing van artikel 6.14 lid 1 WMB 2024. Kan worden aangegeven op welk onderdeel van de administratieve richtsnoeren het nieuw voorgestelde artikel 1.2 lid 8 WMB 2024 is gebaseerd? **[Vraag 7]**

Meer algemeen zou de NOB het op prijs stellen indien kan worden aangegeven welke onderdelen van hoofdstuk 5 van de administratieve richtsnoeren van juni 2024 een plek in de WMB 2024 krijgen. De NOB komt zelf tot het hieronder weergegeven schema. Kan worden aangegeven of dit schema klopt? **[Vraag 8]**





Administratieve richtsnoeren juni 2024	Wet minimumbelasting 2024
Hoofdstuk 5	
Issue 1: Tax law of the jurisdiction in which the owner is located	Begrip doorkijkentiteit in artikel 1.2 lid 1
Issue 2a: Interaction of Article 3.5.3 and Article 3.5.4(b)	Artikel 1.2 lid 8 en artikel 6.14
Issue 2b: Application of Article 3.5.3 when a minority owner holds its interest indirectly through another Constituent Entity	Artikel 1.2 lid 8 en artikel 6.14
Issue 3: Allocation of cross-border taxes under Article 4.3 in structures including Flow-through Entities	Artikel 7.5 lid 3
Issue 4: Extension to indirect owners	Artikel 1.2 lid 5
Issue 5: Entities located in jurisdictions without a Corporate Income Tax	Onderdeel b van de nieuwe definitie van hybride entiteit in artikel 1.2 lid 1
Issue 6: Matching of taxes and income where an owner is subject to tax with respect to a Reverse Hybrid Entity's income	Artikel 7.5 lid 4

Artikel I, onderdeel B (artikel 3.1 WMB 2024)

De NOB verwelkomt de invoering van een nieuw artikel 3.1 lid 5 WMB 2024 om zeker te stellen dat een joint venture en de met de joint venture verbonden partijen binnen het bereik van de binnenlandse bijheffing vallen. De NOB vraagt zich in dit verband af in hoeverre een joint venture (en de met de joint venture verbonden partijen) als groepsentiteit kan worden aangemerkt. Dit speelt in de eerste plaats binnen hoofdstuk 3 van de WMB 2024. De NOB vraagt zich af of het nieuwe artikel 3.1 lid 5 WMB 2024 dan wel artikel 3.1 lid 2 WMB 2024 tot gevolg heeft dat de joint venture een groepsentiteit is van de (groep van de) joint-venture belanghouder.[**Vraag 9**]

Van belang lijkt hier tevens te zijn dat de bijheffing van een joint venture afzonderlijk moet worden berekend. De NOB wijst op artikel 9.4 lid 2 WMB 2024 en artikel 8.8 WMB 2024. Graag verneemt de NOB de visie van de wetgever in dit verband.[**Vraag 10**]

Verder speelt dit buiten hoofdstuk 3 van de WMB 2024. Diverse bepalingen knopen aan bij de kwalificatie van een entiteit als groepsentiteit. De arms's length-bepaling van artikel 6.4 WMB 2024 geldt bijvoorbeeld voor transacties tussen groepsentiteiten. De vraag of die bepaling ook ziet op transacties tussen de joint venture-belanghouder en de joint venture, wordt in de administratieve richtsnoeren van juni 2024 positief beantwoord.

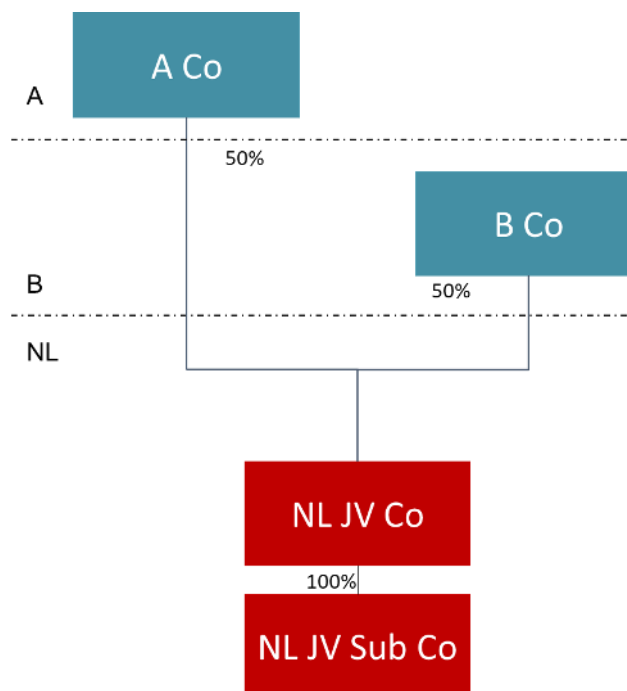


Een vergelijkbare vraag is voorstelbaar bij artikel 7.5 WMB 2024, waar in de allocatie van belastingen tussen groepsentiteiten wordt voorzien.¹ De NOB verneemt graag de visie van de wetgever in dit verband. **[Vraag 11]**

Tot slot constateert de NOB in dit verband dat het nieuwe artikel 3.1 lid 5 WMB 2024 een groot aantal formeelrechtelijke vragen oproept voor de joint venture en de met de joint venture verbonden partijen waarop het antwoord niet op voorhand evident is. Om dit te illustreren geeft de NOB twee voorbeelden (voorbeeld 1 en voorbeeld 2 hierna).

Voorbeeld 1

A Co, gevestigd in Staat A, en B Co, gevestigd in staat B, zijn joint venture-belanghouder in NL JV Co, gevestigd in Nederland. A Co en B Co zijn onderdeel van afzonderlijke multinationale groepen. NL JV Co houdt een belang van 100% in NL JV Sub Co.

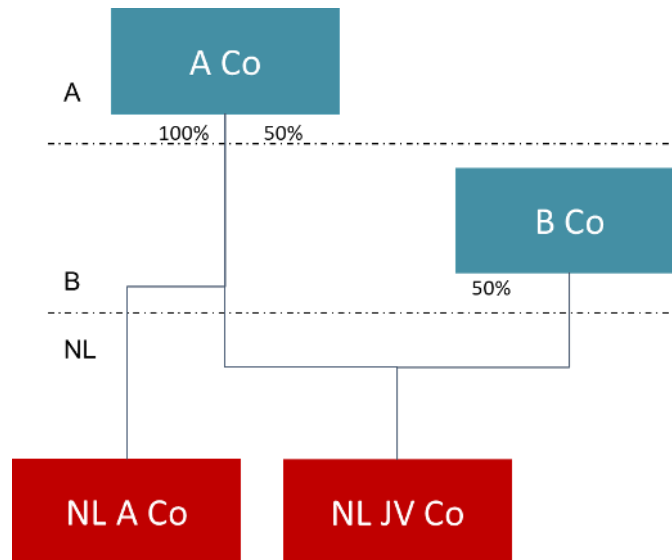


Wordt de bijheffing van NL JV Co en NL JV Sub Co gezamenlijk berekend? **[Vraag 12]** Stel dat er onderbelasting in Nederland is. Moet NL JV Co belastingaangifte doen? **[Vraag 13]** Wie dient de bijheffing-informatieaangifte in? **[Vraag 14]**

¹ Verwezen wordt ook naar het Geconsolideerde Commentaar, p. 215, par. 89: “When an MNE Group computes the jurisdictional ETR of the members of a JV Group it should take into account any Adjusted Covered Taxes recorded in the financial accounts of the Constituent Entities of such MNE Group with respect to the GloBE Income or Loss of the members of the JV Group in accordance with Article 4.3.”

Voorbeeld 2

A Co, gevestigd in Staat A, en B Co, gevestigd in staat B, zijn joint venture-belanghouder in NL JV Co, gevestigd in Nederland. A Co en B Co zijn onderdeel van afzonderlijke multinationale groepen. A Co heeft verder een belang van 100% in NL A Co.



Wordt de bijheffing van NL JV Co afzonderlijk berekend?[**Vraag 15**] Stel dat er onderbelasting in Nederland is. Welke entiteit moet belastingaangifte doen?[**Vraag 16**] Welke entiteit dient de bijheffing-informatieaangifte in?[**Vraag 17**] Kan NL A Co aansprakelijk zijn voor een belastingsschuld van NL JV Co?[**Vraag 18**] Andersom, kan NL JV Co aansprakelijk zijn voor een belastingsschuld van NL A Co indien NL A Co een laagbelaste groepsentiteit is?[**Vraag 19**]

4. Verschillen tussen de WMB 2024 waarde en de commerciële waarde

Artikel I, onderdelen E en H (artikel 6.6a en artikel 7.3 WMB 2024)

Voorgesteld wordt om artikel 6.6a WMB 2024 in te voeren en artikel 7.3 WMB 2024 te wijzigen (onderdelen E en H van artikel 1 van IIWA WMB 2024) om zodoende de tweede paragraaf van de administratieve richtsnoeren van juni 2024 in de WMB 2024 te implementeren.

De strekking van dit richtsnoer is dat belastinglatenties bepaald dienen te worden op basis van het verschil tussen de WMB 2024-waarde en de waarde voor lokale belastingdoeleinden. Daarmee wordt dus afgeweken van het verloop van latente belastingen zoals deze in de financiële verslaggeving worden bijgehouden.



Voor verslaggevingsdoeleinden worden belastinglatenties namelijk bepaald voor het verschil tussen de commerciële boekwaarde en de waarde van een activum of passivum (of inkomen of kosten) voor belastingdoeleinden. Het belang hiervan bestaat erin dat voor het berekenen van het effectieve belastingtarief (EBT) zowel acute als latente belastingen relevant zijn. De NOB constateert dat voorgesteld wordt om aan de omzetting van dit richtsnoer geen terugwerkende kracht te verlenen, en ingang te doen vinden voor verslagjaren die aanvangen per 31 december 2025.

Dit richtsnoer bewerkstelligt dat de behandeling van latente belastingen logisch uitwerkt. De WMB 2024 gaat als startpunt uit van de boekhouding voor de waardering van activa en passiva (en inkomen en kosten), maar schrijft enkele (verplichte of optionele) afwijkingen voor. Waar de WMB 2024-waarde afwijkt van de verslaggevingswaarde, zal het minutieus aansluiten bij de mutatie van de latente belastingen voor financiële verslaggevingsdoeleinden tot onevenwichtige gevolgen kunnen leiden. Om dit te illustreren geeft de NOB twee voorbeelden (voorbeeld 3 en voorbeeld 4 hierna).

Voorbeeld 3

X BV, gevestigd in Nederland, heeft in 2024 een bezitting verkregen van een groepsentiteit welke gevestigd is in een andere jurisdictie. De boekwaarde die de bezitting voor financiële verslaggevingsdoeleinden had op het niveau van de overdrager is 1.000. Voor financiële verslaggevingsdoeleinden wordt de bezitting overgedragen tegen deze 1.000. X BV heeft dus de bezitting op de balans verkregen voor 1.000. De waarde in het economisch verkeer (WEV) bedroeg ten tijde van de overdracht echter 3.000. De overdragende groepsentiteit heeft over het verschil tussen de boekwaarde en de WEV winstbelasting betaald tegen een tarief van 15% in zijn vestigingsjurisdictie. Over de waarde van de bezitting wordt, vanaf 2025, in tien jaarlijkse termijnen afgeschreven voor fiscale en financiële verslaggevingsdoeleinden.

Afhankelijk van de verslaggevingsregels zou het kunnen dat X BV een actieve belastinglatentie vormt voor de bezitting.² Er is namelijk een commercieel / fiscaal verschil van 2.000. X BV kan fiscaal over 3.000 afschrijven en commercieel (slechts) over 1.000.

Zodoende kan X BV 2.000 toekomstige belastbare winsten afzetten tegen afschrijvingslasten die commercieel niet zichtbaar zijn. X BV zal dus mogelijk een actieve belastinglatentie gevormd hebben van $2.000 * 25,8\% = 516$ in 2024. Afhankelijk van de van toepassing zijnde financiële verslaggevingsregels wordt de vorming van deze belastinglatentie als uitgestelde belastingbaten behandeld. In dat geval drukt de vorming van de belastinglatentie de belastingen. Herrekening tegen het minimumtarief van 15% zou in een uitgestelde belastingbaten van 300 resulteren.

² Sommige verslaggevingsregels staan onder bepaalde voorwaarden de vorming van een actieve belastinglatentie niet toe. Zo kent IFRS de initial recognition exception. Ook kan het voorkomen dat een entiteit met een beperkte winstverwachting de actieve belastinglatentie niet kan vormen.





Indien in 2024 2.000 commercieel en fiscaal winst gegenereerd wordt door X BV, hetgeen tegen 25,8% belast wordt, leidt dat in 2024 tot een gecorrigeerde betrokken belastinglast van 516 (acuut) en (300) (latent) = 216, hetgeen leidt tot een EBT van $216/2.000 = 10,8\%$. Aangenomen dat X BV de enige groepsmaatschappij van deze groep in Nederland is, zou dat betekenen dat er in 2024 sprake zou zijn van heffing onder de Nederlandse binnenlandse bijheffing ondanks het feit dat de winst gewoon belast is tegen 25,8%.

De vrijval van de in 2024 gevormde belastinglatentie, doordat het commercieel/fiscale verschil over de afschrijvingstermijn terugloopt, wordt doorgaans behandeld als een uitgestelde belastinglast.

Stel dat X BV in 2025 400 winst maakt, zonder rekening te houden met de afschrijvingslasten. Commercieel wordt een winst van 300 gerapporteerd, gegeven de 100 afschrijvingslasten. Fiscaal wordt een winst van 100 gerapporteerd, gegeven de 300 afschrijvingslasten. Dat leidt tot een acute belastinglast van 25,8 ($= 100 * 25,8\%$). De uitgestelde belastinglast van X BV bedraagt 51,6 ($= 200 * 25,8\%$). Het commercieel / fiscale verschil bedraagt op 1 januari 2025 namelijk 2.000 en op 31 december 2025 1.800 ($2.700 -/- 900$). Zodoende maakt het voor financiële verslaggevingsdoeleinden voor het EBT geen verschil of een belasting als acute of latente belasting gecategoriseerd wordt. Voor de WMB 2024 geldt dat latente belastingen welke berekend zijn naar een hoger tarief dan het minimumtarief van 15%, herrekend moeten worden tegen het minimumtarief. Zodoende kan het voor de WMB 2024 dus wel uitmaken of iets een acute of latente belasting is. De uitgestelde betrokken belastinglast voor WMB 2024-doeleinden is namelijk in casu, door de herrekening tegen het minimumtarief van 15%, ($200 * 15\% =$) 30.

In dit voorbeeld gaan we ervan uit dat artikel 6.4 WMB 2024 in combinatie met artikel 9.3 WMB 2024 ertoe noopt dat de overdracht van de bezitting tegen de WEV geboekt wordt. De overdrager betreft dus deze waarde in het kwalificerende inkomen en heeft daar ook belasting over betaald. De overnemer (X BV) zal daarom het bezit waarderen tegen de WEV en over die waarde afschrijven.

Derhalve wordt bij de bepaling van het kwalificerende inkomen van X BV rekening gehouden met een afschrijving van 300. Indien paragraaf 2 van de administratieve richtsnoeren van juni 2024 in 2025 nog geen toepassing vindt, betekent dit dat ook rekening gehouden moet worden met de mutatie van de belastinglatenties voor financiële verslaggevingsdoeleinden van 51,6, welke door de herrekening uitkomt op een mutatie van 30. Zodoende is sprake van asymmetrie. Voor het inkomen wordt (mogelijk) rekening gehouden met de aangepaste boekwaarde, maar voor de (latente) belastingen niet. Dit leidt ertoe dat X BV in 2025 kwalificerend inkomen heeft van 100, en een belastinglast van 25,8 (acuut) + 30 (latent) = 55,8. Aangenomen dat X BV de enige groepsmaatschappij van deze groep in Nederland is, mondt dat uit op een EBT in 2025 van 55,8%.



Indien paragraaf 2 van de administratieve richtsnoeren van juni 2024 in 2025 wel reeds toepassing vindt, doet de geconstateerde asymmetrie zich niet voor. In dat geval wordt namelijk de mutatie van belastinglatenties bepaald door rekening te houden met het verschil in fiscale en WMB 2024 boekwaarde. Zodoende is er geen belastinglatentie aan het begin en eind van 2025, aangezien de waarden gelijk zijn. Dan genereert X BV kwalificerend inkomen van 100 en een (acute) belastinglast van 25,8 hetgeen uitmondt in een EBT van 25,8%.

Deze asymmetrie werkt in dit voorbeeld gunstig uit voor X BV in 2025. Het kan echter ook voorkomen dat het niet verlenen van terugwerkende kracht ongunstig uitwerkt voor belastingplichtigen. Zo kan in het eerste voorbeeld de vorming van de actieve belastinglatentie, afhankelijk van de verwerking voor financiële verslaggevingsdoeleinden, ook negatief uitpakken voor X BV in het jaar van vorming. Een ander voorbeeld wordt hierna in voorbeeld 4 geschetst.

Voorbeeld 4

X BV koopt in 2025 een 4%-aandelenpakket in een beursgenoteerde vennootschap. De aandelen zijn 2.000 waard op moment van aankoop. De waarde van de aandelen neemt in de loop van 2025 af, tot 1.800. X BV realiseert verder een winst van 200. De aandelen moeten voor financiële verslaggevingsdoeleinden gewaardeerd worden op de reële waarde. Voor Vpb-doeleinden worden de aandelen gewaardeerd op kostprijs. Aangezien het een 4%-aandelenbelang betreft zijn zowel de deelnemingsvrijstelling in de Wet Vpb 1969³ als de inkomenscorrectie voor uitgesloten vermogenswinsten en -verliezen⁴ niet van toepassing. Dat betekent dat in beginsel het resultaat op de aandelen in de Vpb- en WMB 2024-grondslag zit en er geen vrijstelling geldt.

X BV heeft in 2024 gebruik gemaakt van de keuzeregeling van artikel 6.6 WMB 2024. Deze bepaling bewerkstelligt dat de winsten op activa en passiva die voor financiële verslaggevingsdoeleinden op reële waarde gewaardeerd worden, voor WMB 2024 doeleinden op basis van het realisatieprincipe in aanmerking genomen worden. Dit is in lijn met wat veel winstbelastingregimes onder omstandigheden vereisen (zoals de Nederlandse Wet Vpb 1969 waarin een van de grondslagen van goed koopmansgebruik het realisatiebeginsel is).

Door artikel 6.6 WMB 2024 wordt het waardeverlies van 200 niet in aanmerking genomen als verlies voor WMB 2024 doeleinden. Voor Vpb-doeleinden worden de aandelen ook nog altijd gewaardeerd op nominale waarde.

³ Artikel 13 Wet Vpb 1969.

⁴ Artikel 6.2 lid 1 sub c en lid 2 sub c WMB 2024.





Voor financiële verslaggevingsdoeleinden ontstaat een commercieel / fiscaal verschil van 200. Dat kan, afhankelijk van de verslaggevingsstandaard, leiden tot de boeking van een actieve belastinglatentie van $200 * 25,8\% = 51,6$. Wederom geldt dat deze belastinglatentie voor WMB 2024 doeleinden herrekend dient te worden naar het minimumtarief van 15%, en dus 30 bedraagt. De vorming van een actieve belastinglatentie kan een negatief effect op het commerciële EBT hebben. In dat geval is sprake van een uitgestelde belastingbate.

Door toepassing van artikel 6.6 WMB 2024 zit de waardevermindering zowel niet in het inkomen voor Vpb-doeleinden als voor WMB 2024 doeleinden. X BV realiseert dus een winst van 200 en betaalt daar 51,6 Vpb over. Echter heeft X BV ook een uitgestelde belastingbate van 51,6, welke, herrekend tegen het minimumtarief, 30 bedraagt. Zodoende bedragen de betrokken belastingen van X BV $51,6 - 30 = 21,6$, op 200 inkomen. Dat leidt tot een EBT van 10,8%. Dit indien paragraaf 2 van de administratieve richtsnoeren van juni 2024 in 2025 nog geen toepassing vindt.

Indien het richtsnoer wel reeds toepassing vindt, ontstaat er geen uitgestelde belastingbate, omdat de fiscale waarde en de WMB 2024 waarde door toepassing van artikel 6.6 WMB 2024 niet uiteenlopen. Dan zou X BV een EBT van 25,8% hebben ($51,6 / 200$). Het feit dat het richtsnoer niet met terugwerkende kracht wordt ingevoerd in de WMB 2024 kan dus ook tot nadelige gevolgen leiden. Daarnaast zou ook de asymmetrie als zodanig als nadelig gevolg van het niet verlenen van terugwerkende kracht gezien kunnen worden, aangezien het tot onvoorspelbare uitkomsten kan leiden.

De NOB vraagt zich af of de wetgever beoogt dat de voorgestelde wijzigingen uitwerken zoals in de hierboven beschreven voorbeelden. **[Vraag 20]** In de toelichting op het wetsvoorstel wordt aangegeven dat de invoering van administratieve richtsnoeren in beginsel met terugwerkende kracht geschiedt, tenzij dit bezwarend uitwerkt voor belastingplichtigen.

Zoals uit de voorbeelden volgt, kan het ook voorkomen dat het bezwarend is voor belastingplichtigen dat dit richtsnoer niet met terugwerkende kracht wordt ingevoerd. De NOB stelt de vraag of in voorkomende gevallen, bijvoorbeeld door een beroep op de hardheidsclausule te doen, toch aangesloten kan worden bij de behandeling die volgt uit paragraaf 2 van de administratieve richtsnoeren van juni 2024 indien dit voor belastingplichtigen gunstiger is. **[Vraag 21]**

5. Introductie van een nieuw zesde lid in artikel 8.8 WMB 2024

Artikel I, onderdeel L (artikel 8.8 lid 6 WMB 2024)

Voor de toepassing van de tijdelijke kwalificerend landenrapport veiligehavenregel mogen aan een kwalificerend landenrapport in beginsel geen correcties worden aangebracht die volgen uit de behandeling in de kwalificerende financiële verslaggeving.



De NOB begrijpt dat met de introductie van een nieuw zesde lid in artikel 8.8 WMB 2024, hierop een uitzondering gemaakt wordt ten aanzien van intra-groepstransacties waarbij een geldverstrekking als eigen vermogen in aanmerking wordt genomen volgens de fiscale regelgeving van de staat van de groepsentiteit waarvan de geldverstrekking afkomstig is. In de MvT wordt voor de onderbouwing van deze uitzondering verwezen naar onderdeel 2.3.3 van de administratieve richtsnoeren van december 2023.

Graag merkt de NOB op, dat in het OESO-modelcommentaar bij artikel 10.10, ten aanzien van de definitie van 'ownership interest', punt 85, duidelijk wordt gemaakt dat als de kwalificerende financiële verslaggeving die wordt toegepast door de ontvanger van de geldverstrekking leidt tot een andere kwalificatie van een financieel instrument (vreemd vermogen of eigen vermogen) dan op basis van de kwalificerende financiële verslaggeving die wordt toegepast door de geldverstrekker, voor GloBE doeleinden de kwalificatie van de ontvanger van de geldverstrekking gevolgd moet worden:

"A financial instrument issued by one Constituent Entity and held by another Constituent Entity in the same MNE Group must be classified as debt or equity consistently for both the issuer and holder and accounted for accordingly in the computation of their GloBE Income or Loss. To the extent the Constituent Entities have classified the instrument differently under the relevant accounting standard(s), the classification adopted by the issuer should be applied by the issuer and the holder for GloBE purposes."

Dezelfde aanpak komt ook terug in het eerder aangehaalde onderdeel 2.3.3 van de administratieve richtsnoeren van december 2023 met betrekking tot de tijdelijke kwalificerend landenrapport veilighavenregel (onderstreping NOB):

"For example, UPE-X owns CE-X. Both UPE-X and CE-X are located in Tested Jurisdiction X. UPE-X acquires certain preferred shares of CE-X that are treated as debt in UPE-X's Consolidated Financial Statements. For accounting purposes, payments arising under the shares are treated as interest expense by CE-X and interest income by UPE-X under UPE-X's Consolidated Financial Statements. The preferred shares are treated as equity for tax purposes in Tested Jurisdiction X. Under its interpretation of the applicable CbC guidance, which includes the answer to Question 7.1 in Chapter 2 of the October 2022 Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting document, UPE-X excluded the payment from its Revenue and PBT in its CbC report because it is treated as a dividend in Tested Jurisdiction X. However, because the payment is treated as an expense for CE-X, UPE-X must treat the payment as income in determining its Total Revenues and PBT for purposes of the computations under the Transitional CbCR Safe Harbour, notwithstanding the treatment in the CbC Report."





De NOB is van mening, dat in het licht van het voorgaande, het nieuw voorgestelde zesde lid als volgt moet worden uitgebreid (zie onderstreepte gedeelte voor de toevoeging):

“6. Voor het bepalen van de totale inkomsten, bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, en het tweede lid, en voor het bepalen van de winst vóór winstbelasting, bedoeld in het eerste lid, onderdelen a en c, en het derde lid, worden ten aanzien van een geldverstrekking binnen een multinationale groep of binnenlandse groep die als eigen vermogen in aanmerking wordt genomen volgens de fiscale regelgeving van de staat van de groepsentiteit die de geldverstrekking doet, de betalingen die voortvloeien uit deze geldverstrekking zowel bij de ontvanger als bij de verstrekker als rente in aanmerking genomen mits dit in overeenstemming is met de kwalificerende financiële verslaggeving zoals toegepast door de ontvanger van de geldverstrekking.”

De NOB vraagt of de staatssecretaris deze mening deelt.[Vraag 22]

6. Wijziging van artikel 9.1 WMB 2024

Artikel I, onderdeel O (artikel 9.1 WMB 2024)

De NOB heeft met belangstelling kennisgenomen van de voorgestelde wijziging van artikel 9.1 WMB 2024 inzake de omzetsdrempel bij fusies en de verduidelijking van de relevante bepaling bij splitsingen. De NOB begrijpt op basis van de MvT dat de wijziging in artikel 9.1 lid 1 WMB 2024 wordt voorgesteld om ervoor te zorgen dat de wettekst van de WMB 2024 in dit kader beter aansluit bij de bedoeling van deze bepaling.

De NOB constateert hierbij dat de verwarring die momenteel kan ontstaan bij toepassing van het huidige artikel 9.1 lid 1 WMB 2024, eveneens ontstaat, en wordt veroorzaakt, door het equivalent van deze bepaling in de huidige OESO-modelregels. Naar begrip van de NOB is geen wijziging voorgesteld ten aanzien van deze bepaling.

De OESO-modelregels kennen in artikel 6.1.1 onderdeel a een bepaling die equivalent is aan artikel 33 van Richtlijn 2022/2523. Op deze laatste bepaling is voorts het huidige artikel 9.1 lid 1 WMB 2024 gebaseerd. Artikel 6.1.1 onderdeel a van de OESO-modelregels luidt hierbij als volgt:

“If two or more Groups merge to form a single Group in any of the four Fiscal Years prior to the tested Fiscal Year, then the consolidated revenue threshold of the MNE Group for any Fiscal Year prior to the merger is deemed to be met for that year if the sum of the revenue included in each of their Consolidated Financial Statements for that year is equal to or greater than EUR 750 million.”





Uit het geconsolideerde commentaar bij de OESO-modelregels bij deze bepaling kan worden afgeleid dat hierbij de volgende uitkomst is bedoeld.

Voorbeeld 5

In jaar 5 fuseren Groep A en Groep B. In de jaren voorafgaand aan deze fusie was de geconsolideerde omzet van de respectievelijke groepen als volgt.

	Groep A	Groep B
Jaar 1	EUR 400M	EUR 400M
Jaar 2	EUR 300M	EUR 300M
Jaar 3	EUR 300M	EUR 300M
Jaar 4	EUR 400M	EUR 400M

Het geconsolideerde commentaar bij artikel 6.1.1 onderdeel a van de OESO-modelregels, alsmede de MvT bij het Wetsvoorstel WMB 2024, zet uiteen dat in jaar 5 aan de omzetgrens wordt voldaan op basis van artikel 6.1.1 onderdeel a van de OESO-modelregels.

De NOB is op basis van de tekst van de OESO-modelregels echter van mening dat dit niet de uitkomst is van (letterlijke) lezing van artikel 6.1.1 onderdeel a van de OESO-modelregels en deelt de mening dat deze bepaling ervoor zorgt dat jaar 6 het eerste jaar is waarbij aan de voorwaarden van artikel 6.1.1 onderdeel a van de OESO-modelregels kan worden voldaan (afhankelijk van de omzet in jaar 5). Indien in jaar 5, zijnde het jaar van de fusie, beoogd wordt om het artikel toe te passen, dan mist het artikel toepassing. De fusie heeft namelijk niet plaatsgehad in een van de vier jaren voorafgaande aan het onderhavige verslagjaar, maar in het onderhavige verslagjaar.

Jaar 6 is het jaar na de fusie, en in dat jaar kan wel aan het artikel getoetst worden, omdat de fusie plaats heeft gevonden in een voorafgaand jaar. Op basis van de letterlijke tekst van artikel 6.1.1 onderdeel a van de OESO-modelregels geldt dan dat voor de vaststelling van de omzetsdrempel in jaar 6, de omzet van de beide groepen in jaren 1 tot en met 4 gecombineerd moet worden. De omzet van jaar 1 lijkt echter irrelevant want artikel 1.1 van de OESO-modelregels sluit aan bij de vier voorafgaande verslagjaren (jaar 2 tot en met 5).





De tekst van artikel 6.1.1 onderdeel a van de OESO-modelregels lijkt verder niets te regelen voor jaar 5. Naar de mening van de NOB voorziet de huidige bepaling van artikel 9.1 lid 1 WMB 2024 in eenzelfde uitkomst als bovengeschetste uitkomst op basis van de OESO-modelregels en constateert dat de voorgestelde wijziging van artikel 9.1 lid 1 WMB 2024 op dit punt voor verheldering zorgt en in lijn is met de bedoeling van artikel 6.1.1 onderdeel a van de OESO-modelregels.

De NOB vraagt zich echter af of een eenzijdige aanpassing vanuit Nederland om toepassing van artikel 9.1 lid 1 WMB 2024 bij fusies te verduidelijken, erin kan resulteren dat Nederland de WMB 2024 niet langer in lijn met Richtlijn 2022/2523 en de OESO-modelregels implementeert. Eveneens vraagt ze zich af of er meer (EU) landen zijn die een dergelijke aanpassing voorstellen in hun nationale Pijler 2 wetgeving.[**Vraag 23**]

De NOB begrijpt dat de voorgestelde wijziging niet met terugwerkende kracht zal worden ingevoerd en leidt hieruit af dat geen sprake is van verduidelijking. De NOB verneemt graag of dit betekent dat artikel 9.1 lid 1 WMB 2024 in voorgaande jaren in lijn met de wettekst dient te worden toegepast.[**Vraag 24**]

De NOB merkt eveneens op dat door artikel 9.1 lid 1 WMB 2024 onduidelijkheid kan ontstaan over de verslagjaren en periode die voor deze regels relevant zijn. Naar mening van de NOB moet artikel 9.1 lid 1 WMB 2024 zo worden toegepast dat deze regels ervoor zorgen dat er per jaar een *additionele toets* geldt om te bepalen of aan de EUR 750.000.000 omzetsdrempel wordt voldaan. Kan het Kabinet bevestigen dat om binnen het bereik van de WMB 2024 te vallen, vervolgens in ten minste twee van de vier voorgaande verslagjaren aan deze eis moet worden voldaan.[**Vraag 25**] De NOB begrijpt dat dit kan resulteren in toepassing van een combinatie van artikel 2.1 WMB 2024 en artikel 9.1 lid 1 WMB 2024 in dezelfde vierjaarsperiode. De NOB verzoekt dit te verduidelijken.[**Vraag 26**]

Artikel I, onderdeel O, onder 2 (artikel 9.1 WMB 2024)

Op basis van de MvT bij de Tweede wet aanpassing WMB 2024 begrijpt de NOB dat de wijziging inzake de omzetsdrempel voor splitsingen is bedoeld om de wettekst van artikel 9.1 lid 3 onderdelen a en b WMB 2024 beter te laten aansluiten bij de tekst van artikel 33 lid 4 Richtlijn 2022/2523 en dat met deze aanpassing is geen inhoudelijke wijziging is beoogd.

De NOB merkt op dat de tekst van Richtlijn 2022/2523 lijkt af te wijken van artikel 6.1.1 onder (c) onderdeel ii van de OESO-modelregels. In lijn met de voorgestelde wettekst van artikel 9.1 lid 3 onderdeel b WMB 2024, is in artikel 33 lid 4 onder (b) van Richtlijn 2022/2523 'those financial years' ('die verslagjaren') opgenomen, hetgeen slechts lijkt te verwijzen naar het tweede tot en met het vierde verslagjaar dat eindigt na de splitsing:



“(b) with respect to the second to fourth tested fiscal years ending after the demerger, the demerged group has an annual revenue of EUR 750 000 000 or more in at least two of those fiscal years.”

Dit in tegenstelling tot artikel 6.1.1 onder (c), onderdeel ii. van de OESO-modelregels waarin wordt gesproken van ‘the Fiscal Years following the year of the demerger’. Hetgeen ook het eerste verslagjaar dat eindigt na de splitsing lijkt te omvatten:

“ii. with respect to the second to fourth tested Fiscal Years ending after the demerger, if the demerged Group has annual revenues of EUR 750 million or more in at least two of the Fiscal Years following the year of the demerger.”

Dit lijkt eveneens te volgen uit de MvT bij het huidige artikel 9.1 lid 3 WMB 2024 waarin het volgende is opgenomen:

Het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, bevat twee ficties. De eerste fictie heeft betrekking op het eerste verslagjaar waarin de splitsing plaatsvindt. Als de gesplitste groep in dit eerste verslagjaar een omzet van € 750 miljoen of meer behaalt, wordt die gesplitste groep geacht de omzetsdrempel, bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1, te hebben bereikt. De gesplitste groep valt dan binnen de reikwijdte van dit wetsvoorstel. De vier voorafgaande jaren zijn, in tegenstelling tot de toets van artikel 2.1, voor de toepassing van het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, niet relevant. De tweede fictie heeft betrekking op de drie verslagjaren na het verslagjaar waarin de splitsing plaatsvindt. Voor deze verslagjaren geldt dat in minimaal twee verslagjaren de gesplitste groep een omzet van € 750 miljoen of meer moet behalen. Bij het beoordelen of dit het geval is, telt ook het verslagjaar van de splitsing mee.

De NOB verneemt graag hoe het Kabinet ziet dat de huidige en voorgestelde wettekst van artikel 9.1 lid 3 onderdeel b WMB 2024, zich verhouden tot de tekst van artikel 6.1.1 onder (c), onderdeel ii van de OESO-modelregels, en artikel 33 lid 4 onder (b) van Richtlijn 2022/2523.[Vraag 27]

7. Wijziging van artikel 14.1 lid 2 WMB 2024

Artikel I, onderdeel P (artikel 14.1 van de WMB 2024)

Ook ten aanzien van de voorgestelde wijziging van artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 komen enkele vragen op.



De relevantie van de administratieve richtsnoeren van januari 2025 voor de Nederlandse binnenlandse bijheffing

Uit de administratieve richtsnoeren van januari 2025 begrijpt de NOB dat overheden die bepaalde tax attributes hebben verstrekt voor het overgangsjaar, regels moeten invoeren om het gebruik van deze tax attributes in of na het overgangsjaar te beperken. Op basis van deze administratieve richtsnoeren, begrijpt de NOB dat deze regels alleen ingevoerd dienen te worden indien de overheid van een rechtsgebied welke een binnenlandse bijheffing heeft ingevoerd dergelijke tax attributes inderdaad heeft verstrekt. Zie bijvoorbeeld:

“As part of agreeing this Administrative Guidance, however, the Inclusive Framework has also agreed an exceptional derogation that would allow a jurisdiction whose General Government has provided tax benefits through governmental arrangements to self-certify for transitional qualified status for the QDMTT and QDMTT Safe Harbour. This is based on the understanding that (i) the jurisdiction will apply this Administrative Guidance to neutralize a portion of the deferred tax expense arising from the tax benefits and that (ii) if the jurisdiction does not apply this Administrative Guidance, the switch-off rule in the QDMTT Safe Harbour will apply so that other Implementing Jurisdictions can neutralize the same portion of the deferred tax expense arising from the tax benefits instead.”⁵

De NOB meent echter dat dit soort afspraken in het Nederlandse fiscale bestel zich niet kunnen voordoen. Zoals ook hieronder wordt toegelicht gaat het, naar de NOB begrijpt, namelijk om belastinglatenties welke relateren aan aanspraken die volgen uit bijzondere overeenkomsten met de overheid, welke afwijken van het geldende rechtsbestel. Als voorbeeld kan genoemd worden de situatie dat een belastingplichtige met een inspecteur een afschrijfbaar boekwaarde overeenkomt over een vermogensbestanddeel welke hoger is dan de waarde in het economische verkeer. Zulke aanspraken kunnen in Nederland echter niet overeengekomen worden. De inspecteur heeft zich namelijk in de uitoefening van zijn taak te houden aan het geldende recht. Daarnaast is aannemelijk dat bijzondere aanspraken, die contra legem zijn, tot staatssteun zouden leiden en aldus reeds op die grond geneutraliseerd zouden moeten worden door de staat die het betreft. Aldus zijn de belastinglatenties die binnen het bereik vallen van deze regel naar de NOB aanneemt in Nederland niet relevant en/of van toepassing. Derhalve vraagt de NOB zich af of Nederland inderdaad gehouden is deze maatregel in te voeren voor de binnenlandse bijheffing in de WMB 2024.

[Vraag 28]

⁵ OECD (2025), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on Article 9.1 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, p. 7, par. 5.





Geen terugwerkende kracht en de switch-off rule

Indien dit inderdaad het geval is, heeft de NOB de volgende opmerkingen ten aanzien van de voorgestelde wijziging in artikel 14.1 lid 2 WMB 2024.

Zo constateert de NOB dat het beoogd is dat wijzigingen ingaan voor verslagjaren welke aanvangen op of na 31 december 2025. Uit de administratieve richtsnoeren van januari 2025 volgt dat indien een staat dit richtsnoer in een jaar niet toepast ten aanzien van de binnenlandse bijheffing, de *switch-off rule* toegepast moet worden.⁶ Dit betekent dat in zo'n geval, waar relevant, de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilige havenregel niet van toepassing is. Daardoor wordt een buitenlandse inkomen-inclusiebijheffing of onderbelastewinstbijheffing niet op nihil gesteld en kan de buitenlandse staat mogelijk de Nederlandse winsten aan bijheffing onderwerpen. Zo wordt bewerkstelligd dat de andere staat in feite de non-toepassing van het richtsnoer door Nederland ongedaan maakt. Tegelijkertijd wordt in de MvT beschreven dat Nederland de administratieve richtsnoeren binnen twee jaar in wetgeving omgezet moeten hebben om gevolgen voor de kwalificerende status van de Nederlandse bijheffingen te voorkomen. Kan het Kabinet bevestigen dat er geen risico is op toepassing voor de *switch-off* in dit kader, daar Nederland de regels tijdig invoert? **[Vraag 29]**

Uit het richtsnoer kan verder afgeleid worden dat de *switch-off rule* slechts toegepast moet worden indien sprake is van een groep die door het januari 2025 administratieve richtsnoer wordt getroffen, en de staat zelf het richtsnoer niet toepast. Een andere lezing van het januari 2025 administratieve richtsnoer zou kunnen zijn dat ten aanzien van een staat welke het richtsnoer in generale zin in zijn binnenlandse bijheffing niet toepast, de *switch-off rule* in zijn geheel toegepast moet worden. Dit ook als de groep geen relevante actieve of passieve belastinglatenties heeft die geraakt worden door de januari 2025 administratieve richtsnoeren. In de visie van de NOB lijkt deze lezing onjuist, en dienen de januari 2025 administratieve richtsnoeren zo gelezen te worden dat slechts de *switch-off rule* toegepast moet worden indien een concreet feitenpatroon daar aanleiding toe geeft (dus, ingeval sprake is van een feitenpatroon dat onder het richtsnoer valt waarbij de binnenlandse bijheffingsjuridictie het richtsnoer niet toepast). Kan de wetgever bevestigen dat slechts in dit geval de *switch-off rule* toegepast moet worden? **[Vraag 30]** Is dit ook de positie van andere OESO IF-staten? **[Vraag 31]** De NOB wijst erop dat indien de voorgestelde wijziging ertoe leidt dat de *switch-off rule* door sommige andere staten in generale zin wordt toegepast, dit het doel van de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilige havenregel zou ondermijnen. Dan zou de (kwalificerende) binnenlandse bijheffing veilige havenregel mogelijk namelijk niet meer toegepast worden door de groep en kunnen nog altijd buitenlandse bijheffingen, Nederlandse winsten aan bijheffing onderwerpen. Dan is nog steeds sprake van een meervoudige berekening van de bijheffing ten aanzien van de Nederlandse winsten, en wordt de administratieve verlichting die de veilige haven beoogt niet bereikt.

⁶ OECD (2025), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on Article 9.1 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, p. 12, par. 15.





Technische vraagpunten

De NOB constateert ook dat de materiële vormgeving van de wetswijziging vragen oproept. Artikel 14.1 lid 2 WMB 2024, in huidige vorm, beperkt het in aanmerking nemen van actieve belastinglatenties die relateren aan inkomensbestanddelen die op de voet van hoofdstuk 6 niet in aanmerking genomen zouden worden bij de berekening van het kwalificerende inkomen, voor zover die ontstaan zijn als gevolg van transacties die na 30 november 2021 plaatsgevonden hebben. Zodoende kan de afwikkeling van zo'n actieve belastinglatentie niet als betrokken belasting meegenomen worden in de EBT-berekening. Dit vormt de Nederlandse implementatie van artikel 47 lid 3 van Richtlijn 2022/2523 welke gebaseerd is op artikel 9.1.2. van de OESO-modelregels.

In het voorgestelde nieuwe artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 blijft deze beperking intact, en worden enkele nieuwe beperkingen voor het in aanmerking nemen van actieve (en in gevallen passieve) belastinglatenties gecreëerd.

Uit het woord 'of achter onderdeel d van het voorgestelde artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 kan afgeleid worden dat het alternatieve criteria betreft, en dat indien aan de voorwaarden van één van de onderdelen a tot en met e van het voorgestelde artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 voldaan wordt, een actieve belastinglatentie niet in aanmerking genomen mag worden.

Deze voorgestelde beperkingen zijn gebaseerd op de administratieve richtsnoeren van januari 2025. Uit deze richtsnoeren volgt dat ook ten aanzien van de nieuw voorgestelde beperkingen geldt dat een actieve belastinglatentie niet in aanmerking genomen mag worden indien het een latentie betreft die relateert aan inkomensbestanddelen die op de voet van hoofdstuk 6 niet in aanmerking genomen zouden worden bij de berekening van het kwalificerende inkomen, voor zover die ontstaan is als gevolg van een transactie die na 30 november 2021 plaatsgevonden heeft.⁷ Uit het voorgestelde artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 blijkt deze voorwaarde echter niet, en lijkt het dat deze categorie (onderdeel a) losstaat van de overige categorieën (b tot en met e). De NOB geeft de wetgever in overweging om dit te verduidelijken, door de woorden 'en zij, al dan niet' in te voegen na onderdeel a van het voorgestelde tweede lid van artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 en het woord "zij" weg te halen aan het begin van onderdelen b tot en met e. **[Vraag 32]**

⁷ Zie bijvoorbeeld: OECD (2025), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on Article 9.1 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, p. 9, par. 8.1.





Het nieuw voorgestelde artikel 14.1 lid 2 sub c WMB 2024, bijvoorbeeld, beperkt het in aanmerking nemen van een actieve belastinglatentie indien zij voortvloeit uit een keuze gemaakt door de groepsentiteit na 30 november 2021, welke keuze de behandeling van een transactie voor de bepaling van het belastbare inkomen met terugwerkende kracht wijzigt nadat de belastingaanslag is vastgesteld of de belastingaangifte is gedaan. Indien dit onderdeel in isolatie moet worden toegepast (en dus onderdeel a irrelevant zou zijn voor deze beperking en toepassing van lid c van het voorgestelde artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 niet afhankelijk is van een overeenkomst gesloten met de overheid), dan zou elke gewijzigde positie in een herziene belastingaangifte aanleiding geven tot het niet in aanmerking nemen van de actieve belastinglatentie.

Stel bijvoorbeeld dat eind 2024 het resultaat van een Nederlandse belastingplichtige geschat wordt op 200 verlies. Dit verlies wordt opgenomen in de aangifte. In 2025 wordt duidelijk dat een renteaftrekbeperking in 2024 niet geldt en wordt het verlies herzien naar 400. Er wordt een nieuwe aangifte ingediend. 2025 is het overgangsjaar voor Nederland voor de groep. Staat het dan de wetgever voor ogen dat de (additionele) actieve belastinglatentie die samenhangt met dit verlies dan niet meegenomen mag worden voor WMB 2024-doeleinden, ongeacht of deze relateert aan inkomen wat mogelijk gewoon kwalificerend inkomen voor WMB 2024-doeleinden zou zijn en met inachtneming van het feit dat deze additionele belastinglatentie niet slechts wordt gevormd door een overeenkomst met de overheid?[**Vraag 33**]

De NOB constateert dat deze uitleg tot strijd met de tekst van artikel 47 lid 2 en 3 Richtlijn 2022/2523 zou leiden, omdat ook daaruit de voorwaarde blijkt dat een actieve belastinglatentie samenhangt met inkomen wat geen kwalificerend inkomen zou zijn, wil de actieve belastinglatentie op basis van het artikel beperkt worden. Indien hier niet aan voldaan wordt, leidt de hoofdregel van artikel 47 lid 1 Richtlijn 2022/2523 ertoe dat een actieve belastinglatentie in aanmerking genomen mag worden.

Daarnaast merkt de NOB op dat de bepalingen van het voorgestelde artikel 14.1 lid 2 onderdelen c en d WMB 2024 niet compleet zijn en momenteel een te brede toepassing kennen (losstaand van bovenstaand aandachtspunt). Uit de administratieve richtsnoeren van januari 2025 blijkt naar mening van de NOB duidelijk dat de additionele beperking ten aanzien van het in aanmerking nemen van de belastinglatenties alleen geldt indien deze niet zonder de (regeling met de) overheidsinstantie tot stand hadden kunnen komen. Een dergelijke beperking is momenteel niet opgenomen in het voorgestelde artikel 14.1 lid 2 onderdelen c en d WMB 2024. De NOB vraagt de wetgever om te verduidelijken dat dit wel de juiste toepassing van de voorgestelde wetswijziging is, om verstrekkende gevolgen van de toepassing van het voorgestelde artikel 14.1 lid 2 WMB 2024 te voorkomen.[**Vraag 34**]

De NOB is voorts benieuwd hoe voornoemde onderdelen b tot en met d uitgelegd dienen te worden. Zo wordt in de toelichting aangegeven dat onderdeel b niet ziet op algemeen geldende belastingregelingen waarop een belastingplichtige aanspraak kan maken indien hij aan bepaalde voorwaarden voldoet.





Leest de NOB goed dat dit betekent dat de reguliere toepassing van het (Nederlandse of buitenlandse) recht niet tot toepassing van onderdeel b kan leiden, en dat slechts sprake is van toepassing van onderdeel b indien een aanspraak 'bijzonder', bijvoorbeeld contra legem, is? **[Vraag 35]**

Daarnaast vraagt de NOB zich af of ook een voorlopige belastingaanslag (bijvoorbeeld een Nederlandse voorlopige aanslag vennootschapsbelasting) als 'belastingaanslag' in de zin van onderdeel c gezien dient te worden? **[Vraag 36]** Zoals hierboven reeds aangegeven is de NOB hierbij van mening dat dit niet in lijn met doel en strekking is van de administratieve richtsnoeren van januari 2025, die de verdere inperking van het gebruik van belastinglatenties koppelt aan het maken van afspraken met de overheden.

De NOB constateert dat de voorgestelde tekst van onderdeel d lijkt af te breken of kan anderszins het woord 'indien' niet geheel plaatsen. **[Vraag 37]**

Tot slot constateert de NOB dat het voorgestelde artikel 14.1 lid 2 onderdeel e WMB 2024 te ruim lijkt. Uit de administratieve richtsnoeren van januari 2025 blijkt namelijk dat dit geen algemene uitsluiting betreft van verliezen die zijn ontstaan in een verslagjaar voorafgaand aan de vijf verslagsjaren voor de invoering van een belasting naar de winst in een staat waarin geen belasting was. Deze uitsluiting is namelijk, op basis van de januari 2025 administratieve richtsnoeren, alleen van toepassing op dergelijke belastinglatenties indien ook aan de hoofdregel van het voorgestelde artikel 14.2 lid 2 onderdeel a WMB 2024 wordt voldaan. De NOB verzoekt deze omissie te herstellen. **[Vraag 38]**

