

## **Jongerenbijeenkomst Vereniging voor Belastingwetenschap – De fiscale geheimhoudingsplicht ontrafeld en Brengt Pijler 2 GloBE een eerlijke verdeling van belasting voor ontwikkelingslanden?**

Verslag van de vierde jongerenbijeenkomst van de Vereniging voor Belastingwetenschap, gehouden op 17 maart 2022 in Den Haag  
mr. M.M.F. Rigot<sup>1</sup>

### **Opening**

Claire Wiltink<sup>2</sup> verwelkomt de groep bij de vierde Jongerenbijeenkomst van de Vereniging voor Belastingwetenschap (VBW) in het Babylon Hotel in Den Haag. Zij geeft een korte toelichting op de samenstelling van de leden en de activiteiten (debatmiddagen, promovendi bijeenkomsten en borrels) van de VBW.

De Jongerenbijeenkomst bestaat uit twee onderdelen:

1. Dr. Bram van der Sar:<sup>3</sup> "Fiscale geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld"; en
2. Prof. Dr. Irma Mosquera Valderrama<sup>4</sup> en Prof. Dr. Maarten de Wilde:<sup>5</sup> "Brengt Pijler 2 GloBE een eerlijke verdeling van belasting voor ontwikkelingslanden?"

### **Bram van der Sar – Fiscale geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld**

Van der Sar start zijn presentatie over zijn proefschrift met de opmerking dat deze zijn persoonlijke mening bevatte, die niet altijd aan hoeft te sluiten bij het beleid van de Belastingdienst of de visie van de staatssecretaris van Financiën.

Wat betreft de relevantie van het onderzoek merkt Van der Sar op dat de uitgangspunten van de fiscale geheimhoudingsverplichting steeds meer onder druk staan door de toenemende (internationale) gegevensuitwisseling. Dit geeft voldoende reden om artikel 67 AWR verder te bestuderen.

Zijn onderzoeksvraag bestaat uit drie deelvragen:

1. De doelstelling: waarom hebben we deze bepaling?
2. De werking: functioneert deze bepaling of zijn verbeteringen mogelijk? en
3. Het belang: wat is de verhouding met de algemene geheimhoudingsbepaling van 2:5 Awb?

Voor de opbouw van het onderzoek begon Van der Sar bij de wettekst, de memorie van toelichting bij het initiële artikel 67 AWR uit 1961 en de Wet op de Vermogensbelasting 1892. In 1892 is de basis gelegd voor de huidige geheimhoudingsbepaling. Van der Sar constateerde tijdens zijn onderzoek vijf

---

<sup>1</sup> Als belastingadviseur verbonden aan DLA Piper Nederland N.V. en als gastdocent verbonden aan de University of Curaçao.

<sup>2</sup> Claire Wiltink is advocaat-belastingkundige en specialist Formeel Recht bij de Belastingdienst. Daarnaast is zij bestuurslid van de Vereniging voor Belastingwetenschap.

<sup>3</sup> Bram van der Sar is fiscalist Formeel Recht, Team Verhuld Vermogen bij de Belastingdienst. Daarnaast is hij Vakstudie auteur bij Wolters Kluwer.

<sup>4</sup> Irma Mosquera Valderrama is hoogleraar Tax Governance verbonden aan de afdeling Belastingrecht, Faculteit Rechtsgeleerdheid van de Universiteit Leiden. Tevens Jean Monnet Professor op het gebied van EU Tax Governance in Europe (EUTAXGOV).

<sup>5</sup> Maarten de Wilde is hoogleraar Internationaal en Europees Belastingrecht aan de faculteit Rechtsgeleerdheid van de Erasmus Universiteit Rotterdam. Tevens Tax Director bij PwC.

elementen waaruit aanpassingen of verbeteringen van de geheimhoudingsbepaling kunnen volgen, te weten:

1. Doelstellingen van fiscale geheimhouding;
2. Onderworpen subjecten;
3. Object van de geheimhouding;
4. Fiscale afbakening; en
5. Uitzonderingen en ontheffingen.

### **1. Doelstellingen van fiscale geheimhouding**

Toen de Wet op de Vermogensbelasting 1892 nog van kracht was, was de inspecteur nagenoeg volledig afhankelijk van de gegevens die de belastingplichtige verstrekke. Om de weerstand tegen de openbaarmaking van vermogen tegen te gaan en belastingheffing niet onnodig impopulair te maken, heeft de wetgever een strikte geheimhoudingsplicht geïntroduceerd die tegenover de verplichting om gegevens te verstrekken zou gelden. Daarnaast onderzocht Van der Sar de achtergrond van de herziening van de AWR in 2008 (Wet versterking fiscale rechtshandhaving). Op grond hiervan meent Van der Sar dat de doelstellingen van de geheimhoudingsplicht enerzijds de bescherming van de belangen van de belastingplichtige en anderzijds de bevordering van de meewerkbereidheid van de belastingplichtige betreft. De doelstellingen van de geheimhoudingsplicht zijn, ondanks latere herzieningen van de wet, niet wezenlijk veranderd.

Van der Sar concludeert op basis van zijn onderzoek dat een gewijzigde onderbouwing nodig is voor de fiscale geheimhouding. Deze onderbouwing kan worden verdeeld in drie doelstellingen:

*Doelstelling 1: de meewerkbereidheid van de belastingplichtige.*

Volgens Van der Sar is de onderbouwing van de meewerkbereidheid van de belastingplichtige achterhaald. In verband met de vele uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht wordt de belastingplichtige ook de datafabriek van de overheid genoemd. Van der Sar meent dat men erop mag vertrouwen dat gegevens die opgevraagd zijn door de Belastingdienst daadwerkelijk voor het opgevraagde doel worden gebruikt. Als de gegevens vervolgens worden verwerkt voor een ander, niet-fiscaal doel, moet de belastingplichtige erop kunnen vertrouwen dat hiervoor een wettelijke grondslag bestaat en dat er een zorgvuldige en transparante belangenafweging is gemaakt.

*Doelstelling 2: het zwaarwegend controle-strategisch belang bij derdenonderzoeken.*

Op dit moment dwingt de Belastingdienst bij derdenonderzoeken geheimhouding af. Volgens Van der Sar is hier echter geen grondslag voor; dit zou alleen moeten gebeuren wanneer de fiscale waarheidsvinding geweld wordt aangedaan. Derhalve introduceert Van der Sar het zwaarwegend controle-strategisch belang, dat een wettelijke grondslag moet vormen voor tijdelijke geheimhouding bij derdenonderzoeken.

*Doelstelling 3: bescherming van de privacy.*

Het recht op privacy, oftewel eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer is een grondrecht en blijft onverminderd van belang.

### **2. Onderworpen subjecten**

De term ‘onderworpen subjecten’ doelt op eenieder die betrokken is bij de uitvoering van de belastingwet. De exacte definitie hiervan zorgt al jaren voor onduidelijkheid en discussie. Om de betekenis van de term te achterhalen, grijpt Van der Sar terug naar de Wet op de Vermogensbelasting van 1892 e.v. Hierin zijn drie categorieën te onderscheiden:

- Categorie 1 – de bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s.: de inspecteur, bijgestaan door klerken en bedienden (de werkstudenten en stagiaires), de belastingrechter en de officier van justitie.
- Categorie 2 – de door de inspecteur of belastingrechter ingeschakelde deskundige derden.
- Categorie 3 – ambtsdragers die niet bij de uitvoering van de belastingwet zijn betrokken, maar voor een niet-fiscale taak beschikking krijgen over fiscale gegevens.

Volgens Van der Sar moeten de eerste en de tweede categorie worden samengevoegd en gedefinieerd als ‘eenieder die uitvoering geeft aan de belastingwet’. De derde categorie moet gedefinieerd worden als ‘alle afnemers van fiscale informatie’.

### ***Aan de fiscale geheimhouding onderworpen subjecten***

Huidige bepaling	Voorgestelde bepaling
<u>eerste categorie</u> bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtenaren c.s.  <u>tweede categorie</u> bij de uitvoering van de belastingwet ingeschakelde deskundige derden	<u>Categorie I</u> een ieder die uitvoering geeft aan de belastingwet
<u>derde categorie</u> niet bij de uitvoering van de belastingwet betrokken ambtsdragers	<u>Categorie II</u> de afnemers van fiscale informatie
n.v.t.	<u>Categorie III</u> informatieplichtigen bij een zwaar- wegend controle-strategisch belang

Daarnaast is de definitie ‘ambtenaar’ verouderd, aangezien er ook private partijen, bestuursorganen en andere partijen die geen ambtenaar zijn, die fiscale gegevens verkrijgen. Volgens Van der Sar moeten alle afnemers van fiscale informatie worden aangemerkt als onderworpen subject.

Tenslotte introduceert Van der Sar een nieuwe categorie van onderworpen subjecten: de informatieplichtigen bij zwaarwegend controle-strategisch belang bij derdenonderzoeken. Dit betreft de situatie waarbij een inspecteur onderzoek doet naar bijvoorbeeld het vermogen van een belastingplichtige. De inspecteur wil niet dat de belastingplichtige zich bewust is van dit onderzoek, waardoor het vergaren van informatie wellicht wordt gehinderd.

Dit zwaarwegende controle-strategisch belang betreft een tijdelijke geheimhoudingsverplichting, aangezien de inspecteur op een gegeven moment wel openheid van zaken moet geven. Daarnaast moet de fiscaal dienstverlener altijd ingeschakeld kunnen worden: het kan niet zo zijn dat wanneer de inspecteur vragen stelt aan de informatieplichtige deze zijn belastingadviseur niet zou kunnen inschakelen.

### **3. Het object van geheimhouding**

Geheimhouding wordt in de AWR gedefinieerd als het verbod om – mondeling, schriftelijk of digitaal – zaken verder bekend te maken. Artikel 2:5 Awb definieert geheimen als ‘gegevens met een

vertrouwelijk karakter'. Van der Sar ziet drie mogelijke aanpassingen aan de definiëring van geheimhouding in artikel 67 AWR in vergelijking met artikel 2:5 Awb.

Vershil 1: Voor de Awb zijn openbare gegevens niet meer vertrouwelijk. Voor de AWR vallen dit soort gegevens alsnog onder de geheimhoudingsplicht. Dit hoeft volgens Van der Sar niet te worden gewijzigd, aangezien de Belastingdienst geen doorgeefluik van gegevens is of behoort te zijn. Daarnaast kan de Belastingdienst niet instaan voor de juistheid en volledigheid van openbare gegevens.

Vershil 2: De instemming van de betrokkene is voor de Awb wel relevant, maar voor de AWR niet. Dit komt omdat het belang van de fiscus kan botsen met het belang van de belastingplichtige.

Vershil 3: Bij de herziening van de AWR in 2008 zijn niet-herleidbare gegevens expliciet niet opgenomen. De staatssecretaris van Financiën heeft vervolgens in verschillende parlementaire stukken gesteld dat niet-herleidbare gegevens niet onder de geheimhoudingsplicht zouden vallen. Om theorie en praktijk op elkaar te laten aansluiten, stelt Van der Sar voor om niet-herleidbare gegevens uit te sluiten van de geheimhoudingsplicht.

#### **4. Fiscale afbakening**

Fiscale afbakening betreft de vraag waarvoor verzamelde fiscale gegevens mogen worden gebruikt. Volgens artikel 67 AWR mogen gegevens niet verder dan noodzakelijk bekend worden gemaakt voor de uitvoering van de – zowel formele als materiële – belastingwet.

Van der Sar geeft als voorbeeld de vooraf ingevulde aangifte (hierna “**VIA**”): de VIA is ingevoerd in het kader van aanvullende dienstverlening vanuit de Belastingdienst. In de wet is echter niet opgenomen dat de VIA noodzakelijk is voor de uitvoering van de belastingwet. Derhalve raadt Van der Sar aan dat de VIA expliciet wordt opgenomen in de definitie ‘informatieverstrekking aan de belastingplichtige’, om verdere discussie over de toepasbaarheid van de geheimhoudingsverplichting te voorkomen.

#### **5. Uitzonderingen en ontheffingen**

Elke uitzondering op de strikte fiscale geheimhoudingsbepaling vergt een zorgvuldige, continue en transparante belangenafweging. Gezien de strikte doelstellingen van de geheimhouding moet terughoudend worden omgegaan met uitzonderingen en ontheffingen.

Bij de herziening van de AWR in 2008 zijn de grondslagen voor de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht herschreven: het wettelijk voorschrift is bedoeld voor structurele en voorzienbare gegevensverstrekking. Volgens Van der Sar is dit louter het toegangspoortje voor de uitzondering op de geheimhoudingsplicht: de inspecteur zou op dat moment alsnog een zorgvuldige en transparante belangenafweging moeten doen om het verstrekken van de gegevens in kwestie te kunnen verantwoorden.

Wegens de strikte kaders van de fiscale geheimhoudingsplicht is gegevensverstrekking aan de belastingplichtige zelf momenteel alleen mogelijk voor zover de gegevens in kwestie door of namens de belastingplichtige zijn verstrekt. Het gevolg hiervan is dat men vaak een individuele ontheffing nodig heeft voordat men toegang verkrijgt tot de gevraagde gegevens. Dit belemmert de dienstverlening aan de belastingplichtige zelf. Van der Sar adviseert derhalve om de mogelijkheden van gegevensverstrekking aan de belastingplichtige vergaand te verruimen.

Over de ontheffingsmogelijkheid bij incidentele of onvoorziene gevallen kan Van der Sar maar weinig zeggen omdat deze niet standaard worden gepubliceerd. Bij een zich repeterende casus, zoals integriteitsonderzoeken naar medewerkers van de Belastingdienst, of de screening van bewindspersonen, is geen sprake van een incidenteel of onvoorzien geval. Hiermee concludeert Van der Sar de presentatie over zijn onderzoek.

## *Vragen naar aanleiding van de presentatie van der Sar*

Rhys Bane<sup>6</sup> vraagt of bij het zwaarwegende controle-strategisch belang de Belastingdienst daadwerkelijk een afweging maakt over dit belang en zo ja, of deze afweging toetsbaar zou moeten zijn of niet. Volgens Van der Sar zou een extra laag kunnen worden toegevoegd om deze afweging op enige wijze te objectiveren. Het risico bestaat dat deze afweging te ingewikkeld wordt. Men mag in beginsel uitgaan van de proportionaliteit van de inspecteur, maar juist die proportionaliteit staat al enige tijd ter discussie.

Tirza Cramwinckel vraagt of het nieuw ingevoerde artikel 67r AWR, waarbij boetes opgelegd aan belastingadviseurs openbaar worden gemaakt, mogelijk een andere doelstelling heeft dan artikel 67 AWR. Van der Sar geeft aan dat dit artikel voornamelijk een politieke wens lijkt te zijn. De belangenafweging van het artikel vindt hij matig en alhoewel een wettelijke grondslag bestaat, heeft hij twijfels bij het nut en de noodzaak hiervan.

Een andere aanwezige vraagt of Van der Sar voor de definitie van ‘gewichtige redenen’ aansluit bij artikel 8:29 Awb. Van der Sar beaamt dit.

Wiltink sluit af met de opmerking dat artikel 67 AWR op verschillende vlakken achterhaald lijkt te zijn en vraagt of Van der Sar gelooft dat het artikel zal worden aangepast. Van der Sar geeft aan dat het onderzoek onder de aandacht is gebracht bij het Ministerie van Financiën en dat er momenteel een wetsvoorstel op de plank ligt.

Vervolgens begint - na een korte pauze - de tweede presentatie van de bijeenkomst, door Irma Mosquera Valderrama en Maarten de Wilde.

## **Tweede presentatie - Irma Johanna Mosquera Valderrama en Maarten Floris de Wilde - Brengt Pijler 2 (GLOBE) een eerlijke verdeling van belasting voor ontwikkelingslanden?**

### **Opzet presentatie**

De Wilde en Mosquera Valderrama behandelen in deze presentatie de gevolgen van de Pillar 1 en Pillar 2 voorstellen voor ontwikkelingslanden. De presentatie bestaat uit de volgende vier deelonderwerpen:

1. De fiscale regimes en doelstellingen van ontwikkelingslanden;
2. De recente geopolitieke ontwikkelingen;
3. De gevolgen van BEPS 1 en 2 voor ontwikkelingslanden; en
4. Hoe nu verder voor ontwikkelingslanden.

### **Inleiding**

Het Pillar 1-voorstel betreft de herverdeling van de wereldwijde belastinggrondslag, waarbij naast het bestaande transfer pricing systeem een herverdelingsmechanisme wordt ingevoerd, waardoor aan marktjurisdicties een deel van de winstbelastinggrondslag wordt gealloceerd.<sup>7</sup> Het Pillar 2-voorstel

---

<sup>6</sup> Als belastingadviseur verbonden aan DLA Piper Nederland N.V. en als buitenpromovendus verbonden aan de Universiteit Leiden.

<sup>7</sup> Pillar 1 bestaat uit drie componenten:

Amount A: Dit betreft een heffingsrecht voor markt jurisdicties dat een deel van de niet-routinematige winst van een MNO toegewezen krijgt;

Amount B: Dit betreft een vast rendement voor bepaalde basisactiviteiten op het gebied van marketing en distributie die fysiek in een marktgebied plaatsvinden; en tenslotte verschillende processen voor geschillenbeslechting en doeltreffendheid, zie ook “Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation,” <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.

betreft een vorm van schaduwbelastingstelsel waarbij een minimumheffing van 15% wordt gerealiseerd, (het GLoBE systeem).<sup>8</sup>

Ontwikkelingslanden trachten op prudente wijze te blijven concurreren op de internationale markt door middel van beleidsinstrumentalisme - belastingconcurrentie dus - voor zover dit nog mogelijk is onder Pillar 2. Wat betreft Pillar 1 vraagt De Wilde zich af of ontwikkelingslanden zich hierop moeten toespitsen door middel van bronbelastingen, aanhaken op Amount A of wellicht te zijner zouden moeten aanknopen bij mogelijk momentum door andere toekomstige voorstellen vanuit de EU Commissie (bijvoorbeeld BEFIT).<sup>9</sup>

Volgen de OESO is de introductie van het twee Pillar systeem een grote overwinning voor het multilateralisme, wat een *'fair, better and improved'* belastingstelsel zal bewerkstelligen.<sup>10</sup> De Wilde en Mosquera Valderrama zijn erg kritisch over hoe *'fair, better and improved'* precies moeten worden gedefinieerd. Mosquera Valderrama vraagt zich af hoe ontwikkelingslanden de recente ontwikkelingen op fiscaal gebied - o.a. good tax governance,<sup>11</sup> BEPS<sup>12</sup> en Pillar 1 en 2 - zullen absorberen, en of ontwikkelde landen zich bewust zijn van wat zij nu precies vragen van ontwikkelingslanden.

### **Beleidsbenaderingen van ontwikkelingslanden**

De Wilde licht toe dat ontwikkelingslanden wat betreft fiscaal beleid doorgaans twee doelstellingen nastreven:

1. Hoe borg je als ontwikkelingsland directe buitenlandse investeringen<sup>13</sup> in een post-BEPS omgeving?
2. Hoe borg je als ontwikkelingsland jouw *revenue mobilisation* (de middelen uit de economie waarmee collectieve uitgaven worden bekostigd)?

Tijdens deze presentatie gaan de sprekers voornamelijk in op de tweede vraag.

#### *Revenue mobilisation*

De Wilde licht toe dat een land belastingopbrengsten moet kunnen genereren uit haar economie om haar collectieve uitgaven te financieren en effectief te zijn als overheid. Wanneer een land hiertoe niet meer in staat is, wordt voldaan aan een van de indicatoren van een *'failing state'*. Zo belangrijk is belastingheffing voor de duurzame ontwikkeling van een land. Veel ontwikkelingslanden lopen volgens de Wilde tegen de volgende hindernissen, wat betreft *revenue mobilisation*:

- Een lage belastingheffing-tot-BBP ratio (grosso modo 10-20% in vergelijking met gemiddeld 40% in de EU);<sup>14</sup>

---

<sup>8</sup> Pillar 2 betreft een wereldwijde minimumbelasting om grondslaguitholling en winstverschuiving door MNO's te bestrijden. Zie ook 'Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)', <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

<sup>9</sup> "Future-proof taxation – Commission proposes new, ambitious business tax agenda", [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip\\_21\\_2430](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_21_2430).

<sup>10</sup> "International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age", <https://www.oecd.org/tax/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>.

<sup>11</sup> The EU Standard of Good Governance in Tax Matters for Third (Non-EU) Countries, Irma Johanna Mosquera Valderrama, Intertax, Volume 47, Issue 5 - <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/47.5/TAXI2019046>.

<sup>12</sup> Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD, <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

<sup>13</sup> Dit zijn investeringen waarbij een bedrijf uit het ene land zeggenschap verwerft in een bedrijf in een ander land. Dit wordt meestal gedaan door andere bedrijven, in tegenstelling tot financiële instituten die indirecte investeringen doen zoals het kopen van een aantal kleine percelen grond of de aankoop van aandelen of obligaties. Zie "Foreign Direct Investment" op Wikipedia:

[https://nl.wikipedia.org/wiki/Directe\\_buitenlandse\\_investeringen#:~:text=Directe%20buitenlandse%20investeringen%20\(DB%2C%20Engels,lokaal%20bedrijf%20over%20te%20nemen](https://nl.wikipedia.org/wiki/Directe_buitenlandse_investeringen#:~:text=Directe%20buitenlandse%20investeringen%20(DB%2C%20Engels,lokaal%20bedrijf%20over%20te%20nemen).

<sup>14</sup> Een belastingheffing-tot-bbp-ratio is een maatstaf voor de belastinginkomsten van een land in verhouding tot de omvang van zijn economie, gemeten aan de hand van het bruto binnenlands product (bbp). Hogere belastinginkomsten betekenen dat een land meer kan uitgeven aan het verbeteren van infrastructuur, gezondheid en onderwijs - sleutels tot de langetermijn vooruitzichten voor de economie.

- Overheidsuitgaven die belastinginkomsten overstijgen (*budget deficits*);
- Afhankelijkheid van bijstand en leningen (*donor dependencies*);
- Beperkte capaciteit bij overheidsinstellingen;
- Een omvangrijke informele sector: (grosso modo 40%);
- Een hoge afhankelijkheid van de vennootschapsbelasting; en
- Beperkte belastinggrondslagen (wegens een beperkt aantal sectoren in niet-heterogene economieën): dit werkt tax planning door multinationals in de hand.

## **Geopolitieke ontwikkelingen**

### *Pillar 1 en 2 en de Verenigde Staten*

De Wilde merkt op dat de Verenigde Staten niet blij was met de ‘*proliferation in digital service taxes*’ afkomstig van onder andere Frankrijk, Italië en India. Het Amerikaanse beleid was destijds voornamelijk gericht op het terugdraaien van deze unilaterale maatregelen in ruil voor het doorvoeren van Pillar 1.<sup>15</sup>

Mosquera Valderrama voegt hieraan toe dat Pillar 1 en 2 in beginsel een *package deal* behoren te zijn. De Verenigde Staten heeft aangegeven dat bij invoering van Pillar 2 ook Pillar 1 moet worden ingevoerd: als voorwaarde stelden de Verenigde Staten wel dat de verschillende in de tussentijd ingevoerde unilaterale maatregelen (zoals digitale dienstbelasting) moesten worden ingetrokken, voordat de Verenigde Staten zou participeren.

Vooralsnog is onduidelijk in hoeverre Pillar 2 geïmplementeerd zal worden door de Verenigde Staten en de Europese Unie. Illustratief voor deze onduidelijkheid is het duidelijke gebrek aan politieke wil in het Amerikaanse congres om Pillar 1 door te voeren dat Mosquera Valderrama constateerde tijdens een recent conferentiebezoek. Mochten de Verenigde Staten Pillar 1 inderdaad niet accepteren, dan zal dit druk zetten op de voorziene wereldwijde implementatie van Pillar 2.

### *Pillar 1 en 2 en de Europese Unie*

Bij de meest recente Ecofin-vergadering is geen overstemming bereikt over de implementatie van de Pillarvoorstellen. Mosquera Valderrama vraagt zich af in hoeverre men kan verwachten dat ontwikkelingslanden het voortouw zullen nemen over de implementatie hiervan, in het geval dat zowel de Verenigde Staten als de Europese Unie geen overeenstemming bereiken over de Pillarvoorstellen.

Een van de aanwezigen vraagt zich af waar de Europese Unie juist wel overeenstemming over heeft bereikt. Volgens Mosquera Valderrama kun je voor de meest recente updates hierover het beste op Twitter zijn. Een voorbeeld van informatie verkregen van Twitter is Polen: nu de twee Pillars een package deal behoorden te zijn, vraagt Polen zich af waarom momenteel gewerkt wordt aan een richtlijn met betrekking tot Pillar 2, terwijl er nog geen richtlijn is gefinaliseerd over Pillar 1. Malta beargumenteert weer dat er een verschil bestaat tussen de OESO Model Rules en de EU-Richtlijn. Er worden zo verschillende redenen genoemd waarom de lidstaten het nog niet met elkaar eens kunnen worden; volgens Mosquera Valderrama zijn de lidstaten momenteel voornamelijk bezig met het waarborgen van hun eigen belangen.

Mosquera Valderrama stelt dat de discussie over de Pillarvoorstellen in de Europese Unie niet meer gaat over het overeen te komen belastingtarief, maar over de daadwerkelijke implementatie van de regels en hoe moeilijk dit zal worden voor ontwikkelingslanden.

Tirza Cramwinckel vraagt zich af of dit ligt aan het feit dat de landen geen interesse meer in hebben in de Pillarvoorstellen en derhalve allerlei formele argumenten zoeken om alsnog een gunstig compromis te kunnen sluiten. Zowel De Wilde als Mosquera Valderrama zien daar wel argumenten voor.

---

<sup>15</sup> Een recent voorbeeld betreft de invoering van een digitale dienstenbelasting door Canada, “Reuters, 22 februari 2022 - U.S. opposes Canada’s digital services tax proposal, <https://www.reuters.com/world/us-opposes-canadas-digital-services-tax-proposal-2022-02-22/>.

### *Europese Unie - verschil in narrative*

Wat betreft de discussies omtrent de Pillarvoorstellen lijkt volgens De Wilde een verschil in *narrative* te bestaan tussen de EU-lidstaten die later in het proces (juli-oktober) zijn aangehaakt – o.a. Estland, Hongarije, Ierland – en de lidstaten die eerder betrokken waren bij het proces. Dit volgt mogelijk uit het feit dat belastingconcurrentie belangrijker is voor kleinere lidstaten vergeleken met grotere lidstaten, aangezien kleinere lidstaten relatief meer belastinggrondslag aan zichzelf kunnen binden via investeringsmogelijkheden en belastingconcurrentie.

De internationale belastingbeleidsdiscussie en het verhaal dat rondom de tweepijlervoorstellen is neergezet, is van meet af aan sterk gericht geweest op het tegengaan van belastingontwijking. Tegelijkertijd zien we dat de tweepijlervoorstellen op de inhoud veel meer dan de BEPS-uitkomsten van 2015 (BEPS 1.0) zijn gericht op harmonisatie van belastingstelsels aan de ondergrens (Pijler 2) en het herverdelen van belastinggrondslag in afwijking van het arm's lengthbeginsel (Pijler 1).

BEPS 1.0 ging veel meer over het aanpakken van belastingontwijking, over brievenbusfirma's, mismatches en de introductie van transparantiemaatregelen. De discussie over de beweging die we hebben gezien van anti-belastingontwijking naar stelselhervorming langs de twee pijlers en de al dan niet wenselijkheid daarvan, bijvoorbeeld als het gaat om de implicaties voor de belastingautonomie van landen, is niet echt scherp op de inhoud gevoerd.

De reden daarvoor lijkt dat het voor landen die op fiscaal gebied wellicht liever zouden hebben willen blijven door concurreren politiek erg lastig is om hier positie te houden, juist vanwege het politieke *narrative* dat is uitgerold het aanpakken van kunstmatige fiscale grondslagverplaatsing. Lidstaten hadden zichzelf volgens De Wilde met een stevige inzet op belastingconcurrentie in politieke zin zo maar eens in een wat geïsoleerde positie kunnen manoeuvreren.

Nu zijn landen politiek overeengekomen dat *incentive regimes* niet ertoe mogen leiden dat het belastingtarief in kwestie lager wordt dan het afgesproken minimum tarief en zie je tegelijkertijd dat landen nog altijd op zoek blijven naar de geitenpaadjes en bijvoorbeeld overwegen uit te wijken naar directe subsidiëring van investeringen om elkaar zo alsnog in de slag om investeringen te blijven beconcurreren.

Nederland heeft zich al eerder gedistantieerd van het belastingconcurrentie-*narrative*, wat blijkt uit de meest recente Notitie Fiscaal Verdragsbeleid<sup>16</sup> en verschillende kamerbrieven van de staatssecretaris van Financiën. Pas na het publiceren van de Pillarvoorstellen door de OESO heeft Nederland het concrete standpunt ingenomen dat een gelijk speelveld het streven moet zijn voor de participerende landen.

### **BEPS 1.0 en ontwikkelingslanden**

De Wilde geeft aan dat het BEPS-project is begonnen in de G7, later is uitgebreid met de G20, waarbij de OESO is gemandateerd om het project binnen het bestaande fiscale *framework* verder uit te werken. Pas hierna is het 'Inclusive Framework' in het leven geroepen om het BEPS-project te rechtvaardigen en te legitimeren voor de landen die tot dat punt niet betrokken waren bij het project. Het Inclusive Framework lijkt in leven te zijn geroepen nadat het beleid al op hoofdlijnen was gevormd. Men was daarna voornamelijk bezig met het implementeren hiervan. Men zou zich dus kunnen afvragen in welke mate de maatregelen die volgen uit het BEPS-project ook zijn afgestemd op de belangen en behoeften van ontwikkelingslanden.

Bronbelastingen vormen een aantrekkelijk alternatief voor vennootschapsbelastingen, aangezien deze makkelijker te innen zijn en ontwikkelingslanden vaak over beperkte capaciteit beschikken. Derhalve

---

<sup>16</sup> De inleiding van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid begint met het onder de aandacht brengen van belastingontwijking: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2020/05/29/notitie-fiscaal-verdragsbeleid>.



zijn bronbelastingen vaak de primaire belastinginkomsten van ontwikkelingslanden, of althans een substituut voor een wellicht gemankeerde vennootschapsbelasting.

De maatregelen die volgen uit het BEPS project – zijn voornamelijk gericht op bronbelastingen minder aantrekkelijk maken (zie ook het OESO-modelverdrag). Ook het Nederlands verdragsbeleid lijkt zich traditioneel te richten op het verminderen van bronbelastingen. Ook vanuit een transfer pricing-perspectief lijken ontwikkelingslanden te worden benadeeld ten opzichte van ontwikkelde landen: routinematige functies worden vaak toebedeeld aan ontwikkelingslanden, wat leidt tot minder grondslagallocatie.

Ook de treaty shopping-vereisten en substance-vereisten afkomstig van BEPS actiepunten 6 kennen substance vereisten die meestal worden voldaan door substance te creëren in de hub-jurisdictie en niet in de marktjurisdictie. Kenia heeft echter geen belang bij de vraag of wel of niet sprake is van voldoende substance in een typische hub-jurisdictie waarvan we allemaal wel voorbeelden kunnen bedenken. Zie ook BEPS actiepunt 5: er zijn *substance-based regimes* geïntroduceerd voor innovatieboxen, maar niet voor *tax holidays*. Ontwikkelingslanden passen juist die *tax holidays* vaker toe, vergeleken met ontwikkelde landen die eerder incentive regimes introduceren om R&D-activiteiten, innovatie, te stimuleren.

Mosquera Valderrama noemt ook de ‘*Country-by-Country reporting standards*’ met een *threshold* van EUR 750 miljoen: er zijn weinig tot geen Afrikaanse landen die te maken hebben met bedrijven van dit formaat. Hierdoor zijn de nieuwe *Country-by-Country reporting* regels in beginsel irrelevant voor het merendeel van Afrikaanse landen. Landen mogen deze regels overigens ook implementeren zonder de EUR 750 miljoen *threshold*, maar het is maar de vraag welk land dat daadwerkelijk zal doen.

De Wilde vraagt zich derhalve af of het antimisbruik concept dat sinds 2015 is ontwikkeld in belastingverdragen, daadwerkelijk is toegesneden op de belangen van ontwikkelingslanden. Dit is overigens niet goed of fout, maar wel iets om op te merken wanneer nakoming van het BEPS-project op een gegeven moment wordt gehandhaafd.

## **BEPS 2.0 en ontwikkelingslanden**

Mosquera Valderrama en de Wilde vragen zich af wat BEPS 2.0 precies zal realiseren: Pillar 1 verschuift de belastinggrondslag naar marktjurisdicties, waar de afnemer van het goed of de dienst is gevestigd. Dit is positief voor ontwikkelingslanden, aangezien gekeken wordt naar waar de afzetmarkt zit en niet naar de non-routinematige functies worden uitgeoefend.

### *Capacity building*

Er bestaan verschillende initiatieven voor ‘*capacity building*’<sup>17</sup> op fiscaal gebied: voorbeelden hiervan zijn Tax Inspectors without Borders<sup>18</sup> en de verschillende online cursussen van de IMF.<sup>19</sup> Uit informele gesprekken die De Wilde wel eens voerde met verschillende overheidsfunctionarissen constateert De Wilde dat sommige ontwikkelingslanden vinden dat dit soort initiatieven niet altijd voldoende ‘*demand driven*’ zijn: er lijkt niet altijd rekening te worden gehouden met de beleidswensen en praktische vraagstukken die op lokaal niveau spelen.

Pillar 2 is op allerlei gebieden erg ingewikkeld. Het berekenen van de top-up heffing vergt een mate van technische kennis en capaciteit die veel ontwikkelingslanden wellicht niet hebben. Dit leidt volgens De Wilde tot een cyclus waarbij initiatieven als Tax Inspectors Without Borders naar de

---

<sup>17</sup>“Capacity building (or capacity development, capacity strengthening) is the improvement in an individual or organization's facility (or capability) "to produce, perform or deploy". The terms capacity building and capacity development have often been used interchangeably, although a publication by OECD-DAC stated in 2006 that capacity development was the preferable term.”, zie Wikipedia: [https://en.wikipedia.org/wiki/Capacity\\_building](https://en.wikipedia.org/wiki/Capacity_building)

<sup>18</sup> Een initiatief van de OESO en de United Nations Development Programme (“UNDP”) met als doel de technische kennis van belastingdiensten in ontwikkelingslanden op te bouwen.

<sup>19</sup> Lees hier meer over IMF's Capacity Development werkzaamheden: <https://www.imf.org/en/About/Factsheets/imf-capacity-development>.

desbetreffende ontwikkelingslanden worden gestuurd om dit gebrek aan capaciteit weer op te lossen. Het is de vraag of zulke toekomstscenario's ontwikkelingslanden ertoe zullen bewegen om de Pillarvoorstellen daadwerkelijk te implementeren.

### **Stabilisation agreements en tax incentives**

Mosquera Valderrama geeft aan dat veel ontwikkelingslanden zogeheten '*stabilisation agreements*' afgesloten hebben met bedrijven in plaats van rulings. Stabilisation agreements zijn overeenkomsten tussen de lokale belastingdienst of het Ministerie van Financiën en bedrijven waarin voor een bepaalde tijd (meestal 10 à 20 jaar) het belastingtarief wordt vastgesteld en niet gewijzigd kan worden.

Het invoeren van een minimumbelastingtarief zal naar verwachting in grote getale de voorwaarden van dergelijke stabilisation agreements schenden. Derhalve verwachten veel ontwikkelingslanden dat zij de geleden financiële schade aan bedrijven zullen moeten vergoeden.

Tax incentives in ontwikkelde landen zijn meestal o.a. innovatieboxen, terwijl ontwikkelingslanden voornamelijk '*production incentive*' regimes gebruiken zoals speciale economische zones, *tax holidays*, en dergelijke. Ook het verstrekken van tax incentives leidt mogelijk tot het betalen van schadevergoeding door ontwikkelingslanden; zij verwachten dat veel landen een beroep zullen doen op het lokaal ingevoerde vertrouwensbeginsel om hun schade vergoed te krijgen.

Mosquera Valderrama noemt als voorbeeld Colombia, waar de Belastingdienst aan verschillende belastingplichtigen in de hotelsector een tax incentive heeft gegeven van 20 jaar.<sup>20</sup> Na een geschil over de tijdsduur van de tax incentive honoreerde het constitutionele hof het beroep van de belastingplichtigen op het vertrouwensbeginsel. Dit soort situaties leiden naar alle waarschijnlijkheid tot belemmeringen bij het invoeren van een minimum belastingtarief.

Volgens de Wilde zijn er derhalve legitieme redenen om ontwikkelingslanden vrij te stellen van Pillar 2, aangezien zij ook weer legitieme redenen hebben om tax incentives in te zetten om hun belastinggrondslag te behouden. In de internationale fiscale literatuur zijn ook voorbeelden te vinden waar dit wordt bepleit.

### **Tax competition en demografische ontwikkelingen**

Tax competition in ontwikkelde landen ziet vooral op innovatie, zoals *R&D incentives* en de innovatiebox. In ontwikkelingslanden ziet tax competition vooral op activiteiten op het gebied van *manufacturing, assembly en production*. In transfer pricing staat dit bekend als routinematige activiteiten. 'Tax free zones' zijn een voorbeeld van tax competition voor routinematige activiteiten.

Wegens het *leapfroggen*<sup>21</sup> van technologische ontwikkelingen zien veel ontwikkelingslanden binnen korte tijd hun lokale afzetmarkt voor elektronische diensten sterk groeien. Deze afzetmarkt beschikt over zowel internet als mobiele telefoons, waardoor elektronische diensten in steeds grotere mate worden afgenomen. Dit biedt kansen voor zowel ondernemingen – die meer omzet kunnen genereren – als de ontwikkelingslanden zelf, die de staatskas kunnen aanvullen door in te zetten op bronbelastingen zoals de digitale dienstenbelasting.

Mosquera Valderrama voegt hieraan toe dat de grotere belastingplichtigen in de - voor ontwikkelingslanden belangrijke - sectoren zoals de mijnbouw en telecom, over voldoende expertise beschikken om belastingheffing zoveel mogelijk te minimaliseren. Daarom zetten steeds meer Afrikaanse landen in op belastingheffing van de lokale afzetmarkt.

---

<sup>20</sup> Dit betreft de 'Megainversiones' van de Colombiaanse overheid, <https://www.mincit.gov.co/mincomercioexterior/megainversion>.

<sup>21</sup> "The phenomenon [leapfrogging] can occur to firms but also to leadership of countries or cities, where a developing country can skip stages of the path taken by industrial nations, enabling them to catch up sooner, particularly in terms of economic growth." Zie Wikipedia: <https://en.wikipedia.org/wiki/Leapfrogging>

Dit is ook de achtergrond van artikel 12b van het VN Modelverdrag:<sup>22</sup> dit artikel kent een heffingsrecht toe aan bronstaten voor winst behaald uit automatische digitale diensten. Volgens De Wilde en Mosquera Valderrama is een digitale dienstenbelasting of een vorm van artikel 12b VN Modelverdrag derhalve erg belangrijk voor ontwikkelingslanden.

### **Dispute resolution en ontwikkelingslanden**

Mosquera Valderrama merkt op dat het gebrek van dispute resolution in ontwikkelingslanden leidt tot vertraging bij de implementatie van internationale fiscale regelgeving. Momenteel zijn veel ontwikkelingslanden nog bezig met het overleggen van onderlinge overlegprocedures over dubbele belastingheffing. Bij de discussies omtrent de implementatie van Pillar 1 werd voorzichtig voorgesteld om een (bindend) arbitragemechanisme toe te voegen. Veel Afrikaanse landen boden weerstand hiertegen, mede wegens het gebrek aan kennis en technische middelen om bindende arbitrageprocedures aan te gaan met bedrijven en/of landen die deze capaciteit wel hebben. Kenia is één van de meest vocale staten tegen het invoeren van een arbitragemechanisme in het Two Pillar approach. Kenia vraagt zich af welke arbitrage experts zij zou moeten sturen mocht een arbitrage-hof worden ingesteld. Als deze niet beschikbaar zijn, vraagt Kenia hoe zij dan nog kan garanderen dat haar rechtstelsel wordt gerespecteerd en enige belastinggrondslag in Kenia achterblijft.<sup>23</sup>

Ontwikkelingslanden kunnen ook kijken naar de aanknopingspunten op basis waarvan een land belasting mag heffen (de *place of nexus*-regels). Voor ontwikkelingslanden is het bijvoorbeeld voordeliger om een kwantitatieve dataset te gebruiken (het aantal keer dat op een advertentie wordt geklikt) in plaats van een kwalitatieve dataset (de advertentiewaarde van elke klik). Ontwikkelingslanden hebben dus andere *incentives* vergeleken met ontwikkelde landen.

### **Technische capaciteit en ontwikkelingslanden**

Mosquera Valderrama merkt op dat de recente ontwikkelingen - de *income inclusion rule*, de *source taxation rules*, de *subject to tax rule*, de *carveout*, de *threshold* en de *minimum exclusion rule* – erg veel vragen van ontwikkelingslanden om in een relatief korte periode te implementeren. Dit geldt voor zowel ontwikkelde maar vooral voor ontwikkelingslanden. Ook het commentaar en toelichting bij deze wetsvoorstellen is vaak het veelvoudige aan bladzijden in vergelijking met het oorspronkelijke voorstel.

Bedrijven bevoordelen middels de Pillarvoorstellen lijkt minder realistisch voor ontwikkelingslanden, aangezien men door het hele Pillar-mechanisme heen moet, deze berekeningen moet bijhouden en up to date moet blijven met nieuwe juridische ontwikkelingen. Ook wat betreft mankracht en technische kennis is dit niet altijd realistisch: de transfer pricing-afdeling van het Verenigd Koninkrijk bestaat uit 60 man, terwijl een land als Burundi wellicht in totaal drie fiscalisten kent.

### **Hoe nu verder voor ontwikkelingslanden**

Een alternatief voor ontwikkelingslanden is om elkaar te helpen in regionale samenwerkingsverbanden (zoals CARICOM), of — nu in te zetten op Pillar 1 in verband met de groeiende demografie. De Wilde voegt hieraan toe dat Pillar 1 ook marktjurisdictekenmerken bevat, nu deze Pillar omschreven kan worden als een geïntegreerde marktgeoriënteerde component in de vennootschapsbelasting. Dezelfde marktoriëntering in de grondslagtoedeling ziet men terug in bronbelastingen, zoals de meest recente voor digitale dienstverlening in artikel 12b van het VN Modelverdrag.

In feite kun je de bronbelasting in artikel 12b zien als in het belastingverdrag geïncorporeerde digitale dienstenbelasting, en dat is ook een op de marktjurisdictie toegesneden belastingheffing. Voor ontwikkelingslanden is een dergelijke heffing net als de bronbelastingen die we al kennen eenvoudiger

---

<sup>22</sup> Zie voor een uitgebreide toelichting op artikel 12b VN Modelverdrag het artikel van Mr. Ir. A. Roelofsen genaamd “UN Tax Committee neemt artikel over Automated Digital Services op in Model- En doet nog veel meer” in het Weekblad Fiscaal Recht 2021/115.

<sup>23</sup> Zie het artikel “Why Kenya and Nigeria haven’t agreed to a historic global corporate tax deal” van Quartz Africa voor verdere toelichting: <https://qz.com/africa/2082754/why-kenya-and-nigeria-havent-agreed-to-global-corporate-tax-deal/>.

te controleren dan een vennootschapsbelasting of inkomstenbelasting. En omdat digitale dienstenbelastingen buiten de werking van belastingverdragen vallen kunnen deze landen dergelijke heffingen invoeren en effectueren zonder dat zij eerst hun belastingverdragen, voor zover aan de orde, hoeven aan te passen. Het alternatief – het berekenen van Amount A – is namelijk een ‘nachtmerrie’, in de woorden van De Wilde.

Op grond van BEPS actiepunt 1 werd door de OESO voorgesteld om digitale bedrijven te belasten aan de hand van waar zij ‘*significant economic presence*’ hadden.<sup>24</sup> Deze ‘*significant economic presence*’ is niet opgenomen in Pillar 1. De digitale dienstenbelastingen die de afgelopen jaren zijn doorgevoerd tonen hier sterke gelijkenissen mee.

Nigeria en India zijn voorbeelden van de landen die destijds een heffing hebben geïntroduceerd dat gebaseerd is op ‘*significant economic presence*’. Kenya heeft op haar beurt een digitale dienstenbelasting ingevoerd.

Volgens de African Tax Administration Forum (“**ATAF**”) kunnen en zullen landen trachten de mondiale belastinggrondslag naar zich toe te trekken. Landen zullen dit pogen via een digitale dienstenbelasting middels art. 12b van het VN Modelverdrag, of onder Amount 1 van Pillar 1 middels een lagere *domestic threshold*.<sup>25</sup>

#### *Digitale dienstenbelasting vs. de omzetbelasting*

Mosquera Valderrama is zelf geen voorstander van de digitale dienstenbelasting: zij gaf onlangs een training aan belastinginspecteurs in Bhutan, waar de lokale administratie voornemens was om een digitale dienstenbelasting in te voeren. Echter, met een bevolking van minder dan een miljoen vond Mosquera Valderrama dat wellicht overkill. Een simpeler alternatief is een omzetbelasting invoeren op digitale diensten. Deze ervaring in het buitenland liet Mosquera Valderrama het belang en de inzetbaarheid van de omzetbelasting beter inzien.

Ook De Wilde beaamt dat de omzetbelasting een betere belasting is – in ieder geval wat betreft de uitvoerbaarheid hiervan. De omzetbelasting is ook gebaseerd op waar de afnemer zich bevindt: of je de belastinggrondslag naar de marktjurisdictie brengt via een digitale dienstenbelasting, via artikel 12b van het VN modelverdrag, een source tax, op grond van Amount A, of een omzetbelasting: hoe dan ook wordt de belastinggrondslag verplaatst naar de marktjurisdictie.

Volgens De Wilde lijkt een ‘*origin based*’ omzetbelasting – waarbij, anders dan bij de bestaande btw die precies andersom werkt, export wordt belast en import wordt vrijgesteld – als het gaat om de geografische toedeling van de grondslag erg lijkt op een vennootschapsbelasting. Het destination principle, het bestemmingslandbeginsel, zoals we die in de btw kennen, zien we tot op een bepaald niveau ook terug in Amount A: de ‘*place of nexus and sourcing*’ regels zijn in beginsel gelijk aan de plaats van levering regels van de omzetbelasting.

#### *Vragen aan de hand van de presentaties van Mosquera Valderrama en De Wilde*

Bane merkt op dat ontwikkelde landen de beperking van belastingconcurrentie kunnen compenseren door middel van onder andere subsidies en/of loonbelastingcredits (zoals bij ons de afdrachtverminderingen). Ontwikkelingslanden hebben hier financieel minder ruimte voor. De Wilde beaamt dit, hieraan toevoegend dat door te concurreren aan de uitgavenkant middels subsidies een vorm van ‘cash carousel’ kan ontstaan (een soort van toeslagensysteem): er wordt immers wel belasting geheven, maar dit wordt weer teruggegeven aan de belastingplichtigen via verschillende

---

<sup>24</sup> Zie paragraaf 2.2.3 “The ‘significant economic presence’ proposal in het Public Consultation Document “Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy, 13 February – 6 March 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>.

<sup>25</sup> Zie het rapport “Suggested approach to drafting digital services tax legislation” van de ATAF, [https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document\\_id=79](https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=79).

subsidies. Sommige ontwikkelde landen zijn op dit moment aan het studeren op de mogelijkheden hiervan. Voor ontwikkelingslanden is de vraag of en in hoeverre zij dergelijk ingewikkeld incentivesysteem kunnen effectueren.

Een andere aanwezige vraagt zich af wat de impact van subsidies zal zijn bij het berekenen van de *effective tax rate* onder Pillar 2. De Wilde denkt dat dit zeker bediscussieerd zal worden in de toekomst: hoe ga je om met tax credits en tax incentives? Is een tax credit een negatieve belasting die de teller (covered taxes) in de ETR-breuk verlaagt? Is een tax credit een inkomensbestanddeel dat de noemer (GloBE income) in de ETR-breuk verhoogt? Of moet een tax credit buiten aanmerking blijven? En wanneer is precies sprake van een (refundable) tax credit ten opzichte van een directe subsidie?

Mosquera Valderrama concludeert dat landen waarschijnlijk zullen blijven concurreren wat betreft de regels omtrent de geconsolideerde jaarrekeningen zoals GAAP/IFRS, verschillen in timing en doelstellingen met betrekking tot fiscaal beleid. Zij geeft als laatste boodschap mee dat een gemeenschappelijke benadering essentieel is om de Pillarvoorstellen te realiseren.

### **Afsluiting**

Wiltink bedankt alle sprekers voor hun tijd, moeite en enthousiasme. Peter Kavelaars bedankt Wiltink, Bane en Rigot voor de organisatie van de jongerenbijeenkomst. Men vertrekt naar de borrel.