

EUR Research Information Portal

De Subject to Tax Rule uit het Pijler 2-pakket

Publication status and date:

Published: 19/09/2023

Document Version

Publisher's PDF, also known as Version of record

Document License/Available under:

Article 25fa Dutch Copyright Act

Citation for the published version (APA):

van Hulst, L. C. (2023). De Subject to Tax Rule uit het Pijler 2-pakket. *Weekblad Fiscaal Recht*, 2023(7494), Article 245. https://www.navigators.nl/document/id98b8d7500a9343be81b3fdd38d24f0dd#_ga=2.85314969.1288534572.1695735871-1807271900.1695735870

[Link to publication on the EUR Research Information Portal](#)

Terms and Conditions of Use

Except as permitted by the applicable copyright law, you may not reproduce or make this material available to any third party without the prior written permission from the copyright holder(s). Copyright law allows the following uses of this material without prior permission:

- you may download, save and print a copy of this material for your personal use only;
- you may share the EUR portal link to this material.

In case the material is published with an open access license (e.g. a Creative Commons (CC) license), other uses may be allowed. Please check the terms and conditions of the specific license.

Take-down policy

If you believe that this material infringes your copyright and/or any other intellectual property rights, you may request its removal by contacting us at the following email address: openaccess.library@eur.nl. Please provide us with all the relevant information, including the reasons why you believe any of your rights have been infringed. In case of a legitimate complaint, we will make the material inaccessible and/or remove it from the website.

WFR 2023/245

De Subject to Tax Rule uit het Pijler 2-pakket

Dr. L.C. van Hulten, datum 11-09-2023

Datum	11-09-2023
Auteur	Dr. L.C. van Hulten ^[1]
JCDI	JCDI:ADS713220:1
Vakgebied(en)	Internationaal belastingrecht / BEPS Internationaal belastingrecht / Belastingverdragen Minimumbelasting (V) Europees belastingrecht / Algemeen

In deze bijdrage staat de Subject to Tax Rule die onderdeel vormt van het Pijler 2-pakket centraal. Na het bespreken van de hoofdlijnen wordt nader ingegaan op enkele bijzonderheden van de bepaling. Verder wordt antwoord gegeven op de vraag wat het belang van de regel zal zijn vanuit een Nederlands perspectief.

1. Inleiding

De Pijler 2-wetgeving beoogt kort gezegd een mondiaal minimumniveau van effectieve belastingheffing van 15% te waarborgen. Dit zijn maatregelen die op nationaal niveau worden geïntroduceerd.^[2] Daarnaast bevat het Pijler 2-pakket ook een specifieke maatregel op verdragsniveau:^[3] de Subject to Tax Rule (STTR).^[4] In eerdere OESO-stukken werden de contouren van deze regel al toegelicht,^[5] en ondertussen is er een uitgebreid rapport over verschenen.^[6] De bepaling is met name bedoeld voor ontwikkelingslanden om hun belastinggrondslag te beschermen.^[7] Daarnaast kunnen zij hierdoor extra inkomsten genereren.^[8] Door de regel krijgen bronstaten - in een verdragscontext - de mogelijkheid om bronbelasting in te houden op bepaalde betalingen aan verbonden lichamen. Het heffingsrecht van de bronstaat voor verdragsdoeleinden wordt dus uitgebreid, waar uiteraard naar nationaal recht invulling aan zou moeten worden gegeven. De regeling is van toepassing op specifieke inkomensstromen zoals rente en royalty's, mits die bij de ontvanger niet zijn onderworpen aan een heffing van minimaal 9%. De achtergrond bij de bepaling is de gedachte dat bronlanden een verlaging van nationale tarieven voor bronbelastingen door middel van een belastingverdrag zullen hebben geaccepteerd, met het idee dat de betaling in het andere land adequaat wordt belast.^[9] De bedoeling van de OESO is dat staten de STTR in bestaande belastingverdragen kunnen opnemen door middel van een nog te publiceren multilateraal instrument.^[10]

In deze bijdrage staat de STTR centraal. Onderdeel 2 bevat de hoofdlijnen van de regel. Vervolgens wordt in onderdeel 3 nader ingegaan op enkele mijns inziens bijzondere aspecten van de bepaling. In onderdeel 4 is er aandacht voor de gevolgen vanuit Nederlands perspectief. Onderdeel 5 bevat een afsluiting van deze bijdrage.

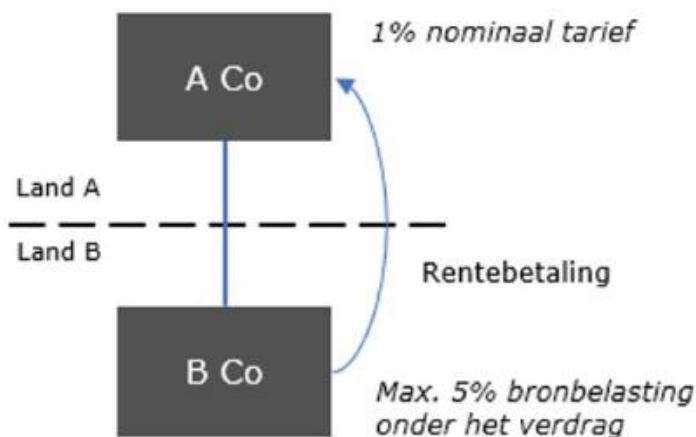
2. De regel op hoofdlijnen

De STTR is een modelbepaling om op te nemen in belastingverdragen. De bepaling maakt een integraal onderdeel uit van het akkoord over Pijler 2. De Global Anti-Base Erosion regels uit het Pijler 2-akkoord geven

landen onder omstandigheden het recht om inkomsten te belasten tot het overeengekomen tarief van 15% als andere landen dit niet doen. De STTR vult deze regels aan en trekt de onderliggende beginselen van Pijler 2 door naar een verdragscontext.^[11] De regel is gericht op specifieke laagbelaste resultaten met betrekking tot bepaalde betalingen.^[12] De STTR moet worden toegepast voorafgaand aan de 'reguliere' Pijler 2-bepalingen.^[13] Voor de toepassing van de regel is het dus niet relevant of sprake is van een van de drie bijheffingsmechanismen van Pijler 2 (de binnenlandse bijheffing, inkomen-inclusiebijheffing of de onderbelastewinstbijheffing).^[14] Te betalen belasting onder de STTR^[15] verhoogt het effectieve tarief voor Pijler 2-doeleinden voor de ontvangende jurisdictie, waardoor de eventuele bijheffing op dat niveau verlaagd wordt.^[16]

De bepaling ziet op grensoverschrijdende betalingen tussen verbonden lichamen, als de ontvanger van de betaling is onderworpen aan een nominaal tarief van minder dan 9%. Betalingen die binnen het toepassingsbereik vallen zijn onder meer rentebetalingen, royalty's, betalingen voor distributierechten voor een product of dienst en betalingen voor diensten.^[17]

De werking van de STTR op hoofdlijnen kan worden geïllustreerd aan de hand van het voorbeeld in figuur 1:^[18]



Figuur 1

- A Co en B Co zijn verbonden lichamen;
- B Co betaalt rente aan A Co;
- B Co kan naar nationaal recht bronheffing inhouden op deze betaling;
- op grond van het belastingverdrag tussen land A en land B wordt de bronheffing op rentebetalingen gemaximeerd op 5%; en
- in land A geldt een nominaal tarief op rente-inkomsten van 1%.

Door toepassing van de STTR wordt land B in essentie minder beperkt in het inhouden van bronbelasting op grond van het belastingverdrag tussen land A en land B. De STTR voorziet dus in een additionele bronheffingsmogelijkheid. Naast de al bestaande mogelijkheid om 5% bronbelasting op rentebetalingen in te houden - vanwege het verdrag tussen land A en land B - voorziet de STTR in 3% extra 'bronheffingsruimte' (de STTR gaat uit van 9% bronheffing, waar de reeds in te houden 5% en het 1%^[19] nominale tarief op het niveau van land A vanaf worden getrokken). Uiteraard moet het op grond van het nationale recht van land B mogelijk zijn om deze bronheffing in te houden, voordat van daadwerkelijke heffing sprake kan zijn. Het land dat de STTR wil toepassen moet de bepaling dus - als naar nationaal recht onvoldoende heffingsmogelijkheden bestaan -^[20] ook in de nationale wetgeving implementeren.^[21] In een niet-verdragssituatie, of als op basis van een andere verdragsbepaling^[22] reeds de mogelijkheid bestaat om meer bronbelasting in te houden dan onder de STTR mogelijk zou zijn, is de STTR niet van toepassing.^[23]

Mogelijke toepassing van de STTR is niet aan de orde als de ontvanger van de grensoverschrijdende betaling binnen de categorie uitzonderingen valt.^[24] Er gelden onder meer uitzonderingen voor natuurlijke personen, bepaalde pensioenfondsen en non-profitorganisaties. De achtergrond hierbij is dat het doorgaans een bewuste nationale beleidskeuze is om dergelijke lichamen vrij te stellen van belastingheffing. Als het inkomen van dergelijke lichamen aan de STTR zou worden onderworpen, zou een inbreuk worden gemaakt op deze beleidsmatige keuze.^[25]

In de bepaling wordt in een specifieke antimisbruikregel voorzien, om te voorkomen dat door het toevoegen van een tussenschakel aan de structuur toepassing van de STTR kan worden ontweken.^[26] De antimisbruikbepaling bevat een aantal testen om na te gaan of hiervan sprake is.^[27] De bepaling werpt onder meer een dam op tegen back-to-back leningen waarmee getracht wordt de regeling te ontwijken.

Voor de STTR wordt - anders dan voor de andere Pijler 2-bepalingen - uitgegaan van het nominale belastingtarief in de staat van de ontvanger. Hiervoor is gekozen omdat een toetsing van het effectieve tarief per betaling erg ingewikkeld zou zijn op administratief vlak.^[28] Voor ontwikkelingslanden zal dat extra lastig zijn door beperkte administratieve capaciteiten.^[29] Doorgaans zal het nominale tarief gelijk zijn aan het wettelijke tarief dat van toepassing is op het betreffende inkomensbestanddeel. Aangezien enkel naar het nominale tarief kijken niet voldoende effectief zou zijn op het gebied van het tegengaan van belastingontwijking, worden diverse correcties gemaakt.^[30] Het voor de STTR toe te passen nominale tarief kan bijvoorbeeld lager zijn door zogenoemde bijzondere tarieven of speciale vrijstellingen. Een voorbeeld hiervan is een verlaagd tarief voor innovatieve activiteiten.^[31]

Voor de bepaling van het nominale belastingtarief in de staat van de ontvanger wordt in de STTR^[32] verwezen naar de belastingen die onder art. 2 van het OESO-modelverdrag vallen én eventuele andere belastingen op netto-inkomsten. De OESO beoogt hiermee aan te sluiten bij de 'betrokken belastingen' in de zin van de reguliere Pijler 2-regels.^[33] Zoals al aan de orde kwam wordt de STTR separaat van de binnenlandse bijheffing, inkomen-inclusiebijheffing of de onderbelastewinstbijheffing toegepast. De verwijzing naar art. 2 OESO-modelverdrag om het nominale belastingtarief vast te stellen lijkt te impliceren dat de reguliere Pijler 2-heffingen volgens de OESO niet binnen het bereik van het OESO-modelverdrag vallen. Wat mij betreft is dat wel degelijk het geval. De term 'belastingen' in het OESO-modelverdrag heeft een brede definitie: verplichte, onbeantwoorde geldelijke betalingen aan overheidsinstellingen.^[34] De methode van heffing is in dit kader niet relevant.^[35] Als de reguliere Pijler 2-heffing wél onderdeel uitmaakt van de bepaling van het nominale belastingtarief in de staat van de ontvanger, lijkt STTR toepassing nauwelijks mogelijk omdat er dan al een bijheffing heeft plaatsgevonden - uiteraard wel over een andere grondslag en tegen een ander tarief - met betrekking tot de laagbelaste inkomensbestanddelen.

In de regeling is een specifieke uitzondering opgenomen als op bepaalde inkomensstromen een 'laag' rendement wordt behaald. Voor dergelijke inkomsten wordt het risico op grondslaguitholling en winstverschuiving klein geacht. De STTR is juist specifiek gericht op grensoverschrijdende structuren waarbij wezenlijke winstbedragen worden verschoven van de bronstaat naar de woonstaat.^[36] Van een laag rendement in de zin van de STTR is sprake als de winstmarge voor de persoon die het inkomen verkrijgt 8,5% of minder is. De uitzondering geldt niet voor rentebetalingen en royalty's, omdat dat eenvoudig te verplaatsen inkomensstromen zijn.^[37]

De STTR geldt alleen als het totaal aan betalingen die binnen het toepassingsbereik vallen vanuit de ene verdragsluitende staat aan de andere verdragsluitende staat de materialiteitsgrens van € 1 miljoen of € 250 duizend per boekjaar overtreft.^[38] Zonder een dergelijke drempel zou de STTR op alle betalingen van toepassing zijn, wat omvangrijke administratieve lasten met zich zou brengen.^[39] Of de regel van toepassing is, wordt berekend aan het einde van het fiscale jaar.^[40] Van een bronbelasting die wordt ingehouden op het moment van betaling is dus geen sprake. Dit lijkt erg lastig in de praktijk, aangezien pas achteraf bepaald kan worden of de STTR van toepassing is terwijl de betaling waarop de heffing moet worden ingehouden dan al heeft plaatsgevonden. Als de betaling heeft plaatsgevonden zonder inhouding moet een deel worden terugbetaald om de bronbelasting af te dragen in de bronstaat. Een alternatief is dat er een brutering van het bedrag plaatsvindt, waardoor de afdracht in de bronstaat toeneemt.

Er hoeft geen vrijstelling of verrekening te worden verleend door de woonstaat bij toepassing van de STTR. Specifiek hiervoor worden speciale aanpassingen aan de bepalingen in het OESO-modelverdrag voor de voorkoming van dubbele belasting^[41] voorgesteld.^[42] Voor het voorbeeld betekent dit dat enkel, conform de normale verdragsregels, sprake is van verrekening van de 5% ingehouden bronbelasting op de rentebetaling.^[43] Een dergelijke verrekening holt als het ware het 9%-tarief van de STTR uit.^[44]

Leden van het Inclusive Framework (IF) die nominale winstbelastingtarieven hanteren die lager zijn dan de STTR-standaard voor betalingen die binnen het toepassingsbereik van de bepaling vallen hebben toegezegd de STTR te implementeren in hun bilaterale verdragen met ontwikkelingslanden binnen het IF, wanneer een ontwikkelingsland daarom verzoekt.^[45] Ontwikkelingslanden kunnen de opname van de STTR in een verdrag met een IF-lid eisen.^[46] Het is niet duidelijk of een niet-ontwikkelingsland ook een dergelijk verzoek in kan dienen (duidelijk is wel dat ze opname in een verdrag niet kunnen eisen). In de eerdere Pijler 2-blauwdruk werd de regeling nog niet specifiek gekoppeld aan ontwikkelingslanden. Destijds werd enkel opgemerkt dat met name ontwikkelingslanden waarde hechten aan het opnemen van een STTR in het grotere Pijler 2-pakket.^[47]

De OESO beoogt de STTR snel en consequent te implementeren in bestaande bilaterale belastingverdragen door middel van een nog te publiceren multilateraal instrument.^[48] Het staat landen ook vrij om de bepaling op bilaterale basis in hun belastingverdragen op te nemen.^[49]

3. Enkele bijzonderheden

3.1 Het STTR-tarief versus het reguliere Pijler 2-tarief

Voor toepassing van de reguliere Pijler 2-wetgeving wordt aangesloten bij een minimum effectief tarief van 15%. Een bronstaat kan - na implementatie - de STTR toepassen als in de woonstaat een lager nominaal tarief dan 9% geldt. In juli 2021 werd nog een tarief van 7,5 tot 9% genoemd.^[50] In reactie hierop gaf de G-24^[51] aan de voorkeur te hebben voor een hoger tarief.^[52] Achtergrond hierbij lijkt te zijn dat in veel bestaande verdragen de maximale bronheffingstarieven op rente en royalty's al hoger zijn dan 9%.^[53] In oktober 2021 werd duidelijk dat het tarief 9% zou gaan bedragen.^[54]

De vraag komt op: waarom worden er twee verschillende tarieven gehanteerd en waar komt het STTR-percentage vandaan? De reden voor het verschil in tarief tussen het STTR-tarief en het reguliere Pijler 2-tarief is het feit dat de STTR uitgaat van het brutobedrag van de betaling. Door een lager tarief te hanteren kan excessieve belastingheffing worden voorkomen.^[55] Van dergelijke excessieve heffing kan sprake zijn als een entiteit niet in de heffing wordt betrokken voor een bepaalde inkomensstroom, maar wel kosten heeft gemaakt om de inkomsten te genereren. Dan kan het effectieve belastingtarief als gevolg van de STTR een stuk hoger uitkomen dan de 9% bronbelasting en kan zelfs sprake zijn van belastingheffing die hoger is dan de economische winst.^[56] Het idee van de OESO is om met de STTR op een netto belastingdruk uit te komen die ongeveer gelijk is aan het effectieve minimumtarief onder Pijler 2.^[57] Dat impliceert een winst relaterend aan de betaling van ten minste 60%, oftewel een kostendruk van 40%.^[58] Dat lijkt een erg hoge winstmarge.^[59] De STTR kan (afhankelijk van het kostenniveau) de winst uithollen.^[60]

3.2 Het toepassingsbereik

De STTR heeft wat betreft potentiële belastingplichtigen een breed toepassingsbereik. De beperking die geldt voor de reguliere Pijler 2-wetgeving omtrent de groepsgrootte, geldt niet voor de STTR. De STTR kan dus ook van toepassing zijn voor belastingplichtigen die verder niet met de Pijler 2-wetgeving te maken hebben. Door de in onderdeel 2 beschreven uitzonderingen en drempels wordt het daadwerkelijke toepassingsbereik overigens verkleind.

Ook wat betreft het inkomen dat potentieel met de bepaling te maken krijgt is sprake van een breed toepassingsbereik. Er is specifiek gekozen voor aftrekbare^[61] inkomensstromen waarvan het risico het grootst is dat zij samenhangen met grondslaguitholling en winstverschuiving, omdat zij betrekking hebben op mobiel kapitaal, activa en risico's. ^[62] De regel strekt zich uit tot de volgende inkomensstromen:

- rente;
- royalty's;
- betalingen als vergoeding voor het gebruik van, of het recht op het gebruik van, distributierechten met betrekking tot een product of dienst;
- verzekerings- en herverzekeringspremies;
- vergoedingen voor het verstrekken van een financiële garantie of andere financieringsvergoedingen;
- huur of enige andere vergoeding voor het gebruik van, of voor het recht van gebruik van, industriële, commerciële of wetenschappelijke apparatuur; en
- alle inkomsten die worden ontvangen als tegenprestatie voor het verlenen van diensten.

Voor rente en royalty's geldt dat deze in veel landen naar nationaal recht worden onderworpen aan een bronheffing. Ook onder de toepassing van verdragen mogen landen vaak bronheffing inhouden op rente en royalty's. Als voor verdragsdoeleinden meer dan 9% mag worden ingehouden, is toepassing van de STTR op deze inkomensstromen in het geheel niet aan de orde.

Opvallend is dat de bepaling ziet op alle diensten. Digitale diensten lijken dus ook binnen het toepassingsbereik te vallen. Of dit voor ontwikkelingslanden een daadwerkelijke uitbreiding van heffingsrechten betekent zal afhangen van het van toepassing zijnde belastingverdrag. Voor een belastingverdrag dat gebaseerd is op de meest recente versie van het Modelverdrag van de Verenigde Naties^[63] geldt dat zij reeds de mogelijkheid hebben om een beperkte bronheffing op diensten en digitale diensten in te houden.^[64]

In de Pijler 2-blauwdruk werd nog aangegeven dat zou worden bezien of de STTR ook van toepassing zou zijn op vervreemdingswinsten, aangezien hierbij soortgelijke ontwijkingsstructuren mogelijk zijn als bij de andere inkomensstromen die binnen het toepassingsbereik van de bepaling vallen.^[65] Dit lijkt voor bronstaten een belangrijk element. Onder art. 13 OESO-modelverdrag worden dergelijke vervreemdingswinsten immers doorgaans toegewezen aan de woonstaat van de vervreemder. In het in juli 2023 gepubliceerde rapport wordt in het geheel niet gerept over vervreemdingswinsten. De conclusie lijkt dus te zijn dat dergelijke winsten^[66] niet binnen het beoogde toepassingsbereik van de STTR vallen. Voor de effectiviteit van de regeling lijkt dat een gemis. Ook vanuit een principiële oogpunt is dit niet logisch: inkomsten en vervreemdingswinsten zijn immers economisch in veel gevallen twee kanten van dezelfde medaille.^[67]

3.3 De term 'connected person'

Voor toepassing van de STTR wordt gebruik gemaakt van de term 'connected person', ^[68] oftewel: verbonden persoon. De wetgeving is specifiek van toepassing op betalingen tussen verbonden lichamen omdat in dergelijke verhoudingen het risico op grondslaguitholling en winstverschuiving het grootst wordt geacht.^[69] Door de eis te stellen dat sprake is van betalingen tussen verbonden personen beoogt de regel zich specifiek te richten op grensoverschrijdende belastingbesparingsconstructies die inkomsten uit bronstaten verplaatsen naar laagbelastende jurisdicties, terwijl het eigendom van de onderliggende winst onveranderd blijft.^[70]

Van een verbonden persoon is sprake als - op basis van alle relevante feiten en omstandigheden - de ene persoon zeggenschap heeft over de ander. Een voorbeeld hiervan is de relatie tussen een moederverenootschap en een dochterverenootschap. Daarnaast is sprake van een verbonden persoon als -

eveneens op basis van alle relevante feiten en omstandigheden - beide personen onder de zeggenschap staan van dezelfde persoon of personen. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn bij twee zustervenootschappen. Daarnaast is onder bepaalde voorwaarden automatisch sprake van een verbonden persoon. Verbondenheid wordt verondersteld te bestaan als een persoon direct of indirect meer dan 50% bezit van het uiteindelijke belang in de ander, of als één persoon direct of indirect meer dan 50% van het uiteindelijke belang bezit in twee personen. Als sprake is van een lichaam, wordt gekeken naar het totale aantal stemmen en de waarde van de aandelen van het lichaam of van het uiteindelijke belang in het vermogen van het lichaam.^[71]

De invulling van de term 'connected person' is gebaseerd op een soortgelijke bepaling die is opgenomen in het artikel voor vaste inrichtingen.^[72] In dat artikel wordt de term 'closely related enterprise' gehanteerd. Dat begrip is relevant om te bepalen of er al dan niet sprake is van een vaste inrichting in de bronstaat, waardoor de bronstaat heffingsrecht ter zake van winst uit onderneming krijgt toegewezen.^[73] Door het begrip closely related enterprise beoogt de OESO het kunstmatig ontgaan van het bestaan van een vaste inrichting te voorkomen. Ook voor toepassing van de STTR heeft de verbondenheidsbepaling een antimisbruik-oogmerk. De achterliggende doelstelling van beide begrippen is dus hetzelfde.

Enigszins verwarrend is het feit dat het OESO-modelverdrag in de Limitation on Benefits (LOB)-bepaling reeds het begrip connected person kent, met een soortgelijke, maar net afwijkende definitie.^[74] Een verschil tussen beide termen is het feit dat het reeds bestaande begrip connected person kort gezegd ten minste 50% van de aandelen vereist, terwijl het STTR-begrip uitgaat van meer dan 50%.^[75] Als exact 50% van de aandelen wordt gehouden hoeft dus geen sprake te zijn van verbondenheid in de zin van de STTR, terwijl dit voor toepassing van de LOB-bepaling wel het geval kan zijn. De OESO geeft aan dat het, om verwarring te voorkomen, bij verdragen waarin via de LOB-bepaling reeds het begrip connected person is opgenomen aan te raden is om bij dit begrip aan te sluiten voor de STTR.^[76]

Wat mij betreft is het logisch dat de OESO kiest om aan te sluiten bij de invulling van de bekendere term, oftewel de term closely related enterprise. Het is voor mij niet helder waarom deze term een andere naam moet krijgen. Dat de gekozen term al voor een ander begrip wordt gehanteerd, maakt het er niet makkelijker op. Verder brengt de deels materiële invulling van de term de nodige onzekerheid voor belastingplichtigen met zich. Deze deels materiële invulling is mogelijk te verklaren vanuit de doelstelling - kort gezegd het voorkomen van belastingontwijking in intra-groepsstructuren - van de regeling.

3.4 De verhouding tot de doelen van belastingverdragen

Met de STTR beoogt de OESO een additionele verdragsbepaling toe te voegen aan bestaande bilaterale belastingverdragen. Toepassing van de STTR beoogt de andere onderdelen van de toepassing van een belastingverdrag niet aan te tasten.^[77] Met andere woorden, de bepaling is er expliciet op gericht geen herverdeling van de heffingsrechten teweeg te brengen.^[78] Het doel is om winstverschuiving tussen verbonden ondernemingen, door gebruik te maken van verdragen met landen met lage belastingen, tegen te gaan.^[79] Effectief zorgt de bepaling overigens in mijn optiek alsnog voor een herallocatie van heffingsrechten aan bronlanden.

De vraag komt op hoe deze bepaling zich verhoudt tot de doelen van op het OESO-modelverdrag gebaseerde belastingverdragen. Waar verdragen traditioneel met name gericht waren op het voorkomen van dubbele belasting,^[80] is vandaag de dag tevens een expliciet doel van verdragen het voorkomen van dubbele niet-heffing als dit een gevolg is van belastingontduiking of -ontwijking.^[81] In de literatuur wordt onderscheid gemaakt tussen bedoelde en onbedoelde dubbele niet-heffing. Als de dubbele niet-heffing het gevolg is van het fiscale beleid van één of beide verdragsluitende staten,^[82] lijkt het resultaat bedoeld.^[83] Vanuit het huidige perspectief van het OESO-modelverdrag zou alleen onbedoelde dubbele niet-heffing een reden tot zorg moeten zijn. De STTR beoogt in generieke zin een 'te lage' heffing tegen te gaan. Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen bedoelde of onbedoelde dubbele niet-heffing. Of sprake is van misbruik is - net als voor de reguliere Pijler 2-regels - niet relevant.^[84] De bepaling past dus niet bij de doelstellingen van het OESO-modelverdrag. De doelstellingen van het modelverdrag worden als het ware 'opzijgezet' door het Pijler 2-pakket. In de OESO-documenten wordt in het geheel geen aandacht besteed aan de verschillen in

doelstellingen.

4. Het belang vanuit Nederlands perspectief

De STTR is met name bedoeld om extra bronheffingsmogelijkheden te geven aan ontwikkelingslanden.^[85] Zoals in onderdeel 2 al aan de orde kwam hebben leden van het IF met nominale winstbelastingtarieven onder de STTR-standaard toegezegd de STTR te implementeren in hun bilaterale verdragen met ontwikkelingslanden binnen het IF, wanneer een ontwikkelingsland daarom verzoekt. Ontwikkelingslanden van waaruit grensoverschrijdende betalingen aan Nederland worden gedaan die binnen het toepassingsbereik van de STTR vallen, lijken niet direct baat te hebben bij het opnemen van een STTR in het bilaterale belastingverdrag. Het nominale tarief in Nederland ligt immers boven de 9%.^[86] In Nederland geldt daarnaast een preferentieel regime voor innovatieve activiteiten (de innovatiebox),^[87] waarvoor een effectief tarief van 9% geldt. Echter, Nederland zou natuurlijk ook als tussenschakel kunnen worden gebruikt in een structuur. Vanwege de antimisbruikbepaling^[88] kan opname van de STTR in verdragen tussen ontwikkelingslanden en Nederland daarom wel degelijk relevant zijn. Het kabinet heeft overigens aangegeven de STTR als een gerechtvaardigde verdragsmaatregel te beschouwen.^[89]

Niet geheel duidelijk is of een niet-ontwikkelingsland ook een verzoek kan indienen om een STTR in een belastingverdrag op te nemen. Hoewel niet-ontwikkelingslanden niet binnen het beoogde toepassingsbereik vallen, zie ik niet direct in waarom dat niet zou kunnen. De vraag is vervolgens of een ander land ermee akkoord zou gaan. Dat lijkt me voor verdragslanden van Nederland maar zeer de vraag, gezien de huidige moeizame heronderhandelingen met enkele laagbelastende jurisdicties.^[90]

Wat van het voorgaande ook zij, het lijkt een mogelijkheid dat Nederland - indachtig de reden om een binnenlandse bijheffing te introduceren in het kader van de reguliere Pijler 2-wetgeving -^[91] naar nationaal recht voorziet in een systeem om een bronbelasting conform de STTR te heffen. Immers, als laagbelastende staten niet bijheffen, zullen andere staten dit doen. Dan loopt Nederland een deel van de potentiële belastinginkomsten mis.

De vraag is vervolgens hoe de heffingsmogelijkheid onder de STTR naar nationaal recht kan worden ingevuld. Volgens de NOB lijkt een aansluiting bij de Wet bronbelasting 2021 (Wet BB 2021) voor de hand te liggen.^[92] In de Wet BB 2021 wordt reeds een bronheffing geheven op rente- en royaltystromen binnen concernverband naar laagbelastende en niet-coöperatieve jurisdicties.^[93] Dit zijn landen met een winstbelastingtarief van minder dan 9%, alsmede landen die zijn opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. Er zijn overigens maar enkele verdragslanden die als laagbelastende jurisdictie zijn aangemerkt,^[94] waardoor een introductie van de STTR op verdragsniveau maar beperkt nodig zou zijn. Een vervolgvraag is dan of de STTR vanuit Nederlandse optiek 'voldoende' heffingsmogelijkheden zou bieden, aangezien het nationale tarief van de Wet BB 2021 momenteel 25,8% bedraagt.^[95] Voor niet-verdragslanden zou Nederland uiteraard ook kunnen kiezen om naar nationaal recht een bronheffing in te houden op de betalingen die binnen het toepassingsbereik van de STTR vallen. Verder zullen er landen zijn die een nominaal tarief hebben dat hoger is dan 9%, maar waar het tarief alsnog te laag is na de op grond van de STTR te maken correcties. De regeling kan dus in relatie tot allerlei landen - die niet binnen het toepassingsbereik van de Wet BB 2021 vallen - van belang zijn.^[96]

De uitgangspunten in de Wet BB 2021 komen tot op zekere hoogte overeen met de uitgangspunten van de STTR. De bronbelasting geldt kort gezegd in concernverhoudingen waarin sprake is van een kwalificerend belang. Daar is volgens de wetgever in ieder geval aan voldaan als het belang meer dan 50% van de stemrechten in een lichaam vertegenwoordigt.^[97] Voor toepassing van de STTR is in ieder geval sprake van verbondenheid als 50% van het totale aantal stemmen en de totale waarde van de aandelen van het bedrijf in het bezit is. De begrippen zijn dus niet exact hetzelfde, maar vertonen wel de nodige overeenkomsten. Verder zijn beide heffingen mechanische heffingen, waarbij - behoudens de specifieke antimisbruikbepalingen - niet getoetst wordt of daadwerkelijk sprake is van misbruik.

Wat betreft de betalingen die onder de bronbelasting en onder de STTR vallen is het toepassingsbereik van de

bronbelasting veel beperkter dan dat van de STTR. De Wet BB 2021 geldt enkel voor rente en royalty's, terwijl de STTR onder andere ook voor allerlei betalingen voor diensten geldt. Om de STTR te implementeren in de Wet BB 2021 zou het toepassingsbereik dus moeten worden uitgebreid.

Al met al zijn er overeenkomsten én verschillen tussen de Wet BB 2021 en de STTR. Het lijkt me zeker niet onmogelijk om de nationale aspecten van de STTR in de Wet BB 2021 op te nemen, maar ik kan me ook voorstellen dat implementatie middels een separate wet - net als bij de reguliere Pijler 2-wetgeving - de voorkeur zou genieten omdat dan volledig kan worden aangesloten bij de OESO-aanbevelingen. Overigens kan ik me ook goed voorstellen dat het financiële belang van Nederland te klein is om deze complexe wetgeving om te zetten in de nationale wet. De impact van de STTR kan immers beperkt zijn, als laagbelastende staten simpelweg het belastingtarief verhogen.^[98]

5. Tot slot

Aangezien de STTR wordt toegepast vóór de reguliere Pijler 2-wetgeving zal in internationale structuren de toepassing van deze regeling moeten worden geanalyseerd. Voor ontwikkelingslanden geldt dat opname van een STTR in het verdrag met Nederland - behoudens situaties die binnen het bereik van de antimisbruikbepaling vallen - weinig effect zal hebben vanwege het relatief hoge nominale tarief in Nederland. Of Nederland, als niet-ontwikkelingsland, zelf kan verzoeken om de STTR in verdragen op te nemen is niet geheel duidelijk. Of het vervolgens zal lukken, is ook maar de vraag. Ervan uitgaande dat dit mogelijk is, en dat deze wens vanuit Nederlands perspectief bestaat, lijkt een separate implementatiewet om de nationale heffingsmogelijkheden te regelen het meest voor de hand te liggen. Vanwege het naar verwachting beperkte financiële belang verwacht ik dat het zover niet zal komen.

Voetnoten

[1] Werkzaam bij de afdeling Netherlands Knowledge Management van Deloitte Belastingadviseurs BV en verbonden aan het Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

[2] Zie voor het Nederlandse wetsvoorstel [Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2](#).

[3] Aangezien sprake is van een verdragsbepaling, wordt door de EU geen actie ondernomen op dit thema (zie het Explanatory Memorandum bij Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, COM(2021)823, p. 5).

[4] De term 'Subject to Tax' doet vermoeden dat reeds bij een heffing van 0% sprake zou zijn van 'onderworpen aan belastingheffing'. Van 'voldoende' Subject to Tax in de zin van de STTR is pas sprake bij, kort gezegd, een nominaal tarief van 9%.

[5] OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2020, p. 150-170.

[6] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2023.

[7] OECD, *The Subject to Tax Rule in a Nutshell*, 2023, p. 1.

[8] OECD, *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, Parijs: OECD Publishing 2021, p. 19.

[9] De vraag is overigens of een verlaagd bronbelastingtarief niet juist geaccepteerd is als fiscale stimuleringsmaatregel voor investeringen (V. Perry, 'Pillar 2, Tax Competition, and Low Income Sub-Saharan African Countries', *Intertax* 2023, vol. 51, no. 2, par. 3.2).

[10] OECD, *The Subject to Tax Rule in a Nutshell*, 2023, p. 3. Het multilaterale instrument is, naar verwachting, vanaf 2 oktober 2023 te ondertekenen (zie <https://www.oecd.org/tax/beps/138-countries-and-jurisdictions-agree-historic-milestone-to-implement-global-tax-deal.htm>). Voor de STTR (implementatie middels multilateraal instrument) is dus een andere afweging gemaakt dan voor de reguliere Pijler 2-bepalingen (geen multilateraal instrument). Dit verschil is naar mijn weten niet expliciet toegelicht. Gezien de discussie over de mogelijke strijdigheid van de reguliere Pijler 2-bepalingen met belastingverdragen (zie bijv. F. Debelva & L. De Broe, 'Pillar 2: An Analysis of the IIR and UTPR from an International Customary Law, Tax Treaty Law and European Union Law Perspective', *Intertax* 2022, vol. 50, no. 12, par. 2) lijkt het mij - zoals ook in *WFR* 2023/41 aangegeven - logisch om voor deze bepalingen ook een multilateraal instrument op te stellen.

[11] OECD, *The Subject to Tax Rule in a Nutshell*, 2023, p. 1.

[12] OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2020, p. 163.

[13] De onder de STTR verschuldigde bronbelasting is verrekenbaar met de verschuldigde belasting als gevolg van de toepassing van de reguliere Pijler 2-bepalingen (OECD, *The Subject to Tax Rule in a Nutshell*, 2023, p. 1).

[14] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2023, p. 23. Dat de binnenlandse bijheffing hier ook onder valt, was tot het op 17 juli 2023 gepubliceerde document niet duidelijk. Zie voor nadere informatie over de drie bijheffingsmechanismen van Pijler 2: [Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 3](#), p. 11-21. Dit uitgangspunt komt overigens overeen met de (voormalige?) zienswijze van de staatssecretaris dat bijheffing op grond van Pijler 2 bij een laagbelaste groepsentiteit in een staat niet wordt aangemerkt als een naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing of reële heffing voor de toepassing van de vennootschapsbelasting (p. 4 van het Consultatiedocument inzake de implementatie van Pijler 2. In de huidige versie van de memorie van toelichting is deze passage niet langer opgenomen).

[15] Ervan uitgaande dat naar nationaal recht de belasting kan worden ingehouden en dit onder het van toepassing zijnde belastingverdrag ook mag.

[16] Zie par. 31 van het commentaar op art. 4.2.1 (OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2022, p. 93). Zie ook A. Fedan, 'Case Study Analysis of the OECD Pillar One and Pillar Two Allocations to Developing Countries', *Bulletin for International Taxation* 2021, vol. 77, no. 1, par. 2.4.

[17] Zie par. 4 van de STTR. Onder meer huurbetalingen die voortkomen uit de internationale scheepvaart en luchtvervoer worden uitgezonderd.

[18] Zie ook het voorbeeld op p. 2 van OECD, *The Subject to Tax Rule in a Nutshell*, 2023.

[19] Als in het voorbeeld sprake zou zijn van een nominaal tarief van 4% of hoger, is van STTR-toepassing geen sprake.

[20] Als naar nationaal recht bijvoorbeeld een bronbelasting van 10% op rentebetalingen zou gelden, dan is - voor deze inkomensstroom - geen aanpassing nodig in de nationale wetgeving.

[21] Land B kan er ook voor kiezen om - conform de nationale wetgeving - een percentage lager dan 3% in te houden.

[22] Bijvoorbeeld als in het rente-artikel reeds wordt uitgegaan van een maximaal in te houden bronheffing van 10%.

[23] OECD, *The Subject to Tax Rule in a Nutshell*, 2023, p. 1.

[24] Zie par. 8 van de STTR.

[25] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2023, p. 35.

[26] Zie par. 11 van de STTR.

[27] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2023, p. 47.

[28] OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2023, p. 151.

[29] OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing, 2020, p. 150.

[30] OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing, 2020, p. 163.

[31] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2023, p. 33-34.

[32] Zie par. 5 van de STTR.

[33] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2023, p. 24.

[34] E. Reimer et al., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2022, p. 166.

[35] Commentaar op art. 2 OESO-modelverdrag, par. 2.

[36] OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2020, p. 159.

[37] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2023, p. 41.

[38] Zie par. 12 van de STTR. Voor verdragsluitende staten met een BBP van € 40 miljard of meer bedraagt de drempel € 1 miljoen. Voor verdragsluitende staten met een BBP van minder dan € 40 miljard bedraagt de drempel € 250 duizend.

[39] Om te toetsen of het drempelbedrag wordt overschreden, moeten overigens eveneens gegevens worden bijgehouden.

[40] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2023, p. 54.

[41] Art. 23 A en 23 B OESO-modelverdrag.

[42] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2023, p. 58 e.v.

[43] In principe tot 1% (het nominale tarief).

[44] Voor de hoogte van de heffing als gevolg van de STTR wordt geen rekening gehouden met de

verrekening in het woonland.

- [45] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2023, p. 5.
- [46] Dit lijkt ook te gelden als het een verdrag met een ander ontwikkelingsland betreft (H. Wardell-Burrus, 'Pillar Two and Developing Countries: The STTR and GloBE Implementation', *Intertax* 2023, vol. 51, no. 2, voetnoot 6). Hoe opname van de STTR kan worden afgedwongen, en of eventuele sancties gelden als het andere land er niet in mee gaat, is naar mijn weten niet bekend.
- [47] OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2020, p. 12.
- [48] Hoe snel de OESO voor ogen heeft is onduidelijk. Gezien de ervaringen met het Multilaterale Instrument ter implementatie van de verdragsgerelateerde maatregelen van het BEPS-project lijkt een multilaterale aanpak in ieder geval de voorkeur te hebben boven een bilaterale aanpak (T.M. Vergouwen, D.M. Broekhuijsen & J.J.H. Reijnen, 'De effectiviteit van het MLI: Is het MLI een succes?', *NLF-W* 2023/23).
- [49] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2023, p. 15.
- [50] OECD, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 1 juli 2021, p. 5.
- [51] Een groep van vierentwintig rijke industrielanden.
- [52] G-24, *Comments of the G-24 on the Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy agreed by 134 jurisdictions of the Inclusive Framework on the 1st of July 2021*, par. 7.
- [53] Bijvoorbeeld 10% of 15% (A.W. Oguttu, 'Preventing International Tax Competition and the Race to the Bottom: A Critique of the OECD Pillar Two Model Rules for Taxing the Digital Economy - A Developing Country Perspective', *Bulletin for International Taxation* 2021, vol. 76, no. 11, par. 3.9.2).
- [54] OECD, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 8 oktober 2021, p. 5.
- [55] OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2020, p. 165-166.
- [56] OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2020, p. 165.
- [57] OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2020, p. 166.
- [58] Bij een betaling binnen het bereik van de STTR van 100 met 40 aan kosten zorgt de STTR voor $100 \times 9\% = 9$ bijheffing (er wordt voor de STTR uitgegaan van het brutobedrag). De reguliere Pijler 2-regels sluiten aan bij het nettobedrag ($100 - 40$) en zouden in dit geval op eenzelfde bijheffing uitkomen ($60 \times 15\% = 9$ bijheffing).
- [59] Ook het verschil met de 'lage winstmarge' van 8,5% waarvoor een uitzondering van de STTR-toepassing geldt is groot.
- [60] Bij een betaling binnen het bereik van de STTR van 100 met 90 aan kosten zorgt de STTR voor $100 \times 9\% = 9$ bijheffing. De resterende winst bedraagt dan slechts 1.

- [61] Dividenden vallen dus niet binnen het toepassingsbereik.
- [62] OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2020, p. 150.
- [63] United Nations Model Double Taxation Convention 2021.
- [64] Zie art. 12A en 12B van het Modelverdrag van de Verenigde Naties.
- [65] OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2020, p. 150.
- [66] Waaronder vervreemdingswinsten in relatie tot 'offshore'-overdrachten (zie voor meer achtergrond bij deze problematiek: The Platform for Collaboration on Tax, *The Taxation of Offshore Indirect Transfers - A Toolkit*, 2020).
- [67] P. Kavelaars, *Bronstaatheffingen en vermogensinkomsten (Fiscale Monografieën nr. 167)*, Deventer: Wolters Kluwer 2021, par. 2.9.
- [68] STTR, par. 10.
- [69] OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2020, p. 150.
- [70] OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2020, p. 152.
- [71] Art. 5 lid 8 OESO-modelverdrag en Commentaar op art. 5 OESO-modelverdrag, par. 119-121.
- [72] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2023, p. 46. De bepaling is opgenomen in art. 5 lid 8 OESO-modelverdrag.
- [73] Art. 7 OESO-modelverdrag.
- [74] Deze bepaling is uitgewerkt in het Commentaar op art. 29 OESO-modelverdrag, par. 126.
- [75] Conform het begrip closely related enterprise uit art. 5 lid 8 OESO-modelverdrag (Commentaar op art. 29 OESO-modelverdrag, par. 126).
- [76] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2023, p. 46.
- [77] Zie par. 15 van de STTR.
- [78] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2023, p. 56.
- [79] V. Perry, 'Pillar 2, Tax Competition, and Low Income Sub-Saharan African Countries', *Intertax* 2023, vol. 51, no. 2, par. 3.2.
- [80] Dit betreft met name juridische dubbele belasting. De OESO definieert internationale juridische dubbele belasting als het heffen van vergelijkbare belastingen in twee of meer staten ten aanzien van dezelfde belastingplichtige met betrekking tot hetzelfde onderwerp en voor identieke perioden (Introductie OESO-modelverdrag, par. 1). Behalve dat juridische dubbele belasting wordt voorkomen, wordt ook economische dubbele belasting met betrekking tot de toepassing van art. 9 OESO-modelverdrag beperkt door een gemeenschappelijke interpretatie van het zakelijkheidsbeginsel. Daarnaast biedt art. 25 OESO-modelverdrag

een kader om economische dubbele belasting na toepassing van art. 9 OESO-modelverdrag op te lossen (zie het Commentaar op art. 25 OESO-modelverdrag, par. 10).

[81] Zie de preambule bij het OESO-modelverdrag. Zie ook de volgende passage uit het Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting: “ *No or low taxation is not per se a cause of concern, but it becomes so when it is associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.*” (OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Parijs: OECD Publishing 2013, p. 10). Voor een bespreking in de Nederlandse literatuur van de verhouding van dubbele niet-heffing tot het doel en de strekking van belastingverdragen zie: R.H.M. Roumen, ‘Het conceptwetsvoorstel ‘Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel’ in relatie tot belastingverdragen’, *WFR* 2021/134.

[82] Bijvoorbeeld bij tax sparing en matching credit-bepalingen (F. Martinez Laguna, ‘Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives - The Dividing Line Between Intended and Unintended Double Non-Taxation’, *World Tax Journal* 2017, vol. 9, no. 2, par. 2.3).

[83] J. Gooijer, *Tax Treaty Residence of Entities*, Deventer: Wolters Kluwer 2019, par. 7.3. Dubbele niet-heffing hoeft niet te betekenen dat sprake is van misbruik (M. Lang, ‘General Report’, in: IFA (ed.), *Double Non-Taxation (no. 89a)*, Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 2004, p. 84).

[84] In de bespreking van de verhouding van de STTR tot de Principal Purpose Test merkt de OESO expliciet op “*that the STTR can apply to transactions that are not an abuse of the Convention.*” (OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2023, p. 51).

[85] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2023, p. 5.

[86] Afhankelijk van het belastbaar bedrag 19% of 25,8% (art. 22 Wet VPB 1969).

[87] Art. 12b Wet VPB 1969.

[88] Zie par. 11 van de STTR.

[89] Kamerbrief over herziening internationale winstbelasting van 4 september 2023 met nummer 2023-0000187366, p. 4.

[90] Bijvoorbeeld Bahrein en Barbados zijn in 2021 door Nederland benaderd om het belastingverdrag aan te passen. Barbados heeft aangegeven bereid te zijn hierover te praten. Bahrein heeft (nog) geen reactie gegeven ([Kamerstukken II 2022/23, 25 087, nr. 317](#), p. 8). Deze heronderhandelingen vinden plaats met het oog op het effectueren van de sinds 2021 geldende bronbelasting op rente en royalty's.

[91] [Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 3](#), p. 6.

[92] NOB, ‘Notitie van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs met eerste observaties inzake de voorgestelde implementatie van Pillar 2’, 4 februari 2022, p. 5. Een voordeel hiervan is dat de Wet BB 2021 - behoudens de antimisbruikbepaling in art. 2.1 lid 1 onderdeel c Wet BB 2021 - geen toepassing vindt in een intra-EU context. Hierdoor zal geen strijdigheid met de Rente- en royaltyrichtlijn ontstaan.

[93] Per 1 januari 2024 wordt het toepassingsbereik van de wet uitgebreid naar dividenden.

[94] Op dit moment gaat het om Barbados, Bahrein, Panama en de Verenigde Arabische Emiraten. De Verenigde Arabische Emiraten worden per 2024 in principe niet meer aangemerkt als laagbelastende staat, omdat zij een winstbelasting van 9% hebben ingevoerd ([Kamerstukken II 2022/23, 25 087, nr. 317](#), p. 11).

[95] Conform het hoogste Vpb-tarief (art. 4.1 Wet BB 2021).

[96] Als naar nationaal recht gekozen wordt voor een breder toepassingsbereik van de Wet BB 2021 moet rekening worden gehouden met de Rente- en royaltyrichtlijn.

[97] [Kamerstukken II 2019/20, 35 305, nr. 3](#), p. 16. Overigens kan zekerheid vooraf worden gevraagd bij de Belastingdienst over het antwoord op de vraag of in een bepaalde situatie sprake is van een kwalificerend belang en daarmee van gelieerdheid.

[98] V. Perry, 'Pillar 2, Tax Competition, and Low Income Sub-Saharan African Countries', *Intertax* 2023, vol. 51, no. 2, par. 3.1. Als sprake is van een verhoging van de tarieven in laagbelastende staten komt overigens meer in het algemeen de vraag op of er nog wel toekomst is voor de Wet BB 2021.