

Wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen en de Wet minimumbelasting 2024 in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2025/872 van de Raad van 14 april 2025 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (Wet implementatie EU-richtlijn gegevensuitwisseling minimumbelasting)

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN	1
1.	Inleiding	1
2.	Europese regelgeving inzake administratieve samenwerking	3
2.1.	Richtlijn 2011/16/EU	3
2.2.	Richtlijn (EU) 2025/872	4
2.3.	Wijzigingen van de Wet minimumbelasting 2024	4
3.	Gegevensbescherming	5
4.	Rechtsbescherming	5
5.	Administratieve lasten, doenvermogen en budgettaire effecten	6
5.1.	Administratieve lasten	6
5.2.	Doenvermogen	7
5.3.	Budgettaire effecten	7
6.	Doeltreffendheid, doelmatigheid, evaluatie en monitoring	7
6.1.	Doeltreffendheid en doelmatigheid	7
6.2.	Evaluatie en monitoring	7
7.	Uitvoeringskosten	7
8.	Transponeringstabel	7
II.	ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	9

I. ALGEMEEN

1. Inleiding

Het voorliggende wetsvoorstel strekt primair tot implementatie van Richtlijn (EU) 2025/872 van de Raad van 14 april 2025 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (hierna: Richtlijn (EU) 2025/872).¹ in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (hierna: WIB).² Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (hierna: Richtlijn 2011/16/EU)³ - in het Engels kortweg 'Directive on Administrative Cooperation' en in het fiscale spraakgebruik daarom afgekort tot het acroniem 'DAC' - vormt het kader van veel maatregelen van de EU die tot doel hebben belastingontduiking en belastingontwijking tegen te gaan door te voorzien in bepaalde vormen van gegevensuitwisseling tussen de lidstaten van de Europese Unie (hierna: de lidstaten). Richtlijn (EU) 2025/872 is de achtste wijziging van Richtlijn 2011/16/EU en is daarom ook wel bekend als 'DAC9'.

¹ Richtlijn (EU) 2025/872 van de Raad van 14 april 2025 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (PbEU L 2025/872).

² Met dit wetsvoorstel wordt Richtlijn (EU) 2025/872 geïmplementeerd. Waar in dit wetsvoorstel Richtlijn 2011/16/EU wordt genoemd wordt daarmee bedoeld Richtlijn 2011/16/EU, zoals gewijzigd met Richtlijn (EU) 2025/872.

³ Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG (PbEU 2011, L 64).

Richtlijn (EU) 2025/872 houdt verband met Richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022 tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de EU (hierna: EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing).⁴ De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing introduceert, kort gezegd, een systeem op basis waarvan multinationale en binnenlandse groepen⁵ met een jaarlijkse omzet van ten minste € 750 miljoen worden geconfronteerd met een bijheffing als het effectieve tarief in een staat lager is dan 15%. Daartoe moeten zij in de staten waarin de groepsentiteiten zijn gevestigd een aangifte met informatie betreffende de bijheffing (hierna: de bijheffing-informatieaangifte) indienen waarin zij informatie opnemen op basis waarvan die staten kunnen bepalen of een bijheffing is verschuldigd.

De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing is gebaseerd op de modelregels van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) zoals aangenomen door het 'Inclusive Framework on BEPS' op 14 december 2021⁶ (hierna: de OESO-modelregels) en komt daarmee in hoofdzaak⁷ overeen. Daarnaast is het 'Inclusive Framework' een gestandaardiseerde aangifte, de zogeheten GloBE Information Return (hierna: de GIR), overeengekomen, waar Richtlijn (EU) 2025/872 zo veel mogelijk bij aansluit.⁸ De inhoud en vorm van de GloBE Information Return is uitgewerkt en toegelicht in een document van de OESO (hierna: de GIR).⁹ In Nederland is de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing geïmplementeerd in een afzonderlijke heffingswet, de Wet minimumbelasting 2024 (hierna: WMB 2024).

De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing bepaalt dat multinationale groepen in beginsel in alle staten waarin groepsentiteiten zijn gevestigd een bijheffing-informatieaangifte moeten indienen. Dat kan voor hen voor een aanzienlijke administratieve last zorgen. Daarom is op basis van EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing het tevens mogelijk dat multinationale groepen slechts één bijheffing-informatieaangifte hoeven in te dienen wanneer staten onder een kwalificerende overeenkomst vallen.¹⁰ Onder een kwalificerende overeenkomst wordt verstaan een bilaterale of multilaterale overeenkomst of regeling tussen twee of meer bevoegde autoriteiten die voorziet in de automatische uitwisseling van de jaarlijkse bijheffing-informatieaangiften. Richtlijn (EU) 2025/872 is een multilaterale kwalificerende overeenkomst tussen de lidstaten, waardoor multinationale groepen dus nog maar in één lidstaat de bijheffing-informatieaangifte hoeven in te dienen. Vervolgens zal de lidstaat bij wie die aangifte is ingediend informatie uit die aangifte uitwisselen met andere lidstaten op grond van een verspreidingsaanpak ('dissemination approach'). Deze verspreidingsaanpak houdt in dat die lidstaat die delen uit de bijheffing-informatieaangifte uitwisselt met andere lidstaten voor wie de onderscheiden delen uit de bijheffing-informatieaangifte relevant zijn voor een mogelijke bijheffing. Tezamen met de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing zorgt Richtlijn (EU) 2025/872 dus voor een systeem waarbij ter uitvoering van een minimumbelasting in de EU multinationale groepen de bijheffing-informatieaangifte indienen bij één lidstaat, welke lidstaat vervolgens zorgt voor verspreiding van die informatie naar relevante andere lidstaten.

⁴ Richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022, tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie (PbEU 2022, L 328).

⁵ In het vervolg zal ter zake alleen van 'multinationale groepen' worden gesproken.

⁶ OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris. BEPS staat voor 'Base Erosion and Profit Shifting'. Het document is te vinden via: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>

⁷ Zie overwegingen 6 en 24 van de preambule bij EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing.

⁸ GloBE staat voor 'Global Anti-Base Erosion'.

⁹ OECD (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (January 2025)*: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Het document is te vinden via: https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-globe-information-return-january-2025_a05ec99a-en.html

¹⁰ Zie artikel 44, derde lid, EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing en overweging 4 van de preambule bij Richtlijn (EU) 2025/872.

Voor zover het gaat om uitwisseling met staten, niet zijnde lidstaten,¹¹ geldt dat de juridische basis voor informatie-uitwisseling is gelegen in een 'Multiple Competent Authority Agreement' (hierna: GIR MCAA).¹² Nederland heeft de GIR MCAA op [...] ondertekend en zich aldus gecommitteerd aan uitwisseling met andere staten, niet zijnde lidstaten, die de GIR MCAA hebben ondertekend. De GIR MCAA is gebaseerd op het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken. Met betrekking tot die andere staten zorgen de WMB 2024 en de GIR MCAA tezamen ervoor dat multinationale groepen informatie aanleveren bij één staat, welke staat op zijn beurt zorg draagt voor uitwisseling van die informatie met relevante andere staten. In de relatie tussen lidstaten gaat een richtlijn overigens voor en dat geldt in beginsel ook voor de relatie tussen een lidstaat en een niet-lidstaat. Praktisch zal die rangorde evenwel geen betekenis hebben omdat Richtlijn (EU) 2025/872 voor zijn interpretatie - en dus reikwijdte - beoogt niet af te wijken van de OESO-modelregels en de GIR MCAA.¹³

Met het onderhavige wetsvoorstel worden die maatregelen van Richtlijn (EU) 2025/872 geïmplementeerd die met ingang van 1 januari 2026 moeten zijn geïmplementeerd. Die datum is ingegeven door de omstandigheid dat de eerste bijheffing-informatieaangiften uiterlijk 30 juni 2026 moeten zijn ingediend. Omdat er tussen vaststelling van Richtlijn (EU) 2025/872 op 14 april 2025 en de vereiste implementatiedatum van 1 januari 2026 weinig tijd is gelegen is ervoor gekozen het wetsvoorstel op te nemen in het Belastingplanpakket 2026. Richtlijn (EU) 2025/872 bevat één maatregel die met ingang van 1 januari 2028 moet zijn geïmplementeerd.¹⁴ Deze maatregel, die een minimumbewaartermijn voor de lidstaten voorschrijft, is dus geen onderdeel van het voorliggende wetsvoorstel maar zal in een ander wetsvoorstel worden opgenomen. Tot slot merkt het kabinet het volgende op. Tegelijk met implementatie van Richtlijn (EU) 2025/872 vindt implementatie van Richtlijn (EU) 2023/2226 van de Raad van 17 oktober 2023 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU¹⁵ plaats (Richtlijn (EU) 2023/2226). Richtlijn (EU) 2023/2226, beter bekend als 'DAC8', ziet op gegevensuitwisseling met betrekking tot cryptoactivatransacties die door ingezetenen van de lidstaten worden verricht via aanbieders van cryptoactivadiensten. Het wetsvoorstel waarmee DAC8 wordt geïmplementeerd is bij uw Kamer aanhangig.¹⁶ Evenals voor dat wetsvoorstel geldt voor het voorliggende wetsvoorstel dat deze met ingang van 1 januari 2026 moet zijn geïmplementeerd en in werking moet treden. Dat betekent dat deze twee wetsvoorstellen op bepaalde punten samenloop kennen. In deel II van deze memorie wordt in de inleiding ingegaan op wat dat betekent voor de vormgeving van de wijzigingen van de WIB die ter implementatie van Richtlijn (EU) 2025/872 nodig zijn.

2. Europese regelgeving inzake administratieve samenwerking

2.1. Richtlijn 2011/16/EU

Richtlijn 2011/16/EU bevat voorschriften voor de administratieve samenwerking tussen de lidstaten ten behoeve van de handhaving van de nationale wetgeving van de lidstaten met betrekking tot bepaalde belastingen.¹⁷ Deze administratieve samenwerking bestaat uit drie wijzen van het uitwisselen van gegevens en inlichtingen: uitwisseling op verzoek, op spontane wijze of op automatische basis. Richtlijn 2011/16/EU is sinds haar inwerkingtreding acht keer gewijzigd: door

¹¹ De uitwisselingsplicht voor lidstaten is immers gegeven met implementatie van Richtlijn (EU) 2025/872.

¹² De GIR MCAA is gepubliceerd in: OECD (2025), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of GloBE Information (January 2025), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. De GIR MCAA is te vinden via <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/multilateral-competent-authority-agreement-exchange-of-globe-information.pdf>

¹³ Zie overwegingen 3 en 16 van de preambule bij Richtlijn (EU) 2025/872.

¹⁴ Artikel 1, achtste lid, Richtlijn (EU) 2025/872.

¹⁵ Richtlijn (EU) 2023/2226 van de Raad van 17 oktober 2023 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, PbEU L 2023/2226.

¹⁶ Het bij koninklijke boodschap van 2 juli 2025 ingediende voorstel van wet tot Wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen en de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2023/2226 (Kamerstukken 36782).

¹⁷ Namelijk de belastingen, bedoeld in artikel 2 Richtlijn 2011/16/EU. Kort samengevat gaat het om elke vorm van belasting die door of namens een lidstaat, met inbegrip van de lokale overheden, wordt geheven, met uitzondering van btw, douanerechten, accijnzen, verplichte socialezekerheidsbijdragen en leges.

achtereenvolgens Richtlijn 2014/107/EU.¹⁸ ('DAC2'), Richtlijn (EU) 2015/2376.¹⁹ ('DAC3'), Richtlijn (EU) 2016/881.²⁰ ('DAC4'), Richtlijn (EU) 2016/2258.²¹ ('DAC5'), Richtlijn (EU) 2018/822.²² ('DAC6'), Richtlijn (EU) 2021/514 ('DAC7').²³ Richtlijn (EU) 2023/2226 ('DAC8') en tot slot Richtlijn 2025/872 ('DAC9'), welke richtlijn met onderhavig wetsvoorstel in de WIB wordt geïmplementeerd. Richtlijn 2011/16/EU voorziet op een aantal gebieden in verplichte automatische uitwisseling van gegevens en inlichtingen.²⁴ Over specifieke inkomsten- en vermogenscategorieën worden de bij de belastingautoriteiten beschikbare gegevens automatisch uitgewisseld, te weten arbeidsinkomen, directiehonoraria, bepaalde levensverzekeringsproducten, pensioenen, eigendom van en inkomsten uit onroerende zaken, royalty's en inkomsten uit dividenden zonder bewaarneming.²⁵ Daarnaast worden automatisch gegevens uitgewisseld met betrekking tot rekeningen bij financiële instellingen (DAC2), voorafgaande grensoverschrijdende rulings of grensoverschrijdende verrekenafspraken (DAC3), landenrapporten (DAC4), meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (DAC6), activiteiten door verkopers op platforms (DAC7) en wisseltransacties ter zake van cryptoactiva die worden verricht door tussenkomst van aanbieders van cryptoactivadiensten (DAC8).

2.2. Richtlijn (EU) 2025/872

Richtlijn (EU) 2025/872 bevat in de kern de verplichting voor de lidstaten om ingevolge een verspreidingsaanpak gegevens die zij via de bijheffing-informatieaangifte van multinationale groepen ontvangen, op automatische basis uit te wisselen met relevante andere lidstaten. Volledigheidshalve merkt het kabinet over de in Richtlijn (EU) 2025/872 opgenomen wijziging van artikel 8, derde lid bis, Richtlijn 2011/16/EU het volgende op. Deze wijziging herstelt een technische omissie in Richtlijn 2011/16/EU die erin bestond dat ter zake van de gegevens die financiële instellingen als gevolg van Richtlijn (EU) 2023/2226 vanaf 1 januari 2026 (aanvullend) moeten rapporteren, er geen uitdrukkelijke verplichting voor de lidstaten was om die gegevens uit te wisselen. Deze omissie werkt evenwel niet door naar de WIB, omdat het systeem van de WIB erin voorziet dat de Minister van Financiën - feitelijk de Belastingdienst²⁶ - automatisch moet uitwisselen hetgeen financiële instellingen moeten rapporteren.²⁷ Daarom is implementatie van de wijziging van artikel 8, derde lid bis, Richtlijn 2011/16/EU niet nodig.

2.3. Wijzigingen van de Wet minimumbelasting 2024

Richtlijn (EU) 2025/872 bevat behalve verplichtingen voor de lidstaten ook een enkele verplichting voor de bijheffing-informatieaangifte indienende groepsentiteit van de multinationale groep. Omdat alle verplichtingen voor die entiteit in de WMB 2024 zijn opgenomen, wordt de verplichting die ingevolge Richtlijn (EU) 2025/872 aan die entiteit wordt opgelegd, in de WMB 2024 geïmplementeerd. Dat geldt dan ook voor de sanctie die kan volgen op niet-nakoming van die verplichting. In zoverre brengt het wetsvoorstel daarom behalve in de WIB ook enkele wijzigingen aan in de WMB 2024.

¹⁸ Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, PbEU 2014, L 359.

¹⁹ Richtlijn (EU) 2015/2376 van de Raad van 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, PbEU 2015, L 332.

²⁰ Richtlijn (EU) 2016/881 van de Raad van 25 mei 2016 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, PbEU 2016, L 146.

²¹ Richtlijn (EU) 2016/2258 van de Raad van 6 december 2016 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft toegang tot antiwitwasinlichtingen door belastingautoriteiten, PbEU 2016, L 342.

²² Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, PbEU 2018, L 139.

²³ Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, PbEU 2021, L 104.

²⁴ In het vervolg zal voor 'gegevens en inlichtingen' worden gesproken van 'gegevens'.

²⁵ Hierbij geldt een ingroeimodel. Met ingang van 1 januari 2026 zal een lidstaat ter zake van ten minste vijf van de zeven categorieën moeten uitwisselen, zie artikel 8, tweede lid, Richtlijn 2011/16/EU.

²⁶ Als bevoegde autoriteit in de zin van de WIB (zie artikel 2, eerste lid, onderdeel f, WIB) is bij besluit van 12 juli 2019, Stcrt. 2019, 41999, de directeur-generaal Belastingdienst aangewezen, en hij is aangewezen om namens de Minister van Financiën ('Onze Minister' in de zin van artikel 2, eerste lid, onderdeel b, WIB) in het kader van de WIB besluiten te nemen.

²⁷ Zie artikel 6c, tweede lid, WIB.

3. Gegevensbescherming

Als gezegd regelt het wetsvoorstel dat de gegevens die ingevolge de WMB 2024 door middel van de bijheffing-informatieaangifte bij de inspecteur worden aangeleverd, op automatische basis worden uitgewisseld met andere lidstaten. Vanwege de aard van deze ingevolge EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing ingevoerde belasting vallen de aangeleverde gegevens niet onder de definitie van persoonsgegevens van de Algemene verordening gegevensbescherming (hierna: AVG).²⁸ Richtlijn (EU) 2025/872 voorziet niet in verwerking van persoonsgegevens die niet al onder de reikwijdte van EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing vallen. Richtlijn (EU) 2025/872 is in essentie immers niet meer dan een sluitstuk van EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing in die zin dat hij enkel de uitwisseling van informatie uit de bijheffing-informatieaangifte regelt. Mede daarom hebben de Europese Commissie (hierna: de EC) noch de lidstaten de 'European Data Protection Supervisor' (hierna: EDPS) om advies gevraagd. Gelet op het voorgaande is daarom met instemming van de Autoriteit Persoonsgegevens (hierna: AP) afgezien van een adviesaanvraag bij de AP. De betreffende gegevens mogen niet langer worden bewaard dan noodzakelijk is voor het doel waarvoor zij zijn verwerkt.²⁹ Met ingang van 1 januari 2028 geldt in dat kader op grond van Richtlijn (EU) 2025/872 overigens wel een minimumbewaartermijn van vijf jaar.³⁰ Voor de uitwisseling tussen lidstaten geldt dat de gegevens onder de geheimhoudingsplicht vallen en de bescherming genieten waarin het nationale recht van de ontvangende lidstaat met betrekking tot soortgelijke inlichtingen voorziet. De WIB bepaalt dat de nationale geheimhoudingsplicht ook geldt voor zowel te verstrekken als te ontvangen informatie.³¹

4. Rechtsbescherming

De WIB is geen belastingwet in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Dat betekent dat de WIB onder het open stelsel van rechtsbescherming van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) valt. Het open stelsel van rechtsbescherming houdt in dat indien een handeling van het bestuursorgaan - in het kader van de WIB is dat 'Onze Minister', de Minister van Financiën - als een besluit in de zin van de Awb moet worden aangemerkt, voor de betreffende belanghebbende bezwaar en beroep tegen dit besluit openstaat tenzij enige wet hierop uitdrukkelijk een uitzondering maakt.³² In de context van de WIB - en dus ook het voorliggende wetsvoorstel - betekent dat dat de bestuursrechter praktisch gezien alleen in beeld komt als het gaat om een bestuurlijke boete.³³ Voor het overige is de gang naar de bestuursrechter in beginsel afgesloten. Een wet in formele zin is immers geen besluit omdat de wetgever in formele zin geen bestuursorgaan is.³⁴ Reeds dat heeft tot gevolg dat de entiteit die de bijheffing-informatieaangifte indient zich aan naleving van de voorgestelde wettelijke verplichtingen niet kan onttrekken door bezwaar of beroep in te stellen. Dit laat uiteraard onverlet dat een belastingplichtige tegen de voldoening op aangifte van de ingevolge de WMB 2024 verschuldigde belasting in bezwaar en beroep kan komen, maar dan gaat het om een andere verplichting (het op aangifte voldoen van de

²⁸ Zie ook de memorie van toelichting op de WMB 2024, Kamerstukken II 2022/23, 36369, nr. 3, p. 53-54. De contactgegevens van bijvoorbeeld een contactpersoon van een groepsentiteit zijn als persoonsgegevens in de zin van de AVG aan te merken, maar de WMB 2024 verplicht niet dat dergelijke persoonsgegevens in de informatieaangifte worden opgenomen.

²⁹ Artikel 5, eerste lid, onderdeel e, AVG.

³⁰ Artikel 1, achtste lid, Richtlijn (EU) 2025/872 waarmee artikel 22, derde lid, Richtlijn 2011/16/EU is gewijzigd. Deze maatregel wordt geïmplementeerd met een ander wetsvoorstel. Zie ook onderdeel 1 van het algemeen deel van de memorie van toelichting.

³¹ Artikelen 16 en 28 WIB.

³² Artikel 1:3, eerste lid, Awb bevat het besluitbegrip. Artikel 8, zesde lid, WIB bepaalt dat geen beroep - en gelet op artikel 7:1, eerste lid, Awb dus ook geen bezwaar - openstaat tegen de aankondiging van een onderzoek als bedoeld artikel 8, eerste lid, WIB en het onderzoek zelf.

³³ In uitzonderlijke gevallen kan er toegang tot (bezwaar en) beroep bij de bestuursrechter zijn indien sprake is van een bestuurlijk rechtsoordeel dat omwille van de rechtsbescherming met een besluit moet worden gelijkgesteld (vgl. ABRvS 12 februari 2020, ECLI:NL:RVS:2020:453).

³⁴ Zie artikel 1:1, tweede lid, onderdeel a, Awb. Daarbij geldt dat een wet een algemeen verbindend voorschrift is. Daartegen staat geen bezwaar en beroep open, zie artikel 8:3, eerste lid, onderdeel a, Awb in verbinding met artikel 7:1, eerste lid, aanhef, Awb.

verschuldigde belasting) dan de voorgestelde wettelijke verplichting (het op een bepaalde wijze indienen van de bijheffing-informatieaangifte).³⁵

Het voorgaande neemt niet weg dat de rechtmatigheid van de uitwisseling en een inlichtingenverzoek door een (bestuurs)rechter kan worden getoetst in een procedure tegen de belastingaanslag die (mede) gegrond is op de betreffende inlichtingen. Dat zal dan het geval zijn in het land dat van die inlichtingen gebruik heeft gemaakt. De WIB werpt bovendien een drempel op tegen lichtzinnige inlichtingenverzoeken doordat een belanghebbende kan verzoeken om een kostenvergoeding ingeval het verzoek onrechtmatig is.³⁶ Tegen de beslissing op dat verzoek staat bezwaar en beroep bij de bestuursrechter open. Wel moet hier de kanttekening bij worden gemaakt dat voor zover het om een wettelijke verplichting gaat, bijvoorbeeld om gegevens uit te wisselen, onrechtmatigheid niet voor de hand ligt.

Verder kan een belanghebbende de civiele rechter - als 'restrechter' - verzoeken om een voorlopige voorziening waarin hij vordert dat het de Minister van Financiën wordt verboden om inlichtingen uit te wisselen met het buitenland. Als inlichtingen zijn uitgewisseld en dit achteraf onrechtmatig blijkt te zijn, kan bij de civiele rechter een schadevergoeding wegens onrechtmatige overheidsdaad worden gevorderd. De civiele rechter is ter zake voldoende toegerust en biedt aldus effectieve rechtsbescherming, zodat er geen reden is om de gang naar de bestuursrechter voor de beschreven situaties open te stellen.³⁷

Dit alles biedt belanghebbenden naar het oordeel van het kabinet voldoende rechtsbescherming. Voor een verdergaande rechtsbescherming ziet het kabinet geen aanleiding. Daarbij dient ook te worden bedacht dat in Richtlijn 2011/16/EU termijnen zijn vastgelegd waarbinnen inlichtingen moeten worden uitgewisseld, waaraan Nederland zich heeft te houden. Bezwaar- en beroepsprocedures kunnen dat belemmeren. Het niet naleven van die termijnen kan ertoe leiden dat de EC een infractieprocedure start. Overigens zijn ook in niet-EU-situaties termijnen afgesproken waarbinnen inlichtingen moeten worden uitgewisseld.

5. Administratieve lasten, doenvermogen en budgettaire effecten

5.1. Administratieve lasten

Het wetsvoorstel legt twee verplichtingen op aan de bijheffing-informatieaangifte indienende groepsentiteit. Ten eerste moet die entiteit voor de bijheffing-informatieaangifte gebruik maken van een bepaald formulier. Ten tweede moet zij vaststellen welke delen van de bijheffing-informatieaangifte moeten worden uitgewisseld met welke lidstaten overeenkomstig de in Richtlijn (EU) 2025/872 - en dus het wetsvoorstel - neergelegde verspreidingsaanpak. Het nakomen van deze verplichtingen brengt om de volgende redenen een zeer beperkte administratieve last met zich. Het indienen van de bijheffing-informatieaangifte met behulp van genoemd formulier vloeit voort uit de WMB 2024. Dat betekent in zoverre dus geen bijkomende administratieve last. Verder mag van de bijheffing-informatieaangifte indienende groepsentiteit - en de multinationale groep waartoe zij behoort - worden verwacht dat haar bedrijfsadministratie zodanig is ingericht dat het gevolg geven aan de verplichting om, gelet op de verspreidingsaanpak, vast te stellen welke delen van de bijheffing-informatieaangifte met welke bevoegde autoriteiten moeten worden uitgewisseld, een alleszins behapbare extra administratieve last voor haar met zich brengt. Zo zal een multinationale groep al een overzicht hebben van al haar groepsmaatschappijen en rechtsgebieden waarin die maatschappijen fiscaal gevestigd zijn. Bezien vanuit de multinationale groep is belangrijker nog dat de administratieve lasten door het wetsvoorstel per saldo juist fors omlaag gaan omdat Richtlijn (EU) 2025/872 een multilaterale kwalificerende overeenkomst tussen de lidstaten vormt waardoor multinationale groepen niet langer in alle lidstaten waar zij actief zijn maar nog slechts in één lidstaat de bijheffing-informatieaangifte hoeven in te dienen. Het Adviescollege toetsing regeldruk heeft aangegeven geen advies uit te brengen omdat er bij implementatie van Richtlijn (EU) 2025/872 geen nationale beleidsruimte is.

³⁵ Artikel 11.1, eerste lid, Wmb 2024 in samenhang met artikelen 26 en 26a, eerste lid, aanhef en onderdeel b, AWR.

³⁶ Artikel 8, derde lid, WIB in verbanding met artikel 53, vijfde lid, AWR.

³⁷ Kamerstukken II, 2022/23, 25087, nr. 318, p. 8.

5.2. Doenvermogen

Wat het doenvermogen van de bijheffing-informatieaangifte indienende groepsentiteit betreft geldt naar het oordeel van het kabinet dat haar doenvermogen niet wordt overvraagd. Hierbij is relevant dat belastingplichtigen in de zin van de WMB 2024 grote multinationale groepen zijn met een wereldwijde jaarlijkse omzet van ten minste € 750 miljoen. Hierdoor is de verwachting dat de voorgestelde wijzigingen zien op bedrijven die de benodigde (juridische) kennis al in huis hebben dan wel worden bijgestaan door een adviseur.

5.3. Budgettaire effecten

Het wetsvoorstel behelst enkel de uitwisseling van bepaalde gegevens met andere lidstaten. Het voorziet dus, evenals de implementatie van eerdere wijzigingen van Richtlijn 2011/16/EU, niet in de introductie van nieuwe fiscale verplichtingen. Daarom heeft het wetsvoorstel als zodanig geen budgettair effect aan de inkomstenkant.

6. Doeltreffendheid, doelmatigheid, evaluatie en monitoring

6.1. Doeltreffendheid en doelmatigheid

Op basis van EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing is het mogelijk dat multinationale groepen slechts één bijheffing-informatieaangifte hoeven in te dienen wanneer staten onder een kwalificerende overeenkomst vallen. Het wetsvoorstel ziet op de implementatie van Richtlijn (EU) 2025/872, waarmee een multilaterale kwalificerende overeenkomst tussen de lidstaten wordt gecreëerd. Doordat hierdoor maar één bijheffing-informatieaangifte hoeft te worden ingediend in plaats van een bijheffing-informatieaangifte in elke lidstaat waar een of meer groepsentiteiten zijn gevestigd, is het wetsvoorstel zeer doeltreffend. Daarnaast geschiedt de op centraal niveau in te dienen bijheffing-informatieaangifte met behulp van een uniform standaardmodel. Dat zorgt voor doelmatigheid.

6.2. Evaluatie en monitoring

Richtlijn 2011/16/EU en elke wijziging daarvan wordt - na implementatie - door de lidstaten feitelijk voortdurend gemonitord en op initiatief van de EC ook periodiek geëvalueerd. In dat kader wisselen lidstaten ook continue hun ervaringen uit. Daarmee wordt invulling gegeven aan artikel 15 inzake het delen van 'best practices' en de evaluatiebepaling van artikel 23 Richtlijn 2011/16/EU. Hetzelfde geldt overigens in OESO-context in het kader van de zogeheten 'peer reviews'.

7. Uitvoeringskosten

De uitvoeringsgevolgen zijn al grotendeels meegenomen in de uitvoeringstoets die is gedaan voor de WMB 2024.³⁸ Uit de aanvullende uitvoeringstoets komt dit ook naar voren aangezien er ter zake van het voorliggende wetsvoorstel in vergelijking met de WMB 2024 geen noemenswaardige uitvoeringsgevolgen zijn.

8. Transponeringstabel

Richtlijn (EU) 2025/872	Bepaling in gewijzigde Richtlijn 2011/16/EU	Bepaling in het wetsvoorstel of toelichting waarom implementatie niet nodig is	Omschrijving beleidsruimte	Toelichting op de keuze(n) bij de invulling van de beleidsruimte

³⁸ Kamerstukken II, 2022/23, 36369, nr. 3, p. 59. In de uitvoeringstoets bij het wetsvoorstel WMB 2024 is op p. 2 vermeld dat 'wordt voorzien in internationale uitwisseling van bijheffing-informatie-aangiften.'

Artikel 1, eerste lid, onderdeel a	Artikel 3, negende lid, eerste alinea, onder a en b	Geen implementatie nodig; reeds geïmplementeerd in artikel 2, eerste lid, onderdeel I, WIB	Geen	
Artikel 1, eerste lid, onderdeel b	Artikel 3, negende lid, eerste alinea, onderdeel c	Geen implementatie nodig; betreft een leeswijzer voor Richtlijn 2011/16/EU	Geen	
Artikel 1, tweede lid	Artikel 8, derde lid bis	Geen implementatie nodig; reeds geïmplementeerd in artikel 6c, tweede lid, WIB	Geen	
Artikel 1, derde lid	Artikel 8 bis sexies, eerste lid	Geen implementatie nodig; reeds geïmplementeerd in artikel 13.1, vijfde lid, WMB 2024	Geen	
	Artikel 8 bis sexies, tweede tot en met vierde lid	Geïmplementeerd in artikel 6i, eerste en tweede lid, WIB	Geen	
	Artikel 8 bis sexies, vijfde en zesde lid	Geen implementatie nodig; betreft een opdracht aan dan wel verbod voor de EC	Geen	
	Artikel 8 bis sexies, zevende lid	Geïmplementeerd in artikel 19, derde lid, WIB	Geen	
Artikel 1, vierde lid	Artikel 8 ter	Geen implementatie nodig; betreft geen verplichting jegens een andere lidstaat maar jegens de EC	Geen	
Artikel 1, vijfde lid	Artikel 9 bis, eerste lid, eerste zin	Geïmplementeerd in artikel 13a, eerste lid, WIB	Geen	
	Artikel 9 bis, eerste lid, tweede zin	Geen implementatie nodig; reeds geïmplementeerd in artikelen 47, 67b, 68, eerste lid en 69, eerste lid, AWR en artikel 13.3, eerste lid, WMB 2024	Geen	
	Artikel 9 bis, eerste lid, derde zin	Geïmplementeerd in artikel 6i, derde lid, WIB	Geen	
	Artikel 9 bis, tweede lid, eerste zin	Geïmplementeerd in artikel 13a, tweede lid, WIB	Geen	
	Artikel 9 bis, tweede lid, tweede zin	Geïmplementeerd in artikel 13a, derde en vierde lid, WIB	Geen	
	Artikel 9 bis, tweede lid, derde zin	Geïmplementeerd in artikel 13a, vijfde lid, WIB	Geen	
Artikel 1, zesde lid	Artikel 18, vierde lid	Geen implementatie nodig; betreft een opdracht aan lidstaten tot feitelijk handelen	Geen	
Artikel 1, zevende lid	Artikel 20, vierde lid	Geïmplementeerd in artikel 19, derde lid, WIB	Geen	

Artikel 1, achtste lid	Artikel 22, derde en vierde lid	Geen implementatie nodig; ingevolge artikel 2, derde lid, Richtlijn(EU) 2023/2226 nog niet relevant per 1 januari 2026	Geen	
Artikel 1, negende lid	Artikel 25 bis	Geïmplementeerd in artikel 13.3, tweede lid, WMB 2024 (en overigens reeds geïmplementeerd in artikel 13.3, eerste lid, WMB 2024)	Geen	
Artikel 1, tiende lid	Artikel 27 quinquies, eerste en derde lid	Geïmplementeerd in artikel 6i, derde lid, onderdeel a, WIB	Geen	
	Artikel 27 quinquies, tweede lid	Geen implementatie nodig; Nederland heeft genoemde keuze niet gemaakt	Geen	
	Artikel 27 quinquies, vierde lid	Artikel III	Geen	
Artikel 1, elfde lid		Geen implementatie nodig; bevat geen verplichting voor een lidstaat of rechtssubject	Geen	
Artikel 2		Geen implementatie nodig; betreft inwerkingtredingsbepaling	Geen	
Bijlage	Bijlage VII, deel I	Geïmplementeerd in artikel 2g, WIB	Geen	
	Bijlage VII, deel II	Geïmplementeerd in artikel 13.1, achtste lid (nieuw) WMB 2024	Geen	
	Bijlage VII, deel III	Geen implementatie nodig; reeds geïmplementeerd in artikel 13.1, vijfde lid, WMB 2024	Geen	
	Bijlage VII, deel IV	Geen implementatie nodig; bevat het standaardmodel voor de bijheffing-informatieaangifte	Geen	

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

De artikelsgewijze toelichting begint met twee inleidende opmerkingen. Ten eerste kent, zoals in paragraaf 1 van het algemeen deel van deze memorie reeds is opgemerkt, implementatie van Richtlijn (EU) 2023/2226 (DAC8) samenloop met het voorliggende wetsvoorstel waarmee Richtlijn (EU) 2025/872 (DAC9) wordt geïmplementeerd. Wat de voor implementatie van Richtlijn (EU) 2025/872 benodigde wetswijzigingen van de WIB betreft wordt om praktisch redenen ervoor gekozen om bij de vormgeving daarvan uit te gaan van de wettekst zoals deze luidt indien het wetsvoorstel ter implementatie van Richtlijn (EU) 2023/2226 tot wet wordt verheven. Ten tweede hangt het voorliggende wetsvoorstel nauw en onlosmakelijk samen met de WMB 2024. Daarom wordt voor het begrippenkader omwille van consistentie in het wetsvoorstel zo veel mogelijk aangesloten bij het begrippenkader van de WMB 2024. De in het wetsvoorstel gebruikte begrippen wijken op sommige punten wat af van de Nederlandse vertaling van de tekst van Richtlijn (EU)

2025/872. Zo wordt in het voorgestelde artikel 2g WIB bijvoorbeeld niet gesproken van 'aangifte met informatie betreffende de bijheffing' maar van het begrip 'bijheffing-informatieaangifte'. Een inhoudelijk verschil ten opzichte van de tekst van Richtlijn (EU) 2025/872 is uiteraard niet beoogd. Laatstgenoemd begrippenkader is voor het grootste deel opgenomen in artikel 1.2 WMB 2024.

Artikel 1, onderdelen A en B (de artikel 2, 2b en 2c van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

In de artikelen 2b, 2c en 6e WIB wordt verwezen naar 'de inspecteur'. In artikel 2b, derde lid, WIB wordt het begrip 'inspecteur' gedefinieerd als de inspecteur, bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel b, AWR. In artikel 2c, vijfde lid, WIB is artikel 2b, derde lid, WIB van overeenkomstige toepassing verklaard. In het in dit wetsvoorstel voorgestelde artikel 6i WIB wordt eveneens verwezen naar de inspecteur. Omdat het begrip daarmee voor meer bepalingen van de WIB relevant wordt, wordt voorgesteld om de begripsbepaling op te nemen in artikel 2, eerste lid, WIB, de bepaling waarin de definities zijn opgenomen die gelden voor de hele WIB en de daarop berustende bepalingen. Met de voorgestelde toevoeging van het begrip 'de inspecteur' aan artikel 2, eerste lid, WIB is het niet langer nodig om in de artikelen 2b, derde lid, en 2c, vijfde lid, WIB dat begrip te definiëren. Daarom wordt voorgesteld om de artikelen 2b, derde lid, en 2c, vijfde lid, WIB te laten vervallen.

Artikel 1, onderdeel C (artikel 2g van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

Met het voorgestelde artikel 2g WIB wordt Bijlage VII, deel I, Richtlijn 2011/16/EU geïmplementeerd. Het gaat hierbij om het begrippenkader dat in het kader van Richtlijn (EU) 2025/872 wordt gebezigd. Hierna wordt op de zes te implementeren begrippen ingegaan.

Algemeen deel

Het 'algemeen deel' van de 'bijheffing-informatieaangifte' (zie hierna) is het deel van die aangifte dat algemene informatie bevat over de multinationale groep als geheel. Het gaat om de informatie die in onderdeel 1 van het standaardmodel voor de bijheffing-informatieaangifte wordt opgevraagd. Dat onderdeel bevat onder meer een sectie met informatie over de vennootschapsstructuur (onderdeel 1.3) en een samenvatting op hoog niveau (onderdeel 1.4).

Bijheffing-informatieaangifte

Voor de definitie van dit begrip wordt verwezen naar het gelijkkluidende begrip in artikel 13.1, vijfde lid, WMB 2024. Het gaat op basis van dat artikel om een aangifte die door middel van een standaardformulier (zie hierna) wordt ingediend en bepaalde informatie bevat ten aanzien van de multinationale groep of binnenlandse groep. Het kan zowel een aangifte betreffen die op basis van artikel 13.1 WMB 2024 in Nederland wordt ingediend als een aangifte die in een andere lidstaat wordt ingediend.

Deel over rechtsgebieden

Met het begrip 'deel over rechtsgebieden' wordt bedoeld op die delen van de bijheffing-informatieaangifte die informatie bevatten over de toepassing van een kwalificerende binnenlandse bijheffing, een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel en een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel als bedoeld in artikel 1.2 WMB 2024, zulks met betrekking tot elk rechtsgebied waar de multinationale groep activiteiten verricht. Het gaat dan om informatie die in de onderdelen 2 en 3 van het standaardmodel voor de bijheffing-informatieaangifte wordt uitgevraagd. Opgemerkt wordt dat Richtlijn (EU) 2025/872 in navolging van de GIR MCAA spreekt van 'jurisdicties'. De WIB bezigt die term niet maar spreekt van 'rechtsgebieden'. Omwille van consistentie binnen de WIB wordt daarom gekozen voor de term 'rechtsgebieden'. De begrippen zijn inhoudelijk overigens hetzelfde.

Lidstaat die alleen een kwalificerende binnenlandse bijheffing toepast

Hierbij gaat het om een lidstaat die voor een bepaald 'te rapporteren verslagjaar' (zie hierna) enkel een kwalificerende binnenlandse bijheffing als bedoeld in artikel 1.2 WMB 2024 heeft ingevoerd.

Richtlijn (EU) 2022/2523

Dit begrip betreft de definitie van EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing. Het begrip is geen onderdeel van het begrippenkader van Bijlage VII, deel I, Richtlijn (EU) 2025/872 maar wordt in het voorgestelde artikel 2g WIB opgenomen omdat elders in de WIB naar EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing wordt verwezen, meer precies in het voorgestelde artikel 6i WIB.

Standaardmodel

De bijheffing-informatieaangifte dient op basis van een standaardformulier te worden ingediend. In artikel II, onderdeel A, onder 1, van dit wetsvoorstel wordt voorgesteld om in artikel 13.1, eerste lid, WMB 2024 een definitie op te nemen van het begrip 'standaardformulier'. Het betreft volgens die definitie een formulier dat overeenkomt met het model dat is opgenomen in bijlage VII, deel IV, van Richtlijn 2011/16/EU. In het voorgestelde artikel 2g WIB wordt verwezen naar artikel 13.1, eerste lid, onderdeel c, WMB 2024, waardoor deze definitie doorwerkt naar de WIB. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat in het voorgestelde artikel 2g WIB niet wordt gesproken van 'standaardformulier' maar van 'standaardmodel'. Reden daarvoor is dat de WIB de term 'standaardformulier' al in artikel 19 WIB bezigt.³⁹

Te rapporteren verslagjaar

Voor het begrip 'verslagjaar' wordt aangesloten bij de definitie in artikel 1.2 WMB 2024. Het te rapporteren verslagjaar is het verslagjaar waarop de bijheffing-informatieaangifte betrekking heeft.

Uitvoerende lidstaat

Bij dit begrip gaat het om een lidstaat die in het betreffende 'te rapporteren verslagjaar' een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel of een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel, of beide maatregelen, als bedoeld in artikel 1.2 WMB 2024 heeft toegepast.

Artikel 1, onderdeel D (artikel 6i van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

Met het voorgestelde artikel 6i WIB wordt artikel 8 bis sexies, Richtlijn (EU) 2025/872 geïmplementeerd. Laatstgenoemd artikel regelt de ingevolge de verspreidingsaanpak vormgegeven uitwisselingsverplichting voor Nederland met andere (lid)staten. In de verspreidingsaanpak manifesteert zich het uitgangspunt dat alleen gegevens worden uitgewisseld die voor de andere lidstaat gelet op hun implementatie van EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing heffingsrelevant kunnen zijn. De verspreidingsaanpak is in het leven geroepen, omdat de bijheffing-informatieaangifte een zeer omvangrijk document is dat informatie bevat die niet voor alle deelnemende rechtsgebieden relevant is.⁴⁰ Met de verspreidingsaanpak wordt daarom beoogd om deelnemende rechtsgebieden alleen die informatie te verschaffen die zij nodig hebben om de minimumbelasting te kunnen heffen en ter zake toezicht te kunnen houden. In zoverre is de verspreidingsaanpak dus restrictief: er wordt niet meer informatie gedeeld dan wat gelet op het doel dat de deelnemende rechtsgebieden de minimumbelasting kunnen effectueren strikt noodzakelijk is. De verspreidingsaanpak uit Richtlijn (EU) 2025/872 sluit aan bij de verspreidingsaanpak die is voorgesteld door het in de GIR opgenomen 'Inclusive Framework' van de OESO. De verspreidingsaanpak is dus ook beoogd van toepassing te zijn op rechtsgebieden buiten de EU, zodra hiervoor een kwalificerende overeenkomst zoals de GIR MCAA tussen bevoegde autoriteiten is gesloten. Bij de verspreidingsaanpak worden drie categorieën van ontvangers onderscheiden:

- De rechtsgebieden waarin de uiteindelijke moedermaatschappij is gevestigd;
- De rechtsgebieden met heffingsrecht onder de OESO-modelregels, waaronder de rechtsgebieden die een kwalificerende binnenlandse bijheffing hebben geïmplementeerd; en

³⁹ Aanwijzing 3.7, tweede lid, van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

⁴⁰ Zie punt 17 op p. 7 van de GIR.

- De overige rechtsgebieden die de OESO-modelregels hebben geïmplementeerd.

Artikel 8 bis sexies, eerste lid, Richtlijn 2011/16/EU is al geïmplementeerd, omdat artikel 13.1, vijfde lid, WMB 2024 het gebruik van het standaardmodel reeds verplicht stelt. Datzelfde geldt overigens voor Bijlage VII, deel III, Richtlijn 2011/16/EU.

Artikel 6i, eerste lid, WIB

Het voorgestelde artikel 6i, eerste lid, onderdelen a tot en met c, WIB regelt de implementatie van artikel 8 bis sexies, tweede lid, eerste alinea, Richtlijn 2011/16/EU. Artikel 6i, eerste lid, onderdeel d, WIB is de implementatie van artikel 8 bis sexies, tweede lid, tweede alinea vanaf de puntkomma, Richtlijn 2011/16/EU. Voor deze wijze van implementatie wordt gekozen, omdat aldus eerst wordt aangegeven met welke lidstaten het algemeen deel - te weten: onderdeel 1 - van de bijheffing-informatieaangifte wordt uitgewisseld (artikel 6i, eerste lid, onderdelen a en b, WIB) en daarna met welke lidstaten delen over rechtsgebieden - te weten: delen 2 en 3 - van de bijheffing-aangifte (artikel 6i, eerste lid, onderdelen c en d, WIB) worden uitgewisseld. Het voorgestelde artikel 6i, eerste lid, onderdeel e, WIB ten slotte is de implementatie van artikel 8 bis sexies, tweede lid, tweede alinea tot aan de puntkomma, Richtlijn 2011/16/EU. Het gaat bij dit onderdeel om de situatie van een rechtsgebied met een onderbelastewinstmaatregel ter zake waarvan een nihil tarief geldt. Als een rechtsgebied een nihil tarief heeft, is bepaalde informatie uit de delen over rechtsgebieden niet heffingsrelevant voor dat rechtsgebied. Immers, voor een dergelijk rechtsgebied is enkel relevant om te weten dat zij ingevolge noch EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing noch de OESO-modelregels ter zake van in de EU gevestigde groepsentiteiten minimumbelasting kan heffen. In die situatie volstaat het daarom om enkel een uittreksel van onderdeel 3.4.3 van het standaardmodel voor de bijheffing-informatieaangifte aan de bevoegde autoriteit van een dergelijk rechtsgebied te verstrekken. Genoemd uittreksel hoeft alleen die rij of rijen van onderdeel 3.4.3 van het standaardmodel te bevatten die gaan over de toerekening van de bijheffing ingevolge de onderbelastewinstmaatregel.⁴¹ Er wordt in deze context overigens van 'rechtsgebieden' in plaats van 'lidstaten' gesproken, omdat het ook voor niet-lidstaten van belang is om te weten dat zij ter zake van in de EU gevestigde groepsentiteiten geen heffingsrecht ingevolge de OESO-modelregels hebben.⁴²

Artikel 6i, tweede lid, WIB

Deze bepaling regelt de termijn waarbinnen Onze Minister de gegevens moet uitwisselen. De datum waarop die termijn verstrijkt hangt af van het moment waarop de bijheffing-informatieaangifte met betrekking tot een bepaald te rapporteren verslagjaar bij de inspecteur is ingediend. Licht dat moment vóór het verstrijken van de indieningstermijn, dan moet Onze Minister uiterlijk drie maanden na het verstrijken van de indieningstermijn gegevens uitwisselen. Hiermee wordt artikel 8 bis sexies, derde lid, Richtlijn 2011/16/EU geïmplementeerd. Gelet op artikel 13.1, zevende lid, WMB 2024 bedraagt de indieningstermijn vijftien maanden. Bij een verslagjaar dat gelijk is aan een kalenderjaar betekent dat dus dat de bijheffing-informatieaangifte die betrekking heeft op verslagjaar T uiterlijk moet zijn ingediend op 31 maart van jaar T+1 en Onze Minister de ingevolge het voorgestelde artikel 6i, eerste lid, WIB uit te wisselen gegevens uiterlijk op 30 juni van jaar T+1 aan de relevante bevoegde autoriteiten van andere lidstaten en rechtsgebieden moet verstrekken. Licht het indieningsmoment van de bijheffing-informatieaangifte ná het verstrijken van de indieningstermijn, dan moet Onze Minister de gegevens uiterlijk binnen drie maanden nadat de bijheffing-informatieaangifte bij de inspecteur is ingediend, uitwisselen. Hiermee wordt artikel 8 bis sexies, vierde lid, Richtlijn 2011/16/EU geïmplementeerd. Door aan te knopen bij het moment waarop de bijheffing-informatieaangifte bij de inspecteur wordt ingediend, en niet bij het moment waarop de inspecteur de bijheffing-informatieaangifte ter beschikking stelt aan Onze Minister, wordt voorkomen dat een eventuele vertraging bij het ter beschikking stellen de termijn waarbinnen moet worden uitgewisseld, verlengt.⁴³ Een dergelijke verlenging ziet het kabinet mede gelet op het Unierechtelijke beginsel van loyale samenwerking als onwenselijk.⁴⁴

⁴¹ Zie p. 60 van de GIR en punt 21 op p. 15 van de GIR MCAA.

⁴² Strikt genomen volgt dit voor niet-lidstaten reeds uit gebondenheid aan de GIR MCAA.

⁴³ Deze terbeschikkingstelling ligt besloten in de omstandigheid dat het ingevolge het voorgestelde artikel 6i, eerste lid, WIB gaat om de 'bij de inspecteur ingediende' bijheffing-informatieaangifte.

⁴⁴ Artikel 4 VWEU.

Artikel 6i, derde lid, WIB

Met het voorgestelde artikel 6i, derde lid, WIB worden twee afwijkingen van het tweede lid opgenomen. De in artikel 6i, derde lid, onderdeel a, WIB voorgestelde afwijking ziet op het eerste te rapporteren verslagjaar. Dat is het eerste verslagjaar waarin op een belastingplichtige de WMB 2024 van toepassing wordt, en welk jaar op of na 31 december 2023 aanvangt. Voor het eerste te rapporteren verslagjaar geldt dat de termijn waarbinnen Onze Minister moet uitwisselen geen drie maanden is, maar zes maanden. Deze termijn van zes maanden vangt aan op het moment dat de termijn waarbinnen de bijheffing-informatieaangifte moet zijn ingediend, is verstreken. Hiermee wordt artikel 27 quinquies, eerste en derde lid, Richtlijn 2011/16/EU geïmplementeerd. De in artikel 6i, derde lid, onderdeel b, WIB voorgestelde afwijking voorziet erin dat indien de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat op grond van (implementatie van) artikel 9 bis, eerste lid, eerste zin, Richtlijn 2011/16/EU Onze Minister ervan in kennis heeft gesteld dat de bij de inspecteur ingediende bijheffing-informatieaangifte fouten bevat die volgens haar moeten worden gecorrigeerd en Onze Minister dat standpunt deelt, Onze Minister onverwijld de informatie uit de gecorrigeerde bijheffing-informatieaangifte uitwisselt met toepassing van het voorgestelde artikel 6i, eerste lid, WIB. In zoverre is sprake van een afwijking van het voorgestelde artikel 6i, tweede lid, WIB, omdat de termijn waarbinnen dat moet gebeuren zo kort mogelijk is, namelijk 'onverwijld', wat erop neerkomt dat zo snel mogelijk moet worden uitgewisseld.⁴⁵ Hiermee wordt artikel 9 bis, eerste lid, derde zin, Richtlijn 2011/16/EU geïmplementeerd.

Artikel 1, onderdeel E (artikel 13a van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

Artikel 9 bis Richtlijn 2011/16/EU legt, mede gelet op het opschrift van dat artikel, aan de lidstaten mededelingsverplichtingen op in het kader van samenwerking op het gebied van correctie, naleving en handhaving.⁴⁶ Implementatie van dat artikel past daarmee in hoofdstuk II, afdeling 5, WIB, omdat die afdeling gaat over medewerking in het kader van te verlenen bijstand.⁴⁷ Daarom wordt voorgesteld om artikel 9 bis Richtlijn 2011/16/EU in die afdeling van de WIB te implementeren in het voorgestelde artikel 13a WIB.

Artikel 13a, eerste lid, WIB

Artikel 9 bis, eerste lid, Richtlijn 2011/16/EU ziet op herstel van fouten in de bijheffing-informatieaangifte. Het voorgestelde artikel 13a, eerste lid, WIB betreft de implementatie van artikel 9 bis, eerste lid, eerste zin, Richtlijn 2011/16/EU. Indien Onze Minister vermoedt dat in de gegevens die hij in het kader van de uitwisseling op grond van Richtlijn 2011/16/EU heeft ontvangen kennelijke fouten zitten die correctie behoeven, dan is hij verplicht de bevoegde autoriteit van wie hij die gegevens heeft ontvangen daarvan schriftelijk in kennis te stellen.⁴⁸ In de kennisgeving geeft Onze Minister aan waarop zijn vermoeden is gebaseerd en om wat voor kennelijke fouten het gaat. Met 'kennelijk' wordt hier bedoeld op, kort gezegd, fouten die opvallen bij ontvangst van de gegevens. Het gaat dus niet om fouten die pas na een grondigere analyse van de ontvangen gegevens kunnen worden vastgesteld. Evenmin gaat het om fouten die hun oorsprong vinden in een geschil over de interpretatie van EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing dan wel de OESO-modelregels. Niet elke kennelijke fout behoeft correctie. Alleen kennelijke fouten die een mogelijk heffingsbelang hebben, behoeven correctie. Het gaat daarmee om kennelijke fouten die verhinderen dat de belastingautoriteiten van de lidstaat bij wie de bijheffing-informatieaangifte is ingediend een passende beoordeling kunnen maken van de bijheffing-informatieaangifte en de juistheid van de omvang van de belastingschuld van de groepsentiteit die in die lidstaat is gevestigd en aldus aan de heffing van die lidstaat is

⁴⁵ 'Onverwijld' is in de Engelse versie van Richtlijn (EU) 2025/872 weergegeven als 'without undue delay'. Dat geldt ook voor de GIR MCAA, zie p. 9.

⁴⁶ De enige uitzondering is artikel 9 bis, eerste lid, derde zin, Richtlijn 2011/16/EU. Deze bepaling behelst namelijk de verplichting voor de lidstaat om gecorrigeerde informatie uit de bijheffing-informatieaangifte uit te wisselen. In het systeem van de WIB past deze bepaling beter in het voorgestelde artikel 6i WIB, want dat artikel gaat over de uitwisselingsverplichting.

⁴⁷ Hoofdstuk II, afdeling 6, WIB is minder geschikt omdat die afdeling algemene bepalingen bevat, terwijl artikel 9 bis Richtlijn 2011/16/EU enkel ziet op de uitwisseling in het kader van informatie uit de bijheffing-informatieaangifte.

⁴⁸ De eis van schriftelijkheid volgt uit punt 41 op p. 18 van de GIR MCAA en de bedoeling van Richtlijn (EU) 2025/872 om voor de interpretatie aan te sluiten bij de GIR MCAA.

onderworpen.⁴⁹ Het is aan de inkennisgestelde bevoegde autoriteit van de andere lidstaat om te beoordelen of de kennisgeving die Onze Minister aan haar heeft gezonden, aanleiding is om van de entiteit die bij haar de bijheffing-informatieaangifte heeft ingediend, een gecorrigeerde bijheffing-informatieaangifte te verkrijgen. Voor de omgekeerde situatie, dus ingeval Onze Minister een dergelijke kennisgeving ontvangt, geldt overigens dat sprake is van een bij de inspecteur ingediende onjuiste bijheffing-informatieaangifte. De inspecteur kan de entiteit die de onjuiste bijheffing-informatieaangifte heeft ingediend dan ingevolge de WMB 2024 en de AWR aansporen binnen een bepaalde termijn alsnog de juiste gegevens aan te leveren, bij niet-nakoming waarvan hij een boete kan opleggen.⁵⁰ Daarmee is artikel 9 bis, eerste lid, tweede zin, Richtlijn 2011/16/EU reeds geïmplementeerd.

Artikel 13a, tweede lid, WIB

Artikel 9 bis, tweede lid, Richtlijn 2011/16/EU ziet op de situatie waarin de relevante gegevens niet binnen de toepasselijke termijn zijn uitgewisseld. Met het voorgestelde artikel 13a, tweede lid, WIB wordt artikel 9 bis, tweede lid, eerste zin, Richtlijn 2011/16/EU geïmplementeerd. Deze bepaling ziet op de situatie waarin een in Nederland gevestigde groepsentiteit op grond van artikel 13.1, vierde lid, WMB 2024 Onze Minister ervan op de hoogte stelt dat de bijheffing-informatieaangifte door een andere groepsentiteit in een andere lidstaat wordt ingediend. Als Onze Minister vervolgens vaststelt dat de bevoegde autoriteit van die andere lidstaat niet binnen de driemaandstermijn als beschreven in artikel 8 bis sexies, derde lid, Richtlijn 2011/16/EU dan wel de specifiek voor het eerste te rapporteren verslagjaar geldende termijnen van artikel 27 quinquies, derde en vierde lid, Richtlijn 2011/16/EU gegevens met hem heeft uitgewisseld, voorziet het voorgestelde artikel 13a, tweede lid, WIB erin dat Onze Minister die autoriteit daarvan onverwijld in kennis stelt.

Artikel 13a, derde en vierde lid, WIB

Het voorgestelde artikel 13a, derde en vierde lid, WIB betreft implementatie van artikel 9 bis, tweede lid, tweede zin, Richtlijn 2011/16/EU. Laatstgenoemde bepaling ziet op de omgekeerde situatie, dus de situatie waarin - voor Nederland - Onze Minister door de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat ervan in kennis wordt gesteld dat hij geen gegevens heeft uitgewisseld en derhalve geen uitvoering heeft gegeven aan het voorgestelde artikel 6i, eerste lid, WIB. Onze Minister moet dan binnen een maand na ontvangst van de kennisgeving van de bevoegde autoriteit van de andere lidstaat aan die autoriteit meedelen waarom hij geen gegevens heeft uitgewisseld. Een dergelijke reden kan zijn dat er geen bijheffing-informatieaangifte bij de inspecteur is ingediend, de betreffende bevoegde autoriteit geen beoogde ontvanger van uit te wisselen gegevens is of dat er technische problemen waren.⁵¹ Een en ander wordt geïmplementeerd met het voorgestelde artikel 13a, derde lid, WIB.

Vervolgens kunnen zich twee situaties voordoen. De eerste situatie is dat Onze Minister geen aanleiding ziet om alsnog gegevens uit de bijheffing-informatieaangifte met de betreffende bevoegde autoriteit uit te wisselen. Dat kan bijvoorbeeld spelen als de reden voor het niet uitwisselen is dat Onze Minister meent dat gelet op het voorgestelde artikel 6i, eerste lid, WIB de betreffende lidstaat geen lidstaat is met wie gegevens moeten worden uitgewisseld. De tweede situatie is dat Onze Minister van oordeel is dat hij wel alsnog gegevens uit de bijheffing-informatieaangifte met de betreffende bevoegde autoriteit moet uitwisselen, en aldus uitvoering moet geven aan het voorgestelde artikel 6i, eerste lid, WIB. Dat kan bijvoorbeeld aan de orde zijn als de reden voor het niet uitwisselen is dat er technische problemen waren. In die tweede situatie deelt hij aan de betreffende autoriteit ook mee per welke datum zij die gegevens alsnog mag verwachten. Deze situatie wordt geïmplementeerd met het voorgestelde artikel 13, vierde lid, WIB.

Artikel 13a, vijfde lid, WIB

Genoemde datum moet zijn gelegen binnen een termijn van drie maanden gerekend vanaf de datum van ontvangst van de kennisgeving van de betreffende bevoegde autoriteit. Deze termijn is

⁴⁹ Zie punt 43 op p. 18 van de GIR MCAA.

⁵⁰ Zie artikel 47, 67b, 68, eerste lid en 69, eerste lid, AWR en artikel 13.3, eerste lid, WMB 2024.

⁵¹ Zie punt 44 op p. 18 van de GIR MCAA.

genoemd in artikel 9 bis, tweede lid, derde zin, Richtlijn 2011/16/EU en wordt geïmplementeerd met het voorgestelde artikel 13a, vijfde lid, WIB.

Artikel I, onderdeel F (artikel 19 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

Met de voorgestelde wijziging wordt een verwijzing naar artikel 6i WIB toegevoegd. Dit regelt dat Onze Minister ook voor de uitwisseling van gegevens op basis van artikel 6i WIB gebruikmaakt van een door de EC ontwikkeld en voorgeschreven uitwisselingsformat.⁵² Hiermee wordt artikel 1, zevende lid, Richtlijn (EU) 2025/872 geïmplementeerd, welke bepaling voorziet in een nieuwe redactie van artikel 20, vierde lid, Richtlijn 2011/16/EU.

Artikel II, onderdeel A (artikel 13.1 van de Wet minimumbelasting 2024)

Er worden twee wijzigingen van artikel 13.1 WMB 2024 voorgesteld. Met het voorgestelde artikel 13.1, eerste lid, onderdeel c, WMB 2024 wordt een definitie van het begrip standaardformulier opgenomen. Die definitie is relevant voor artikel 13.1, vijfde lid, WMB 2024 waarin is geregeld dat de bijheffing-informatieaangifte moet worden ingediend door middel van een standaardformulier. Met de voorgestelde definitie wordt verduidelijkt dat dit standaardformulier een formulier is dat overeenkomt met het model dat is opgenomen in bijlage VII, deel IV, van Richtlijn 2011/16/EU. Bij het invullen van het standaardformulier moet de toelichting (de 'explanatory guidance') op het formulier worden gevolgd.⁵³ Bij het indienen van het standaardformulier wordt gebruik gemaakt van de opmaaktaal xml.

Daarnaast wordt voorgesteld om, onder vernummering van artikel 13.1, achtste lid, WMB 2024 tot negende lid, een lid in te voegen. Het voorgestelde artikel 13.1, achtste lid, WMB 2024 regelt dat de groepsentiteit die de bijheffing-informatieaangifte bij de inspecteur indient - dat is de informatieaangifte-indienende groepsentiteit in de zin van artikel 1.2, eerste lid, WMB 2024 - gelet op het voorgestelde artikel 6i, eerste lid, WIB verplicht is aan te geven welke delen van de bijheffing-informatieaangifte met welke (lid)staten moeten worden uitgewisseld. Deze bepaling strekt ertoe Onze Minister te faciliteren bij het voldoen aan diens uitwisselingsverplichtingen. Hiermee wordt bijlage VII, deel II, Richtlijn 2011/16/EU geïmplementeerd. Het standaardmodel voor de bijheffing-informatieaangifte bevat overigens velden waarin de informatieaangifte-indienende groepsentiteit de relevante jurisdicties en de met die jurisdicties uit te wisselen delen van de bijheffing-informatieaangifte moet aangeven.⁵⁴ Verder spannen de EC en de OESO zich er voor in om verdere begeleiding te geven, welke begeleiding ook via de website van de Belastingdienst kenbaar kan worden gemaakt.⁵⁵ Er wordt voor gekozen om de bepaling in de WMB 2024 zelf te implementeren en dit niet te regelen via de ministeriële regeling genoemd in artikel 13.1, achtste lid, WMB 2024. Dat past namelijk beter bij het karakter van een expliciete richtlijnverplichting.

Artikel II, onderdeel B (artikel 13.3 van de Wet minimumbelasting 2024)

Met het voorgestelde artikel 13.1, achtste lid, WMB 2024 wordt een verplichting geïntroduceerd voor de groepsentiteit die de bijheffing-informatieaangifte bij de inspecteur indient. Niet-nakoming van verplichtingen moet kunnen worden gesanctioneerd. Niet-nakoming van de verplichting waar het hier om gaat - aangeven welke delen van de bijheffing-informatieaangifte met welke (lid)staten moeten worden uitgewisseld - is minder ernstig dan wanneer de verplichting tot het tijdig indienen van een correcte bijheffing-informatieaangifte in de zin van artikel 13.1, tweede lid,

⁵² De EC wordt hierbij ingevolgd artikel 26, eerste lid, Richtlijn 2011/16/EU bijgestaan door het Comité inzake administratieve samenwerking op belastinggebied. Voor de totstandkoming van een bepaald uitwisselingsformat moet de EC gelet op de verwijzing naar artikel 26, tweede lid, Richtlijn 2011/16/EU de onderzoeksprocedure van artikel 5 van Verordening (EU) nr. 182/2011 van het Europees Parlement en de Raad volgen. Die procedure houdt in dat de EC een positief advies van het Comité nodig heeft om een bepaald uitwisselingsformat vast te stellen en voor te schrijven.

⁵³ Zie Annex A2 van de GIR. Overweging 16 van de preambule bij Richtlijn (EU) 2025/872 refereert ook aan de toelichting op het standaardformulier als een instructie die belastingplichtigen moeten volgen.

⁵⁴ Zie in het bijzonder onderdeel 1.1, punt 6, onderdeel 1.4 en onderdeel 3 van het standaardmodel.

⁵⁵ Zie ook punt 18 op p. 8 van de GIR.

WMB 2024 niet wordt nagekomen. Het is namelijk niet zo dat ingeval eerstgenoemde verplichting niet wordt nagekomen, Onze Minister in het geheel niet in staat is om zijn uitwisselingsverplichting na te komen. Dat is anders ingeval er geen of een onjuiste bijheffing-informatieaangifte is ingediend. Wat ernst betreft ligt niet-nakoming van de verplichting om aan te geven welke delen van de bijheffing-informatieaangifte met welke lidstaten moeten worden uitgewisseld meer in de buurt van de ernst van niet-nakoming van de verplichting om Onze Minister op grond van artikel 13.1, vierde lid, WMB 2024 mee te delen in welke andere staat de bijheffing-informatieaangifte wordt ingediend. Daarom wordt voorgesteld om niet-nakoming van de verplichting die is opgenomen in het voorgestelde artikel 13.1, achtste lid, WMB 2024 te sanctioneren met een bestuurlijke boete van maximaal het bedrag van de vierde geldboetecategorie van artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht (thans: € 25.750). Daartoe wordt voorgesteld artikel 13.3, tweede lid, WMB 2024 te wijzigen.

Artikel III

Met het voorgestelde artikel III wordt artikel 27 quinquies, vierde lid, Richtlijn 2011/16/EU geïmplementeerd. Reden om dat niet in de WIB zelf, maar in een artikel van het onderhavige wetsvoorstel op te nemen is dat artikel 27 quinquies, vierde lid, Richtlijn 2011/16/EU een tijdelijk karakter heeft. De bepaling verliest vanaf 1 december 2026 immers haar betekenis. De bepaling bevat in essentie een afwijking van alle uitwisselingstermijnen vermeld in Richtlijn (EU) 2025/872 in die zin dat zij bepaalt dat niet vóór een bepaalde datum - 1 december 2026 - mag worden uitgewisseld, terwijl de andere uitwisselingstermijnen bepalen dat binnen een bepaalde termijn moet zijn uitgewisseld. Dat komt er op neer dat Onze Minister niet eerder dan vanaf die datum uitvoering mag geven aan het voorgestelde artikel 6i, eerste lid, WIB. Reden voor deze uitgestelde toepassing van de uitwisselingsverplichting is dat de eerste bijheffing-informatieaangiften uiterlijk 30 juni 2026 zullen zijn ingediend en lidstaten enige tijd nodig zullen hebben om de uitwisseling te kunnen operationaliseren..⁵⁶

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat artikel 27 quinquies, tweede lid, Richtlijn 2011/16/EU geen implementatie behoeft, omdat die bepaling geldt voor lidstaten die ervoor hebben gekozen om noch een regel inzake inkomensinclusie, noch een regel inzake onderbelaste winst in de zin van EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing toe te passen..⁵⁷ Nederland heeft daar wel voor gekozen..⁵⁸

⁵⁶ Zie overweging 7 bij de preambule bij Richtlijn (EU) 2025/872.

⁵⁷ Artikel 1, eerste lid, EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing.

⁵⁸ Artikel 1.1 WMB 2024.