

## **RJ-Uiting 2023-14: Ontwerpaleinea's inzake Pijler 2-winstbelastingen**

|                                  |  |
|----------------------------------|--|
| <i>Hoofdstuk RJ</i>              | <i>272 'Belastingen naar de winst'</i>               |
| <i>Alinea's</i>                  | <i>102, 102a, 717, 718</i>                           |
| <i>Hoofdstuk RJk</i>             | <i>B15 'Belastingen naar de winst'</i>               |
| <i>Alinea</i>                    | <i>127</i>   |
| <br>                             |  |
| <i>Status</i>                    | <i>Ontwerp-Richtlijn</i>                             |
| <i>Publicatiedatum RJ-Uiting</i> | <i>21 december 2023</i>                              |
| <i>Voorgestelde ingangsdatum</i> | <i>1 januari 2023 (eerder toepassing toegestaan)</i> |
| <br>                             |  |
| <i>Commentaarperiode tot</i>     | <i>31 januari 2024</i>                               |

### **Inleiding**

#### *Voor wie is deze RJ-Uiting relevant?*

Deze RJ-Uiting is relevant voor Nederlandse rechtspersonen die zullen moeten voldoen aan de 'Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2)'<sup>1</sup> gebaseerd op de 'Pillar Two model rules' van de OESO. Dit betreffen multinationale en binnenlandse groepen met een (geconsolideerde) groepsomzet van meer dan EUR 750 miljoen.

#### *Welke wijzigingen stelt de RJ voor*

De RJ stelt voor om het volgende aan hoofdstuk 272 'Belastingen naar de winst' toe te voegen:

- de verduidelijking dat Pijler 2-winstbelastingen vallen onder de reikwijdte van hoofdstuk 272 'Belastingen naar de winst';
- de verplichte tijdelijke uitzondering voor de verwerking van latente belastingvorderingen en -verplichtingen die verband houden met Pijler 2-winstbelastingen;

---

<sup>1</sup> [https://www.eerstekamer.nl/wetsvoorstel/36369\\_wet\\_minimumbelasting\\_2024](https://www.eerstekamer.nl/wetsvoorstel/36369_wet_minimumbelasting_2024)

- toelichtingsvereisten met betrekking tot de (doorbelaste) Pijler 2-winstbelastingen; en
- toelichtingsvereisten om inzicht te geven in de verwachte effecten van de Pijler 2-wetgeving.

De verplichte tijdelijke uitzondering voor de verwerking van latente belastingvorderingen en -verplichtingen die verband houden met Pijler 2-winstbelastingen is van tijdelijke aard (geen einddatum gedefinieerd). Daarnaast zal het toelichtingsvereiste met betrekking tot de verwachte effecten van Pijler 2-wetgeving slechts van toepassing zijn voor verslagjaar 2023 (indien gelijk aan kalenderjaar).

#### *RJk-bundel*

In zijn algemeenheid is de verwachting dat micro- en kleine rechtspersonen niet te maken hebben met de Pijler 2-wetgeving, tenzij een micro- of kleine rechtspersoon deel uitmaakt van een groep die onder Pijler 2-wetgeving valt. Alleen in die situatie zijn de bepalingen die zijn opgenomen in de RJ-bundel relevant.

De RJ stelt derhalve voor om in alinea 127 van hoofdstuk B15 ‘Belastingen naar de winst’ een algemene verwijzing naar de Pijler 2-bepalingen uit hoofdstuk 272 ‘Belastingen naar de winst’ op te nemen.

#### *Ingangsdatum*

De RJ stelt voor de wijzigingen in te laten gaan voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023. De RJ stelt voor eerdere toepassing toe te staan en aan te bevelen.

Indien sprake is van verslagjaren of van tussentijdse berichten die eindigen op of voor 31 december 2023, kan een rechtspersoon – vooruitlopend op het definitief vaststellen van de voorgestelde wijzigingen in deze RJ-Uiting – reeds gebruikmaken van de verplichte tijdelijke uitzondering inzake het verwerken van latente belastingen zoals opgenomen in deze ontwerp-Richtlijn.

Een rechtspersoon is niet verplicht om de toelichtingen op te nemen in tussentijdse berichten die eindigen op of voor 31 december 2023.

#### *Commentaarperiode*

De RJ nodigt u uit tot het inzenden van reacties en commentaren op deze RJ-Uiting. Deze kunnen tot uiterlijk 31 januari 2024 worden ingediend bij het RJ-secretariaat, bij voorkeur per e-mail (secretariaat@rjnet.nl). Commentaren zullen als openbare informatie worden behandeld en op de RJ-website worden gepubliceerd, tenzij door respondenten is aangegeven dat het commentaar geheel of gedeeltelijk moet worden aangemerkt als vertrouwelijk.

## Achtergrond en inhoud

Deze RJ-Uiting is het vervolg op de in juli 2023 gepubliceerde RJ-Uiting 2023-12 ‘De verwerking van winstbelasting inzake ‘Pillar Two model rules’ onder de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving’. In die RJ-Uiting werd aangekondigd dat het voornemen bestond om de Richtlijnen aan te passen in het kader van Pijler 2-winstbelastingen.

### *Pillar Two model rules*

In oktober 2021 stemden meer dan 135 jurisdicties, waaronder Nederland, in met het raamwerk<sup>2</sup> van de OESO (Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling) voor de aanpak van de uitdagingen op het gebied van belastingen die voortvloeien uit de digitalisering van de economie. Daartoe heeft de OESO zogeheten ‘Pillar Two model rules’ ontwikkeld.

De hoofdlijn van deze OESO ‘Pillar Two model rules’ is als volgt:

- a. Het doel is dat grote multinationale groepen een minimumbedrag belasting betalen over inkomsten in elke jurisdictie waar ze actief zijn.
- b. Daartoe wordt een systeem van aanvullende belastingen toegepast dat ertoe leidt dat het totale bedrag aan winstbelastingen dat moet worden betaald over de winst in elke jurisdictie ten minste het minimumtarief van 15% bedraagt.
- c. Primair is de uiteindelijke moedermaatschappij van een groep verplicht om de aanvullende belasting te betalen, in het rechtsgebied waar zij gevestigd is, over de winsten van haar dochterondernemingen die minder dan 15% worden belast.

In Nederland is het wetsvoorstel (‘Wet minimumbelasting 2024’) op 19 december 2023 door de Eerste Kamer aangenomen. De wet treedt in werking met ingang van 31 december 2023 en vindt voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2023.

Deze nieuwe fiscale wetgeving heeft gevolgen voor de verantwoording van winstbelastingen in de jaarrekening. Zie hierna onder ‘Samenvatting’ voor een verdere uitwerking van de vereisten van de ‘Pijler 2-winstbelastingen’ voor verslagjaar 2023 en 2024 (indien gelijk aan kalenderjaar).

### *Tijdelijke aard van de verplichte uitzondering voor de verwerking van latente belastingen die verband houden met Pijler 2-winstbelastingen*

Het is nog niet duidelijk hoe de bepalingen van hoofdstuk 272 ‘Belastingen naar de winst’ moeten worden toegepast op latente belastingen die verband houden met Pijler 2-winstbelastingen. Gezien het korte tijdsbestek van implementatie, stelt de RJ voor om een verplichte tijdelijke uitzondering voor de verwerking van latente belastingvorderingen en -verplichtingen die verband houden met Pijler 2-winstbelastingen te hanteren. Deze verplichte tijdelijke uitzondering in de Richtlijnen is in lijn met de recente wijzigingen in IAS 12 ‘Income Taxes’. Daarnaast is in IAS 12 bepaald dat er tevens geen toelichting mag worden opgenomen met betrekking tot dit onderwerp. De RJ is van mening dat de rechtspersonen vrijheid hebben om vrijwillige informatie in de jaarrekening op te nemen en heeft geen verbod op een toelichting opgenomen in de Richtlijnen. De RJ zal de ontwikkelingen op het gebied van Pijler 2-wetgeving volgen.

---

<sup>2</sup> Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) - statement on a Two-pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy

## **Voorgestelde wijzigingen Richtlijnen voor middelgrote en grote rechtspersonen**

De RJ stelt voor om in een nieuwe alinea toe te voegen dat Pijler 2-winstbelastingen vallen onder de reikwijdte van hoofdstuk 272 'Belastingen naar de winst' (ontwerp-alinea 272.102a). Tevens stelt de RJ voor om in deze alinea de verplichte tijdelijke uitzondering op te nemen dat geen latente belastingen worden verwerkt die verband houden met Pijler 2-winstbelastingen.

De RJ stelt verder voor dat een rechtspersoon in de toelichting moet vermelden dat gebruik is gemaakt van de verplichte uitzondering. Tevens wordt voorgesteld dat het bedrag van de Pijler 2-winstbelastingen (inclusief een eventuele doorbelasting), dat verwerkt is als belastinglast (of -bete), afzonderlijk wordt toegelicht (ontwerp-alinea 272.117).

Primair is de uiteindelijke moedermaatschappij van een groep verantwoordelijk voor de Pijler 2-winstbelastingen, maar de moedermaatschappij kan deze taak ook toewijzen aan een andere groepsmaatschappij. Als de rechtspersoon die verantwoordelijk is voor de Pijler 2-winstbelastingen deze (deels) doorbelast aan andere groepsmaatschappijen, dan verwerken de groepsmaatschappijen deze doorbelasting als belastinglast in de winst-en-verliesrekening. De groepsmaatschappijen verantwoorden geen belastinglast in de winst-en-verliesrekening als zij geen doorbelasting krijgen. Zowel de rechtspersoon die verantwoordelijk is voor de Pijler 2-winstbelastingen als de doorbelaste groepsmaatschappijen lichten de wijze van Pijler 2-winstdoorbelasting toe.

Voor de periodes waarin de Pijler 2-wetgeving is vastgesteld, dan wel daartoe materieel reeds op balansdatum is besloten maar waarin de Pijler 2-wetgeving nog niet van kracht is, stelt de RJ voor dat een rechtspersoon inzicht geeft in verwachte effecten van Pijler 2-wetgeving. Afhankelijk van de specifieke situatie wordt inzicht gegeven in de status van de implementatie, en voor zover mogelijk, in de kwalitatieve of kwantitatieve effecten van de Pijler 2-wetgeving (ontwerp-alinea 272.118).

Een rechtspersoon is niet verplicht om deze toelichtingen op te nemen in tussentijdse berichten die eindigen op of voor 31 december 2023.

Aangezien de Pijler 2-wetgeving in Nederland van toepassing is vanaf verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2023, stelt de RJ voor om de bepalingen die verband houden met Pijler 2-winstbelastingen voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023 in te laten gaan.

### **Samenvatting**

Rechtspersonen die onder de reikwijdte van Pijler 2-wetgeving vallen, dienen de volgende informatie per verslagjaar (indien gelijk aan kalenderjaar) in de jaarrekening te vermelden.

Voor een uiteindelijke moedermaatschappij van een groep of een rechtspersoon die binnen de groep als verantwoordelijke is aangewezen voor de Pijler 2-winstbelasting:

- Verslagjaar 2023:
  - een toelichting dat gebruik is gemaakt van de verplichte uitzondering inzake de verwerking van latente belastingvorderingen en -verplichtingen die verband houden met Pijler 2-winstbelastingen (ontwerp-alinea 272.717, onderdeel a); en

- een toelichting van de verwachte effecten van Pijler 2-wetgeving (ontwerp-alea 272.718).
- Verslagjaar 2024:
  - een toelichting dat gebruik is gemaakt van de verplichte uitzondering inzake de verwerking van latente belastingvorderingen en -verplichtingen die verband houden met Pijler 2-winstbelastingen (ontwerp-alea 272.717, onderdeel a);
  - een toelichting van de Pijler 2-belastinglast (of -bete) die in de belastinglast of -bete is verwerkt (ontwerp-alea 272.717, onderdeel b); en
  - de wijze van een eventuele doorbelasting (ontwerp-alea 272.717, onderdeel c).

Voor een rechtspersoon, niet zijnde een uiteindelijke moedermaatschappij van een groep of de rechtspersoon die binnen de groep als verantwoordelijke is aangewezen voor de Pijler 2-belastingen:

- Verslagjaar 2023:
  - een toelichting dat gebruik is gemaakt van de verplichte uitzondering inzake de verwerking van latente belastingvorderingen en -verplichtingen die verband houden met Pijler 2-winstbelastingen (ontwerp-alea 272.717, onderdeel a); en
  - een toelichting van de verwachte effecten van Pijler 2-wetgeving (ontwerp-alea 272.718).
- Verslagjaar 2024:
  - een toelichting dat gebruik is gemaakt van de verplichte uitzondering inzake de verwerking van latente belastingvorderingen en -verplichtingen die verband houden met Pijler 2-winstbelastingen (ontwerp-alea 272.717, onderdeel a);
  - een toelichting van een ontvangen Pijler 2-doorbelasting verwerkt in de belastinglast of -bete (ontwerp-alea 272.717, onderdeel b). Of, een toelichting dat er geen doorbelaste Pijler 2-winstbelasting is; en
  - de wijze van een eventuele doorbelasting (ontwerp-alea 272.717, onderdeel c).

## **Voorgestelde wijzigingen Richtlijnen voor micro- en kleine rechtspersonen**

In deze paragraaf worden de voorgestelde wijzigingen in de RJk-bundel nader toegelicht.

In zijn algemeenheid is de verwachting dat micro- en kleine rechtspersonen niet te maken hebben met de Pijler 2-wetgeving, tenzij een micro- of kleine rechtspersoon deel uitmaakt van een groep die onder Pijler 2-wetgeving valt. Alleen in die situatie zijn de bepalingen relevant die zijn opgenomen in de RJ-bundel.

De RJ stelt derhalve voor om in ontwerp-alea 127 van hoofdstuk B15 ‘Belastingen naar de winst’ een algemene verwijzing naar de Pijler 2-bepalingen uit hoofdstuk 272 ‘Belastingen naar de winst’ op te nemen.

Op basis van alinea 301 van hoofdstuk M1 ‘Microrechtspersonen’ zijn de voorstellen die betrekking hebben op verwerkings- en waarderingsaspecten ook van toepassing voor microrechtspersonen.

# Voorgestelde wijzigingen in Richtlijnen voor middelgrote en grote rechtspersonen

## Voorgestelde wijzigingen in RJ-bundel

### 272 BELASTINGEN NAAR DE WINST

*Deze Richtlijn 272 (aangepast 2024) vervangt de Richtlijn 272 (aangepast 2022) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023.*

---

#### 272.1 Inleiding

##### Doel en toepassingsgebied

##### 272.102

Dit hoofdstuk behandelt de verwerking, de waardering, de presentatie en de toelichting van belastingen naar de winst. Belastingen naar de winst omvatten alle binnenlandse en buitenlandse belastingen die worden geheven over de fiscale winst, zoals bedoeld in paragraaf 0 Definities.

##### 272.102a

Dit hoofdstuk is ook van toepassing op minimumbelastingen die voortvloeien uit aangenomen of aangekondigde belastingwetgeving die als doel hebben de Pijler 2-modelregels ('Pillar Two model rules') die zijn gepubliceerd door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) te implementeren (inclusief belastingwetgeving die een kwalificerende binnenlandse minimumbelasting zoals beschreven in die modelregels implementeert). Dergelijke belastingwetgeving en de daaruit voortvloeiende winstbelastingen worden aangeduid als 'Pijler 2-wetgeving' en 'Pijler 2-winstbelastingen' ('Pillar 2 tax'). **Als uitzondering op de vereisten in dit hoofdstuk dient een rechtspersoon geen latente belastingvorderingen en -verplichtingen te verwerken die verband houden met Pijler 2-winstbelastingen.**

#### 272.7 In de toelichting op te nemen gegevens

##### Pijler 2-winstbelastingen

##### 272.717

In de toelichting dient met betrekking tot de (doorbelaste) Pijler 2-winstbelastingen het volgende te worden vermeld:

- a. dat gebruik is gemaakt van de verplichte uitzondering in alinea 102a inzake de verwerking van latente belastingvorderingen en -verplichtingen die verband houden met Pijler 2-winstbelastingen;
- b. de Pijler 2-belastinglast (of -bete), inclusief een eventuele Pijler 2-doorbelasting, verwerkt in de belastinglast of -bete; en
- c. indien Pijler 2-winstbelastingen worden doorbelast, de wijze van doorbelasting (naar analogie van paragraaf 8 Belastingen binnen een fiscale eenheid).

## 272.718

In perioden waarin de Pijler 2-wetgeving is vastgesteld, dan wel daartoe materieel reeds op balansdatum is besloten, maar waarin de Pijler 2-wetgeving nog niet van kracht is, dient de rechtspersoon de verwachte effecten van Pijler 2-wetgeving te vermelden. Afhankelijk van de specifieke situatie wordt inzicht gegeven in de status van de implementatie, en voor zover mogelijk in de kwantitatieve en/of kwalitatieve effecten.

## **Voorgestelde wijzigingen in Richtlijnen voor micro- en kleine rechtspersonen**

### **Voorgestelde wijzigingen in RJk-Bundel**

#### **B15 BELASTINGEN NAAR DE WINST**

*Deze Richtlijn B7 (aangepast 2024) vervangt de Richtlijn B15 (aangepast 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023.*

---

### **Onderwerpen die worden behandeld in de RJ-bundel**

#### **B15.127**

Voor de verwerking, waardering en toelichting van onzekere belastingposities wordt verwezen naar alinea 402a van hoofdstuk 272 Belastingen naar de winst.

Voor de bepalingen van Pijler 2-winstbelastingen wordt verwezen naar hoofdstuk 272 Belastingen naar de winst.