

# Reactie internetconsultatie aanpak fiscale regelingen

Amsterdam, 9 april 2023

Geachte heer/mevrouw,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) heeft met belangstelling kennisgenomen van de internetconsultatie fiscale regelingen en draagt graag bij aan de bredere dialoog die deze internetconsultatie beoogt.

Met vriendelijke groet,  
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Edwin Visser  
Bestuur NOB



## Inleiding

De NOB onderschrijft de wens van het kabinet om te komen tot een eenvoudiger en toekomstbestendig belastingstelsel. De noodzaak daartoe is door de jaren heen reeds in verschillende publicaties belicht, waaronder:

- 2010: **Continuïteit en vernieuwing: Een visie op het belastingstelsel**<sup>1</sup> (Studiecommissie Belastingstelsel van Weeghel)
- 2013: **Naar een activerender belastingstelsel**<sup>2</sup> (Commissie inkomstenbelasting en toeslagen Van Dijkhuizen)
- 2019: **Ontwerp voor een beter belastingstelsel**<sup>3</sup> (Redactie Sijbren Cnossen en Bas Jacobs)
- 2020: **Bouwstenen beter belastingstelsel**<sup>4</sup> (Ministerie van Financiën)
- 2020: **Kansrijk belastingbeleid**<sup>5</sup> (Centraal Planbureau)
- 2022: **Licht uit, spot aan: de vermogensverdeling**<sup>6</sup> (IBO Vermogensverdeling)
- 2023: **Een economisch afwegingskader voor belastinginstrumenten**<sup>7</sup> (Centraal Planbureau)

De NOB draagt graag bij aan een constructieve discussie over een toekomstbestendig belastingstelsel om tot consistente, rechtvaardige en uitvoerbare wet- en regelgeving te komen. Tegen die achtergrond wil de NOB graag een aantal reflecties delen en een bijdrage leveren aan fiscale beleidskeuzes die kunnen leiden tot een stabiel fiscaal klimaat.

## Maatschappelijke uitdagingen

Het is goed de bestaande fiscale regelingen tegen het licht worden gehouden. Er is sprake van een enorme, ook budgettaire, wildgroei van dergelijke regelingen. De NOB meent dat het afschaffen of aanpassen van de bestaande fiscale regelingen echter dient te passen in een visie op een toekomstbestendig belastingstelsel.

---

<sup>1</sup> <https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/detail?id=2010D17436&did=2010D17436>

<sup>2</sup> [https://www.eerstekamer.nl/overig/20130617/naar\\_een\\_activerender/document](https://www.eerstekamer.nl/overig/20130617/naar_een_activerender/document)

<sup>3</sup> <https://www.eur.nl/en/ese/media/2020-12-ontwerp-voor-een-beter-belastingstelsel>

<sup>4</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/bouwstenen-voor-een-beter-belastingstelsel-tweede-kamer>

<sup>5</sup> <https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/CPB-Kansrijk-belastingbeleid-2020.pdf>

<sup>6</sup> <https://open.overheid.nl/repository/rnl-c2da23e05fef0df2b0cd79ff09c88c673d3b3e95/1/pdf/IBO%20Vermogensverdeling%20rapport%20-v2.pdf>

<sup>7</sup> <https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/CPB-Publicatie-Een-economisch-afwegingskader-voor-belastinginstrumenten.pdf>





Zonder een visie op een nieuw belastingstelsel dat voor iedereen werken en ondernemen lonend maakt en dat arbeidsparticipatie en economische groei stimuleert in plaats van afremt, lijkt een exercitie waarin de focus primair ligt op de reductie en aanpassing van de bestaande fiscale regelingen moeilijk haalbaar. Iedere regeling heeft immers zijn eigen groep belanghebbenden en die groep zal er bijna in alle gevallen op achteruit gaan als een fiscale regeling wordt afgeschaft. Tenzij de regeling wordt vervangen door een subsidie voor precies dezelfde doelgroep, zal een eventuele terugsluis van de opbrengst die afschaffing oplevert, nooit precies bij dezelfde doelgroep terechtkomen. Het is ook nodig het belastingstelsel opnieuw te ontwerpen. Het is 'uitgewerkt' in de woorden van de auteurs van het rapport 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel'.

Het huidige belastingstelsel en de huidige belastingmix met een (te) hoge afhankelijkheid van belastingen op arbeid, sluit niet meer aan bij de maatschappelijke uitdagingen waar Nederland en veel andere landen voor staan. Daarbij kan worden gedacht aan inkomens- en vermogensongelijkheid, de hoge (marginale) lastendruk op arbeid, de digitalisering en internationalisering van de economie, de krapte op de woningmarkt, de vergrijzing van de samenleving en de klimaatverandering. Daarnaast ziet de NOB een toenemende vraag naar publieke goederen als zorg en veiligheid. Deze uitdagingen vragen om fundamentele keuzes. Die keuzes die worden gemaakt door het kabinet over hoe Nederland om wil gaan met deze maatschappelijke uitdagingen dienen leidend te zijn en de fiscaliteit moet in lijn zijn met die gemaakte keuzes en deze ook ondersteunen.

Slechts indien langs deze lijnen wordt gedacht en gesproken, acht de NOB de kans dat bestaande fiscale regelingen succesvol kunnen worden aangepast of afgeschaft reëel. Per regeling naar draagvlak zoeken voor afschaffing lijkt de NOB een weinig kansrijke weg. In de voorbereiding van het ontwerp van een nieuw stelsel, meent de NOB dat bestaande regelingen wel dienen te worden geëvalueerd op effectiviteit, efficiëntie, en uitvoerbaarheid. In het recente rapport van het Centraal Planbureau '*een economisch afwegingskader voor belastinginstrumenten*' wordt geconcludeerd dat een systematische beschouwing van belastinginstrumenten kan helpen om de keuze en vormgeving van maatregelen te verbeteren. Daar hoort wat de NOB betreft ook bij dat altijd een afweging wordt gemaakt of een gerichte subsidie als beleidsinstrument niet de voorkeur zou moeten hebben boven een fiscale regeling.

De NOB pleit derhalve voor een terughoudend fiscaal beleid waarbij fiscale instrumenten alleen worden ingezet als blijkt dat deze het meest efficiënte middel zijn om de (economische) doelstellingen te bereiken. Daarbij vraagt de NOB ook oog te hebben voor de mondialisering en digitalisering van de economie. De Nederlandse belastingwet wordt steeds vaker aangevuld of aangepast door ontwikkelingen vanuit Europa of de OESO/G20. Om onze concurrentiekracht te borgen moet de wijze waarop andere landen deze regelgeving interpreteren en implementeren ook in Nederland in acht worden genomen. Het draagvlak voor de aanpassing van regelgeving vergroot als ook inzicht wordt gegeven in de aanwending van de opbrengsten van de maatregelen.





## Parameters voor een toekomstbestendig belastingstelsel

### *Weging fiscale regelingen*

In algemene zin onderschrijft de NOB de criteria die worden vermeld voor de beoordeling van de regelingen. We menen wel dat het hierbij van belang is om de brede economische implicaties van de diverse regelingen mee te nemen in de evaluatie. De NOB roept op om ook de (administratieve) lastendruk en het doenvermogen van burger, bedrijfsleven en overheid te adresseren bij de beoordeling van een regeling.

Daarnaast merkt de NOB ten aanzien van de effectiviteit van fiscale regelingen het volgende op. Bij fiscale regelingen is het vanzelfsprekend van belang dat zij in voldoende mate effectief zijn en aansluiten bij de doelstelling die aan de regeling ten grondslag ligt. Bij de effectiviteit is o.a. bepalend dat de regeling voldoende bekend is bij de doelgroep en dat deze doelgroep er ook gebruik van maakt. Zo is eerder dit jaar de middelingsregeling in de inkomstenbelasting afgeschaft, omdat hier te weinig gebruik van werd gemaakt. Ook kan worden gewezen op een recent verkennend onderzoek, waarin de AFM constateert dat er verschillende drempels zijn voor mensen om een derde pijlerpensioenproduct af te sluiten. Die drempels hebben betrekking op de bekendheid, toegankelijkheid en vergelijkbaarheid van producten in de derde pijler. Uit het onderzoek op basis van de CBS-microdata blijkt dat 5 procent van de werknemers en 11 procent van de zelfstandigen in 2020 enig bedrag hebben ingelegd in de derde pijler. Bovendien blijkt dat de inleg vaak gering is. De bekendheid (en daarmee de effectiviteit) van fiscale regelingen zoals de middelingsregeling en derde pijler(pensioen)sparen kan worden vergroot als uitvoerders van deze regeling hier pro-actiever op wijzen. Zo kan bij de jaarlijkse verstrekking van het pensioenoverzicht actief worden gewezen op de mogelijkheden en meer informatie worden verstrekt.

Naast de aandacht die dient te gaan naar de uitvoerbaarheid van regelgeving vanuit de zijde van de overheid vraagt de NOB ook rekening te houden met de toenemende lastendruk voor de burger en voor het bedrijfsleven. Tevens benadrukt de NOB dat de ambitie om tot een eenvoudiger belastingstelsel te komen vraagt om een gedegen voorbereiding. De NOB vraagt aandacht voor de consistentie en kwaliteit van wetgeving. In de context van deze internetconsultatie moet er tijd en ruimte zijn voor reflectie over de gevolgen van wijzigingen in bestaande fiscale regelingen om zo tot een gedegen proces te komen.

### *Invloed keuzes belastingstelsel op fiscale regelingen*

Naast het tegen het licht houden van de vele bestaande fiscale regelingen – zoals nu in de internetconsultatie gebeurt – is het ook van belang te onderzoeken of en in hoeverre bepaalde hoekstenen van ons belastingstelsel fiscale regelingen kunnen beïnvloeden.





### Voorbeeld

Een voorbeeld van een hoeksteen is dat inkomsten uit (vroegere) arbeid en uitkeringen zelfstandig in de heffing worden betrokken bij de ontvanger. Bij gehuwden en fiscale partners met een gezamenlijke huishouding worden deze inkomsten niet samengeteld. Dit is destijds een bewuste keuze geweest vanuit de gedachte om arbeidsparticipatie van beide partners zoveel mogelijk te stimuleren. Als er echter gebruik wordt gemaakt van meerdere regelingen (zoals toeslagen en een UWV-uitkering), kunnen regelingen tegen elkaar inwerken. Dit pakt momenteel nadelig uit voor een groep alleenverdieners met een uitkering van het UVW of van een private inkomensverzekering. Het betreft een groep (echt)paren bij wie de uitkering, zoals bijvoorbeeld de WIA of WW, van één van beide partners het enige inkomen van het stel is. Door verschillende regelingen die elkaar bijten, zogenoemde ‘samenloop van regelingen’, ontvangen zij minder toeslagen dan een vergelijkbaar (echt)paar met een bijstandsuitkering. Dit wordt veroorzaakt doordat zij slechts één inkomen (de uitkering van één partner, de ander heeft geen inkomen) hebben. Hierdoor betalen zij meer belasting dan een (echt)paar met een bijstandsuitkering (waarvan beide partners een uitkering krijgen en zagezegd dus twee keer inkomen binnenkomt). Dit komt doordat ze één keer recht hebben op de algemene heffingskorting. Als er bij twee personen inkomen binnenkomt, heb je hier twee keer recht op. Hierdoor hebben zij een hoger bruto-inkomen nodig om hetzelfde netto-inkomen als een (echt)paar met een bijstandsuitkering te halen. Op dit hogere bruto-inkomen verliest het paar al toeslagen. Het besteedbaar inkomen (netto-inkomen + toeslagen) van paren met één inkomen wordt daardoor lager dan die van een bijstandspaar (echt)paar met een bijstandsuitkering. Dit is een ongewenste uitkomst. Uit eerdere analyses bleek dat zo’n 5.700 huishoudens te maken zouden hebben met deze problematiek.<sup>8</sup>

Het verschil in belastingdruk voor een- en tweeverdieners is sterk opgelopen. De vraag rijst of een verdere stijging wenselijk is met het oog op gelijkheid en doelmatigheid. Dit is al in 2018 door het Centraal Planbureau gesignaleerd.<sup>9</sup> Omdat het aantal tweeverdieners de afgelopen decennia significant is toegenomen, kan worden gesteld dat het fiscale beleid op dat punt succesvol is geweest. Maar tegelijkertijd is op dit moment een terechte vraag of – indien de voor- en nadelen van deze keuze worden afgewogen – deze keuze niet moet worden heroverwogen. Ook hier zou kunnen worden gekeken wat andere landen om ons heen doen.

## Observaties over ontwikkelingen om ons heen

Nederland is een klein land met een open economie. Arbeid en kapitaal worden steeds mobieler. Door Corona heeft bijvoorbeeld het nieuwe fenomeen *remote working* een dat een enorme vlucht gekregen.

---

<sup>8</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2023/03/29/samenloop-van-regelingen-pakt-nadelig-uit-voor-groep-alleenverdieners-met-uitkering>

<sup>9</sup> <https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/CPB-Policy-Brief-2018-03-Eenverdieners-onder-druk.pdf>





Nederland zal – net als andere landen – scherp moeten letten op haar vestigingsklimaat. Hier is de laatste maanden opnieuw maatschappelijk aandacht voor gekomen.

In dat licht is van belang te noemen dat Nederland zich de laatste jaren heeft ingezet voor de bestrijding van ongewenste fiscale constructies en ontwijking van belasting.<sup>10</sup> Denk hierbij aan de totstandkoming van ATAD, DAC, Pillar 2 e.d.. Deze richtlijnen geven veelal een minimumniveau aan maatregelen aan, maar het staat een EU-lidstaat vrij om verder te gaan dan dit minimumniveau of om geen gebruik te maken van bepaalde uitzonderingsmogelijkheden waarin de richtlijn voorziet. Een goed voorbeeld is ATAD waar Nederland niet heeft gekozen voor de zogenoemde group escape en een percentage van 20 in plaats van 30 procent in de earnings stripping-bepalingen (artikel 15b Wet Vpb 1969). Juist door de stijgende rente in de afgelopen twaalf maanden, worden veel meer belastingplichtigen geconfronteerd met niet-aftrekbare rente. Een de invoering van een groepsescape zou hier soelaas kunnen bieden.

In bijlage I is een overzicht opgenomen, dat inzicht geeft waar Nederland ‘verder’ is gegaan, dan de richtlijn vereist. Indien Nederland nagenoeg de enige lidstaat is, die deze extra stap zet, dan leidt dit ertoe dat Nederland zich in negatieve zin onderscheidt ten opzichte van andere landen in het licht van het vestigingsklimaat. De NOB meent dat het van groot belang is, dat Nederland waakt dat het level playing field niet verstoort, omdat de balans van de budgettaire opbrengsten per saldo negatief zou kunnen uitvallen.

In het kader van fiscale regelingen is het ook van belang stil te staan bij de keuzes die Nederland heeft gemaakt bij de implementatie van EU-richtlijnen en deze in het kader van de actuele doelstellingen van het kabinet nog eens tegen het licht te houden. Een voorbeeld van een dergelijk actueel probleem is het woningtekort en de doelstelling van het kabinet om ieder jaar 100.000 extra woningen te realiseren. Hierbij zijn nieuwe betaalbare (huur)woningen van belang, omdat daar het tekort het grootste is. In dat licht valt op, dat woningbouwcorporaties hard worden getroffen door de rente-afgrekbeperking van artikel 15b Wet Vpb (rente-afgrekbeperking tot 20 procent van de winst). Door de eerder genoemde stijging van de rente in de afgelopen 12 maanden, is dit probleem nog nijpender geworden. Nederland heeft geen gebruik gemaakt van de mogelijkheid in artikel 4 lid 4 ATAD (publieke infrastructurele werken) om woningbouwcorporaties uit te zonderen van de rente-afgrekbeperking.

Uit onderzoek van de NOB (zie bijlage II), blijkt dat er een aantal Europese landen zijn, die wel gebruik maken van deze regeling en sociale woningbouw uitzonderen van de rente-afgrekbeperkingen. Gelet op de eerder genoemde doelstellingen van het kabinet – en de stagnatie in realisatie van nieuwe woningen – zou het kabinet kunnen overwegen om artikel 15b niet van toepassing te laten zijn op woningbouwcorporaties (eventueel na voorafgaand overleg met de Europese Commissie).

---

<sup>10</sup> Zie ook: [https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven\\_regering/detail?id=2023Z05785&did=2023D13670](https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven_regering/detail?id=2023Z05785&did=2023D13670)





#### *Ontwikkelingen in implementatie internationale regelgeving*

Op het internationale vlak wordt Pijler 2 van de OESO geïmplementeerd. Pijler 2 zorgt voor een bodem van 15% in de winstbelasting. Dit tarief van 15% is een effectief belastingtarief. Belastinguitgaven kunnen ervoor zorgen dat het effectieve belastingtarief van belastingplichtigen die binnen de reikwijdte van Pijler 2 vallen, onder de 15% terecht komt. Als dit gebeurt, zal óf Nederland moeten bij heffen, óf zal het buitenland bij heffen tot 15%.

Het ombuigen van belastinguitgaven naar subsidies zou dit effect kunnen mitigeren. Op die manier kan wel de doelstelling van de regeling die momenteel als belastinguitgave is vormgegeven worden behaald, zonder dat dit resulteert in het weglekken van belastingopbrengsten naar het buitenland. Er zijn al landen die al bezig met het ombuigen van belastinguitgaven naar subsidies.

#### *Ontwikkelingen in de Verenigde Staten*

Sinds 2017 heeft de Verenigde Staten de winstbelasting (Vpb) verlaagd van 35 procent naar 21 procent. Ook is een reductie van het effectieve winstbelastingtarief op buitenlandse inkomsten uit intellectuele eigendom (Foreign Derived Intangible Income) ingevoerd en zijn miljarden beschikbaar gesteld voor fiscale stimuleringsmaatregelen. Foreign Derived Intangible Income (FDII) is een speciale categorie inkomsten uit de verkoop van producten die verband houden met intellectuele eigendom. Als een Amerikaans bedrijf in de VS intellectuele eigendom bezit, zoals octrooien of handelsmerken, en op die intellectuele eigendom gebaseerde verkopen doet aan buitenlandse klanten, wordt de winst uit die verkopen tegen een lager belastingtarief belast. Er wordt namelijk een korting verleend van 37,50% op het reguliere winstbelastingtarief van 21% waardoor het effectieve tarief uitkomt op 13,125% (16,40% na 2025). De combinatie van deze maatregelen heeft ertoe geleid dat Amerikaanse bedrijven meer hebben geïnvesteerd in de Verenigde Staten ten koste van onder andere de Europese Unie en het Verenigd Koninkrijk.

#### *Ontwikkelingen in andere EU-lidstaten*

Daarnaast is het - zoals eerder reeds aangegeven - van belang om ook de ontwikkelingen in andere landen van de Europese Unie aandachtig te volgen. Zo heeft het bijvoorbeeld kabinet in Italië op 16 maart 2023 aangekondigd de vennootschapsbelasting (Imposta sul Reddito delle Società) te verlagen van 24 procent naar 15 procent voor bedrijven die banen scheppen en investeringen doen die de economische groei bevorderen. In Nederland sneuvelde in 2021 de Baangerelateerde Investeringskorting (BIK) – die voorzag in een afdrachtsvermindering van de loonbelasting indien een bedrijf investeringen deed in kwalificerende bedrijfsmiddelen – doordat de Europese Commissie de BIK (niet direct) wilde goedkeuren onder de EU Staatssteunregels. De staatssteunvraag kwam op omdat Nederland de BIK beperkte tot investeringen die in Nederland werden gedaan.





De voorstellen van de Italiaanse regering hebben dit risico niet (zo lijkt op het eerste gezicht), omdat hier sprake is van een verlaging van het tarief voor de winstbelasting. Het nadeel van een dergelijke verlaging is echter weer dat bedrijven die verlies leiden niet (direct) kunnen profiteren van deze stimuleringsmaatregel. Dit nadeel deed zich juist niet voor bij de BIK en was de reden voor het kabinet hiervoor te kiezen.

## Tot slot

De NOB draagt graag bij aan de ontwikkeling van het toekomstbestendige belastingstelsel en wil de wetgever voorzien van handvatten in de vorm van vaktechnische ondersteuning waarmee de politiek gefundeerde keuzes kan maken voor een duurzaam, sociaal, groen en innovatief Nederland dat opereert als de *Gateway to Europe* voor verantwoord ondernemerschap met een aantrekkelijk klimaat voor werknemers, zelfstandigen en digital nomads. De NOB is uiteraard bereid het vorenstaande reactie nader toe te lichten en denkt graag mee over een schets van een toekomstbestendig belastingstelsel

Een afschrift van deze reactie wordt ook op onze website gepubliceerd.<sup>11</sup>

## Bijlagen

- I. Richtlijnen
- II. ATAD-Social housing

### Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een excellente beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.

---

<sup>11</sup> Meer informatie over de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB leest u hier: <https://www.nob.net/nob/commissies/commissie-wetsvoorstellen>.





Richtlijn	Richtlijn bepaling	Nederlandse bepaling	Omschrijving	Vershil
Moeder-dochterrichtlijn	art. 1(2) en (3)	Art. 17(3)(b) Wet Vpb en art. 4(3)(c) Wet DB	Algemene anti-misbruikbepaling	Nederlandse implementatie treft situaties die niet onder het bereik van de MDR vallen: mondiale werking waardoor bijvoorbeeld AB houders die buiten de EU gevestigd zijn geraakt kunnen worden. Daarnaast treft het mogelijk AB houders die geen moedermaatschappij zijn in de zin van de MDR. Tot slot geldt de Nederlandse implementatie ook voor verveemingsvoordelen (MDR enkel winstulsteringen). Geïmplementeerd in 2016 in art. 17(3)(b) Wet Vpb, maar geldt sinds 2018 enkel nog voor het ontgaan van inkomstenbelasting, voor het ontgaan van dividendbelasting is de bepaling met ingang van 2018 neergelegd in art. 4(3)(c) Wet DB. Let wel: de "uitbreiding" van de Nederlandse implementatie is in voorkomende gevallen gunstiger dan de MDR voorschrijft. Tegelijkertijd is de Nederlandse implementatie minder streng op het gebied van bijvoorbeeld de eigendomsdoets (5% in plaats van 10%).
Moeder-dochterrichtlijn	art. 4(1)	Art. 13(17) Wet Vpb	Anti-mismatchbepaling	Nederlandse implementatie treft situaties die niet onder het bereik van de MDR vallen: mondiale werking, dus geldt ook voor deelnemingen in derde landen. Daarnaast geldt de Nederlandse implementatie ook situaties waarin geen sprake is van een moeder-dochterverhouding in de zin van de MDR.
ATAD1	art. 7 en 8	Art. 13ab Wet Vpb	CFC maatregel	Nederland paste model B feitelijk al toe door middel van art. 8b Wet Vpb, maar besloot verder te gaan dan waar ATAD1 toe verplicht en heeft daarom een aanvullend (en aangepast) model A geïntroduceerd in art. 13ab Wet Vpb.
ATAD1	art. 7 en 8	Art. 13ab(1) Wet Vpb	CFC maatregel	In de Nederlandse implementatie van de CFC maatregel wordt de omvang van de CFC voordelen naar Nederlandse maatschappijen bepaald. Bepaald moet dus worden wat de omvang van de beschermde voordelen zou zijn als het CFC-lichaam in Nederland aan de vennootschapsbelasting onderworpen zou zijn. Dit betekent dat bij de vaststelling van de omvang rekening moet worden gehouden met bijvoorbeeld de deelnemingsvrijstelling, (rente)afrekbepalingen en toepassing van het art 3 lengtbegin. Deze (veelal) opwaartse aanpassingen op de CFC winst worden niet door ATAD1 vereist. Nederland had er dus voor kunnen kiezen (zie ook rapport Ter Haar I) verrekenningscorrecties achterwege te laten bij de bepaling van het CFC-inkomen. Dit zou ervoor hebben gezorgd dat wordt aangesloten bij het CFC-inkomen dat in het CFC-land commercieel wordt gerapporteerd, zodat daarin geen mismatches ontstaan en het risico op kunstmatige verplaatsing van winsten naar laagbelastende jurisdicties wordt verminderd.
ATAD1	art. 4(7)	Art. 15b Wet Vpb	Earningsstrippingmaatregel	ATAD1 biedt de mogelijkheid om financiële ondernemingen uit te zonderen van de toepassing van de earningsstrippingmaatregel. Nederland heeft geen gebruik gemaakt van deze mogelijkheid. De gedachte was dat banken en verzekeraars vanwege de toepassing van art. 15b Wet Vpb - of fiscale eenheidsniveau - veelal per saldo geen rente betalen, maar ontvangen. Desalniettemin is nadien de minimumkapitaalregel voor banken en verzekeraars geïntroduceerd juist zodat een meer gelijke behandelen van eigen- en vreemd vermogen ook voor deze groep wordt nagestreefd.
ATAD1	art. 4(6)	Art. 15b(5) Wet Vpb	Earningsstrippingmaatregel	Om de invloed van fluctuaties in de winst op de afrekbare rente te beperken biedt ATAD1 drie mogelijkheden om het niet-afrekbare saldo aan renten (dan wel de onbenutte renteafrekbare capaciteit van een jaar) door te schuiven c.q. voort te wrentelen: (i) het niet-afrekbare saldo aan rente onberkpt voortwrentelen, (ii) het niet-afrekbare saldo aan renten onberkpt voortwrentelen in combinatie met het terugwrentelen van het niet-afrekbare saldo aan renten voor ten hoogste drie jaar, of (iii) het niet-afrekbare saldo aan renten onberkpt voortwrentelen in combinatie met het voortwrentelen van de onbenutte renteafrekbare capaciteit voor ten hoogste vijf jaar. Nederland heeft gekozen voor optie (i) en niet voor de voor belastingplichtigen (mogelijk) aantrekkelijkere opties (ii) of (iii).
ATAD1	art. 4(1)	Art. 15b(1)(a) Wet Vpb	Earningsstrippingmaatregel	ATAD1 hanteert een renteafrekbare capaciteit van 30%, maar Nederland past, met ingang van 2022, een renteafrekbare capaciteit van 20% toe.
ATAD1	art. 4(3)(a)	Art. 15b(1)(b) Wet Vpb	Earningsstrippingmaatregel	ATAD1 biedt de mogelijkheid tot het invoeren van een drempel van EUR 3m, maar Nederland heeft voor een drempel van EUR 1m gekozen.
ATAD1	art. 4(5)	Art. 15b Wet Vpb	Earningsstrippingmaatregel	ATAD1 staat een groepsuitzondering toe, die Nederland niet heeft overgenomen. De richtlijn biedt twee mogelijkheden: (i) de eigenvermogensuizondering en (ii) een EBITDA uitzondering. Op grond van deze uitzonderingen blijft het saldo aan renten afreikbaar indien of voor zover: kort gezegd - de financieringsratio van de belastingplichtige op basis van een eigenvermogensdoets onderscheidenlijk een EBITDA-uitzondering niet afwijkt van de financieringsratio van de groep waartoe de belastingplichtige behoort.
ATAD1	art. 4(3)(b)	Art. 15b Wet Vpb	Earningsstrippingmaatregel	Nederland heeft ervoor gekozen geen gebruik te maken van de in ATAD1 opgenomen uitzondering voor op zichzelf staande entiteiten.
ATAD1	art. 4(4)(a)	Art. 15b Wet Vpb	Earningsstrippingmaatregel	Nederland heeft geen gebruik gemaakt van de door ATAD1 geboden mogelijkheden om bestaande leningen uit te zonderen van de toepassing van de earningsstrippingmaatregel.
ATAD1	art. 4(4)(b)	Art. 15b Wet Vpb	Earningsstrippingmaatregel	Van de uitzondering voor langlopende infrastructuurprojecten is slechts deels gebruik gemaakt: Met een nota van wijziging is geregeld dat art. 15b Wet Vpb niet van toepassing is op geldleningen die verband houden met de financiering van bij ministerie regeling aan te wijzen op 25 oktober 2018 bestaande langlopende openbare-infrastructuurprojecten (Publiek-Private Samenwerking (PPS)-projecten). Van een bestaand project is sprake als de aanbestedingsprocedure voor het project vóór 25 oktober 2018 is gestart. Ten aanzien van nieuwe PPS-projecten is opgemerkt: "Geldleningen die verband houden met nieuwe PPS-projecten met betrekking tot openbare infrastructuur vallen effectief wel onder het bereik van de earningsstrippingmaatregel."
ATAD1	art. 4(4)(b)	Art. 15b Wet Vpb	Earningsstrippingmaatregel	Nederland heeft ervoor gekozen woningcorporaties niet onder de uitzondering van de hierboven genoemde PPS-projecten te brengen, terwijl die mogelijkheid wel lijkt te bestaan. Zo hebben andere Europese landen, waaronder België en Frankrijk, woningcorporaties van de earningsstrippingmaatregel uitgezonderd (zie amendement leden Beckeman en Leijten, Kamerstukken II 2018/19, 35 CD, nr. 5.).
ATAD2	art. 2(4)	art. 12a(2) Wet Vpb	Anti-hybride mismatch bepalingen	Art. 2(4)(tweede alinea)(a) van de (geconsolideerde) richtlijntekst bepaalt dat voor de hybrides mismatches die Nederland heeft omschreven in art. 12a(1)(b), (c), (d), (e), of (g) Wet Vpb (eventueel in verbinding met art. 12ab Wet Vpb) en art. 12ab Wet Vpb, het geleendheidspercentage 50% bedraagt. Nederland heeft ervoor gekozen om het geleendheidspercentage van 25% uit ATAD1 te gebruiken zoals opgenomen in art. 13a(1)(b) - (10) Wet Vpb, aangevuld met de samenwerkende groep in art. 12a(2)(b), (c) en (d) Wet Vpb. Met dit verlaagde geleendheidspercentage implementeert Nederland naar eigen zeggen mede het criterium van een "invloed van betekenis op de leiding van een onderneming" als opgenomen in art. 2(4)(tweede alinea)(c) van de richtlijntekst. Voor wat betreft dit laatste zij opgemerkt dat dit in sommige gevallen strenger en in andere gevallen soepeler kan zijn dan de richtlijn voorschrijft.
ATAD2	art. 9(4)(a)	art. 12ab Wet Vpb	Anti-hybride mismatch bepalingen	Art. 9(4)(a) van de richtlijn bepaalt dat een lidstaat ervoor mag kiezen om de secundaire maatregel niet toe te passen op mismatches die Nederland heeft omschreven in art. 12a(1)(b), (c), (d) of (f) Wet Vpb. Nederland heeft geen gebruik gemaakt van deze optie en past de secundaire maatregel integraal toe onder de geldende toepassing van het gereduceerde geleendheidspercentage van 25%.
ATAD2	art. 2(4)	art. 2(3), (12) en (13) Wet Vpb	Anti-hybride mismatch bepalingen	Nederland heeft ervoor gekozen om de oorspronkelijke niet van toepassing te verklaren op de belastingplichtmaatregel voor omgekeerd hybride lichamen als opgenomen in art. 2(3), (12) en (13) Wet Vpb.
ATAD2	art. 9b(1)	art. 2(12) Wet Vpb	Anti-hybride mismatch bepalingen	Nederland houdt er een taalkundige interpretatie op na ten aanzien van de frase "direct of indirect" in art. 2(12) Wet Vpb. Dit brengt mee dat ook als er geen afrekbare zonder betrekking in de heffing is vanwege het feit dat de participanten een lichaam ook als transparant kwalificeren, de belastingplichtmaatregel toch van toepassing kan zijn als er een indirecte participant is die het lichaam kwalificeert als non-transparant.
ATAD2	art. 9, 9bis en 9ter	art. 12ag Wet Vpb	Anti-hybride mismatch bepalingen	De Nederlandse documentatieverplichting (d.w. een belastingplichtige dient in zijn administratie gegevens op te nemen waaruit blijkt in hoeverre en op welke wijze de anti-hybride mismatch bepalingen van toepassing zijn) volgt niet uit ATAD2.
DAC (MDR)	art. 25a	art. 11(2) WvB	Meldingsplicht grensoverschrijdende constructies	De richtlijn vereist dat boetes voor het niet nakomen van de meldingsplicht "effective, proportionate and dissuasive" moeten zijn en geven daarmee geen minimum (of maximum) boetebedrag. Nederland heeft gekozen voor een (maximum) boete van de 6de categorie ofwel EUR 900.000 (2022). Met een dergelijk (maximum) boetebedrag loopt Nederland binnen Europa uit de pas. Zie in dat kader bijgevoegd overzicht van de boetebedragen die in de verschillende lidstaten worden gehanteerd in dit kader.
DAC (CbYc Reporting)	art. 25a	art. 29H(1)(a) Wet Vpb	Aanvullende documentatieverplichtingen verrekenningsprijzen	De richtlijn vereist dat boetes voor het niet nakomen van de meldingsplicht "effective, proportionate and dissuasive" moeten zijn en geven daarmee geen minimum (of maximum) boetebedrag. Nederland heeft gekozen voor een (maximum) boete van de 6de categorie ofwel EUR 900.000 (2022). Met een dergelijk (maximum) boetebedrag loopt Nederland binnen Europa uit de pas. Zie in dat kader bijgevoegd overzicht van de boetebedragen die in de verschillende lidstaten worden gehanteerd in dit kader.

Overige constatering / opmerkingen

Meer EU coördinatie, ook met oog op interpretatieverschillen (ook al is er minimum harmonisatie).  
 Inzichtelijk maken wat bepaalde maatregelen opleveren (15b, d/vel, CFC, Bnolbelasting), ook met oog op nieuwsbericht belastingopbrengst 2022.  
 EU jurisprudentie leidt in NL meestal tot het even "redelijk" behandelen van NL-ingevoeren als niet-ingevoeren.

Overzicht (maximum) DAC boetes in de EU

Land	Boete CbYc Reporting	Boete MDR	Opmerking
Austria	€ 50.000	€ 50.000	
Belgium	€ 25.000	€ 100.000	
Bulgaria*	€ 100.000	€ 5.100	
Croatia*	€ 27.000	€ 27.000	
Cyprus	€ 10.000	€ 20.000	
Czech Republic*	€ 22.000	€ 22.000	
Denmark*	€ 34.000	€ 54.000	
Estonia	€ 3.300	€ 3.300	
Finland	€ 25.000	€ 15.000	
France	€ 100.000	€ 10.000	
Germany	€ 10.000	€ 25.000	
Greece	€ 20.000	€ 10.000	
Hungary*	€ 53.500	€ 13.300	
Ireland	€ 19.045	€ 500	(CbYc: 19k + 2,5k per day, MDR: 500 per day)
Italy	€ 50.000	€ 8.000	
Latvia	€ 3.200	€ 3.200	
Lithuania	€ 6.000	€ 6.000	
Luxembourg	€ 250.000	€ 250.000	
Malta	€ 5.000	€ 30.000	
Netherlands	€ 900.000	€ 900.000	
Poland*	€ 213.300	€ 5.700.000	
Portugal	€ 22.500	€ 80.000	
Romania*	€ 20.300	€ 20.000	
Slovakia	€ 10.000	€ 30.000	
Slovenia	€ 30.000	€ 30.000	
Spain	Sanctioned under general tax law	€ 16.000	(minimum)
Sweden*	Sanctioned under general tax law	€ 64.000	

\* omgerekend tegen de spotkoets op 2 maart 2023

Country	Question 1: Does your country use this option for companies that provide social or rent controlled housing for low income earners? In the Netherlands such entities are subject to Dutch corporate income tax and the Netherlands did not use this exclusion. Consequently, such providers are subject to the interest limitation rule on any loans used to finance social / rent controlled housing projects.	Comments	Question 2: What is the percentage of the interest limitation rule in your country as meant in article 4 par. 1 ATAD? The maximum is 30%. The Netherlands has opted to apply a percentage of 20%.
Germany	No (no exclusion)	-	30%
Ireland	Yes (exclusion)	<p>According to Ireland's legislation, to avail of this exemption the project must be to provide, upgrade, operate or maintain a large-scale asset. Large scale assets specified include 'strategic housing developments' and 'large-scale residential developments,' with a minimum expected life span of 10 years.</p> <p>In addition to the asset coming within the definition of a large-scale asset, the project must also meet the following conditions:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>•the project operator must be established and tax resident in a Member State,</li> <li>•the asset must be situated in a Member State, and</li> <li>•the income (when it arises) and deductible interest equivalent costs must arise in a Member State</li> </ul>	30%
Sweden	No (no exclusion)	-	30%
Luxembourg	No (no exclusion)	-	30%
France	No (no exclusion)	<p>This kind of real estate investment is generally done by tax exempt entities.</p> <p>We have some companies doing this with relatively low rents subject to regulations but in such situation we have no specific tax provision on interest.</p>	30%
Switzerland	No (no exclusion)	KPMG CH: not applicable in Switzerland. Own rules: Annually published «Safe Haven» interest rates and circular 6 of the SFTA on hidden equity. No comparable exemption available as defined with Art. 4 par 4 ATAD.	None
Slovakia	No (no exclusion)	In Slovakia we are benefiting from a transitional period to the end of this year, but from 1 January 2024 we will apply the ATAD interest limitation rule as well. The Slovak Parliament already approved an amendment to our income tax act which is in relation to this matter effective only from 1 January 2024, although it was already published. The Slovak implementation of Article 4 of the ATAD does not contain any reliefs in terms of borrowing costs incurred on loans used to fund a long-term public infrastructure project.	None

Belgium	Yes (exclusion)	De Belgische wet voorziet inderdaad in een uitzondering van ATAD voor langlopende openbare infrastructuurprojecten. De Belgische fiscale wet bevat echter geen definitie van dit begrip, waardoor er in de praktijk – bij twijfel – een ruling wordt aangevraagd en dit steeds een feitenkwestie is. Zover wij weten is dit nog niet gebeurd voor sociale huisvesting, dus het is niet duidelijk of de administratie dit zou aanvaarden. Uit de rulings kan worden afgeleid dat niet enkel projecten met openbare infrastructuur in aanmerking komen, maar ook investeringen in activa van algemeen belang. De criteria waaraan de administratie langdurige openbare infrastructuurprojecten toetst zijn oa: de toegankelijkheid, de meerwaarde voor de omgeving en maatschappij en de mate waarin anderen dan de investeerder er gebruik van kunnen maken.	30%
UK	Yes (exclusion)	The UK has a public infrastructure exemption as part of its BEPS interest restriction rules. The UK classifies real estate (including, but not specifically, social housing) as qualifying infrastructure assets for these purposes. There are conditions including granting a lease to a third party with a minimum term that mean that it does not work for all social housing tenures. It is applied on a company-by-company basis and the conditions to access the exemption are also restrictive from an operational perspective, so this can mean that groups choose not to make use of the exemption in practice. Most of the UK's social housing stock is held in charitable vehicles which have generous corporate income tax exemptions. As such the impact of the interest restriction is limited.	30%
Croatia	Yes (exclusion)	Croatia excluded from the interest limitation rule exceeding borrowing costs incurred on certain loans used to fund long-term public infrastructure projects. Croatian legislation defines long-term public infrastructure projects in line with the ATAD definition. However, there are no concrete and measurable guidelines nor rules that would further clarify which infrastructure projects could be considered as projects in the general public interest. Given the lack of practice and guidelines, at this stage it is not possible to comment whether companies that provide social or rent controlled housing for low income earners could benefit from this exclusion.	30%