

Vergaderjaar 2024–2025

36 602

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2025)

Nr. 23

NOTA VAN WIJZIGING

Ontvangen 11 oktober 2024

Het voorstel van wet wordt als volgt gewijzigd:

1

In de in artikel I, onderdeel A, opgenomen tabel wordt «€ 76.814» vervangen door «€ 76.817».

2

Na artikel XV wordt een artikel ingevoegd:

Artikel XVA

In de Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling komt het in artikel I, onderdeel 1, onder a, opgenomen onderdeel a te luiden:

a. het lichaam belegt niet in:

1°. in Nederland gelegen onroerende zaken als bedoeld in artikel 17a, onderdeel a;

2°. schuldvorderingen op een lichaam dat in Nederland gelegen onroerende zaken als bedoeld in artikel 17a, onderdeel a, houdt, indien de vergoeding op die schuldvordering doorgaans rechtens dan wel in feite hoofdzakelijk verband houdt met inkomsten uit die in Nederland gelegen onroerende zaken;

3

Aan artikel XXII wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:

E

In artikel 19a, eerste lid, wordt «0,25» vervangen door «0,125».

Na artikel XLII wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel XLIIA

In de Wet waardering onroerende zaken wordt in artikel 30a, eerste lid, «0,25» vervangen door «0,125».

Aan artikel LXV, eerste lid, wordt, onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel m door een puntkomma, een onderdeel toegevoegd, luidende:

n. artikel XVA toepassing vindt voordat artikel I van de Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling wordt toegepast.

I. TOELICHTING

In deze nota van wijziging zijn enkele redactionele wijzigingen opgenomen, die worden alleen in het onderdeelsgewijze deel van de toelichting beschreven. Voor die maatregelen geldt dat de dienaangaande eerder vastgestelde uitvoeringstoets¹ onverkort van kracht is.

Heffingslek Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling

Met deze nota van wijziging wordt een mogelijkheid gedicht om de met ingang van 1 januari 2025 voorziene aanpassing van het regime voor de fiscale beleggingsinstelling (fbi-regime) in de vennootschapsbelasting als gevolg van de Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling (Wet aanpassing fbi) te ontgaan. Tevens wordt voor het begrip vastgoed in het fbi-regime aansluiting gezocht bij het begrip vastgoed elders in de vennootschapsbelasting.

Een fiscale beleggingsinstelling (fbi) is subjectief belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting, maar belast tegen een tarief van 0%. Het gevolg is dat de fbi zelf niet wordt belast voor de verkregen inkomsten. De achtergrond hiervan is dat die inkomsten worden belast bij de participanten in de fbi, doordat de fbi verplicht is om de winst ieder jaar aan de participanten uit te delen. Op deze winstuitdeling wordt 15% dividendbelasting ingehouden. Het fbi-regime beoogt collectief beleggen te faciliteren door het voorkomen van extra belastingheffing op het niveau van de beleggingsinstelling ten opzichte van rechtstreeks beleggen. Het is een fbi met ingang van 1 januari 2025 ingevolge de Wet aanpassing fbi niet langer toegestaan om direct in Nederlands vastgoed te beleggen (de vastgoedmaatregel). Het vorige kabinet heeft deze maatregel genomen om twee heffingslekken in het regime voor de vastgoed-fbi te dichten. Het eerste heffingslek is een gevolg van situaties waarin de toepassing van een verlaagd verdragstarief aan de orde is. Het tweede heffingslek ontstaat door een verdragsrechtelijk verbod op extraterritoriale heffing over dividenden in situaties waarbij er sprake is van een vaste inrichting in Nederland.² Nederland kan in die situaties het haar toekomstige heffingsrecht op winsten uit Nederlands vastgoed momenteel niet of niet volledig effectueren. De vastgoedmaatregel dicht de twee heffingslekken, waarmee een evenwichtige fiscale behandeling van resultaten uit (Nederlands) vastgoed is beoogd.³ De in deze nota van wijziging voorgestelde wetttekst sluit aan bij het elders in de vennootschapsbe-

¹ Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 3 bijlage uitvoeringstoetsen.

² Kamerstukken II 2023/24, 36 422, nr. 3, p. 3–4.

³ Kamerstukken II 2023/24, 36 422, nr. 3, p. 3–4.

lasting gehanteerde begrip Nederlands vastgoed. Voornoemde heffingslekken blijven daarmee gedicht.

Daarnaast wordt met deze nota van wijziging een maatregel voorgesteld die voorkomt dat de opbrengst van de vastgoedmaatregel wordt uitgehold. Het blijft een fbi onder de Wet aanpassing fbi met ingang van 1 januari 2025 toegestaan om *indirect* in Nederlands vastgoed te beleggen, dat wil zeggen via een regulier belastingplichtige dochtervennootschap die in Nederland gelegen vastgoed houdt.⁴ Daarmee is heffing over de winsten uit Nederlands vastgoed in beginsel verzekerd. Echter, de beleggingsinstelling kan de structuur zodanig vormgeven dat juridisch sprake is van indirect beleggen in Nederlands vastgoed, maar economisch (materieel) gezien sprake is van direct beleggen in Nederlands vastgoed. Het voorgaande wordt geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld.

Voorbeeld ontgaan vastgoedmaatregel met winstdelende lening

Een beleggingsinstelling is Nederlands vennootschapsbelastingplichtig en past het fbi-regime toe. Onder het fbi-regime is en blijft het een fbi met ingang van 1 januari 2025 toegestaan om indirect in Nederlands vastgoed te beleggen. De winst van de fbi is daardoor belast tegen 0%. De beleggingsinstelling verstrekt een winstdelende lening aan een regulier vennootschapsbelastingplichtig lichaam, bijvoorbeeld een besloten vennootschap (bv), in dit geval een dochtermaatschappij van de beleggingsinstelling (D). D koopt daarmee Nederlands vastgoed. Door de winstdelende lening is de beleggingsinstelling grotendeels (materieel) economisch gerechtigd tot het Nederlands vastgoed.

De beleggingsinstelling uit het voorbeeld belegt juridisch niet direct, maar indirect in Nederlands vastgoed. De regulier vennootschapsbelastingplichtige dochtermaatschappij van de beleggingsinstelling (D) heeft inkomsten uit het houden van Nederlands vastgoed (huurinkomsten en verkoopwinsten). De beleggingsinstelling is door de winstdelende lening feitelijk grotendeels economisch gerechtigd tot de voordelen uit het Nederlandse vastgoed. De (zakelijke) winstdelende rente die de BV aan de beleggingsinstelling betaalt, is – de bestaande renteaftrekbeperkingen daargelaten – aftrekbaar op het niveau van de BV en belast tegen 0% op het niveau van de fbi.

Per saldo kan met een winstdelende lening worden bewerkstelligd dat over de inkomsten uit Nederlands vastgoed in Nederland feitelijk geen of weinig belasting wordt geheven. Dit is niet in lijn met het doel van de Wet aanpassing fbi nu die wet beoogt de fiscale behandeling van resultaten uit vastgoed evenwichtiger te maken.⁵ Om die reden wordt een maatregel voorgesteld om uitholling van de vastgoedmaatregel te voorkomen.

Een fbi kan ook juridisch indirect, maar economisch direct in Nederlands vastgoed beleggen ingeval de fbi de winstdelende lening aan een derde partij verstrekt. Ook deze situatie kan ertoe leiden dat over de inkomsten uit Nederlands vastgoed in Nederland feitelijk geen of weinig belasting wordt geheven, hetgeen met de voorgestelde maatregel wordt voorkomen. Het is dus niet vereist dat tussen de beleggingsinstelling en het regulier belastingplichtige lichaam een aandeelhoudersrelatie bestaat.

EU-aspecten

De voorgestelde aanpassing is in lijn met het voornoemde doel van de Wet aanpassing fbi. De EU-aspecten van de hier voorgestelde aanpassing zijn niet anders dan de EU-aspecten van de Wet aanpassing fbi. Voor een

⁴ Kamerstukken II 2023/24, 36 422, nr. 3, p. 4.

⁵ Kamerstukken II 2023/24, 36 422, nr. 3, p. 2.

beschrijving van de EU-aspecten van de Wet aanpassing fbi wordt verwezen naar paragraaf 5 van de memorie van toelichting bij die wet.⁶ In die paragraaf staat vermeld dat het denkbaar is dat de vastgoedmaatregel moet worden gemeld aan de Gedragscodegroep (belastingregeling ondernemingen) om te bezien of er sprake is van een schadelijke, preferentiële belastingmaatregel. Dit vraagstuk is nader onderzocht met de conclusie dat de fbi niet onder de reikwijdte valt van de Gedragscodegroep (belastingregeling ondernemingen). Preferentiële belastingmaatregelen moeten worden voorgelegd wanneer het belastingniveau op het niveau van de onderneming beduidend lager is dan het algemeen geldende tarief van de vennootschapsbelasting. Echter, de reden van het verlaagde tarief op het niveau van de fbi is om de neutraliteit te bewerkstelligen tussen directe en indirecte beleggingen. Om die reden is het de fbi verplicht om de winst ieder jaar aan de participanten uit te delen zodat de inkomsten op het niveau van de participanten worden belast. De fbi lijkt dus inhoudelijk meer op een transparant lichaam, zoals een personenvennootschap, dan op een regulier belastingplichtig lichaam waar deze winstdoorstootverplichting niet voor geldt. Daarom valt de fbi-regeling buiten de reikwijdte van de Gedragscodegroep.

Budgettaire aspecten

De aanpassing is om te voorkomen dat de opbrengst van de vastgoedmaatregel wordt uitgehold. Daarom heeft deze aanpassing zelf geen budgettaire gevolgen.

Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst

De maatregel is beoordeeld door de Belastingdienst met een uitvoeringstoets. Daaruit blijkt dat de wijzigingen met ingang van 1 januari 2025 uitvoerbaar zijn. De uitvoeringstoetsen zijn opgenomen in bijlage 1.

Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven

Deze wetgeving beoogt ten opzichte van de Wet aanpassing fbi geen inhoudelijke beleidswijziging. Er zijn daarom naar inschatting geen extra noemenswaardige gevolgen voor de administratieve lasten van bedrijven ten opzichte van wat reeds is vermeld in paragraaf 7 van de memorie van toelichting bij de Wet aanpassing fbi.⁷

Doenvermogen

De verwachting is dat de personen en bedrijven die in aanraking komen met het voorstel een adviseur hebben of gebruikmaken van een dienstverlener, dan wel dat zij zelf de benodigde vaardigheden en kennis hebben, waardoor doenlijkheid naar verwachting geen aandachtspunt zal zijn.

Bijstellen proceskostenvergoeding WOZ en bpm

Op 12 juli 2024 heeft de Hoge Raad een arrest gewezen als gevolg waarvan bij de bepaling van de forfaitaire vergoeding van de kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand, de voor de proceskostenvergoeding (pkv), de lagere puntwaarde in bezwaar voor belasting- en premiezaken buiten toepassing moet blijven (het HR-arrest).⁸ Per 1 januari 2025 wordt het HR-arrest gecodificeerd door het tarief voor belasting- en premiezaken te schrappen uit het Besluit proceskosten

⁶ Kamerstukken II 2023/24, 36 422, nr. 3, p. 10.

⁷ Kamerstukken II 2023/24, 36 422, nr. 3, p. 10.

⁸ HR 12 juli 2024, ECLI:NL:HR:2024:1060.

bestuursrecht (BpbVoorgaande heeft echter tot gevolg dat de lagere pkv voor bepaalde procedures zoals ingevoerd met de Wet herwaardering proceskostenvergoedingen WOZ en bpm (Wet herwaardering pkv WOZ en bpm) deels teniet wordt gedaan. Met deze nota van wijziging wordt geregeld dat de Wet herwaardering zijn beoogde werking behoudt. De wijzigingen zorgen ervoor dat de vergoeding die in de bezwaarfase kan worden toegekend voor door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand in lijn blijft met hetgeen de wetgever bij de invoering van de Wet herwaardering pkv WOZ en bpm voor ogen stond.

Wet herwaardering pkv WOZ en bpm

Per 1 januari 2024 is de Wet herwaardering pkv WOZ en bpm in werking getreden. De maatregelen die in deze wet zijn uitgewerkt strekken ertoe de financiële prikkel weg te nemen om te procederen met als voornaamste doel het verkrijgen van proceskostenvergoedingen en daarmee de met deze wetgeving belaste uitvoeringsorganisaties en de rechtspraak te ontlasten. De Wet herwaardering pkv WOZ en bpm is bij amendement uitgebreid naar procedures op grond van de Wet administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften (Wahv), de zogenoemde Wet Mulderzaken (verkeersboetes).⁹ Met de Wet herwaardering pkv WOZ en bpm is onder andere de pkv voor WOZ- en bpm-bezwaarzaken verlaagd naar 25% van de pkv zoals berekend op basis van het Bpb. Deze verlaging – in de wet tot uitdrukking gebracht als een factor van 0,25 – moet ervoor zorgen dat de pkv in bezwaar uitkomt op een redelijk bedrag.

In de memorie van toelichting bij de Wet herwaardering pkv WOZ en bpm is uiteengezet dat in WOZ- en bpm-bezwaarzaken voor het indienen van een bezwaarschrift (1 punt) en het verschijnen bij een hoorzitting (1 punt) een pkv van in totaal € 148 redelijk wordt geacht.¹⁰ Dit bedrag gaat uit van een werkbelasting van drie uur voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand, terwijl uit een analyse van het Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden (COELO) blijkt dat de behandeling van een bezwaar tegen een WOZ-beschikking van het begin tot het eind hooguit twee uur kost.¹¹

De pkv voor WOZ- en bpm-bezwaarzaken kwam (bij 2 punten en een gemiddelde weging) echter uit op een bedrag van € 592.¹² Het kabinet achtte een verlaging van de bestaande vergoeding daarom passend.¹³ De factor van 0,25 zorgde ervoor dat de pkv in bezwaar (bij 2 punten en een gemiddelde weging) uitkwam op het redelijk geachte bedrag van € 148.¹⁴

Er is gekozen voor het toepassen van een factor op de pkv op basis van het Bpb, zodat vanzelf wordt meebewogen met de jaarlijkse indexering van de puntwaarde in het Bpb. De factor van 0,25 gaat uit van de puntwaarde in bezwaar voor belasting- en premiegeschillen.

Differentiatie hoogte pkv in Besluit proceskosten bestuursrecht

Het bedrag van de pkv wordt vastgesteld bij de uitspraak, onderscheidenlijk de beslissing op het bezwaar of het administratief beroep overeenkomstig het in de bijlage bij het Bpb opgenomen tarief. De pkv wordt vastgesteld door aan de verrichte proceshandelingen punten toe te

⁹ Kamerstukken II 2023/24, 36 427, nr. 7.

¹⁰ Kamerstukken II 2023/24, 36 427, nr. 3, p. 11.

¹¹ «De hoogte en de structuur van de kostenvergoeding voor bedrijven die helpen bij het maken van bezwaar tegen woz-beschikkingen», Groningen: COELO, Rijksuniversiteit Groningen 2021.

¹² $2 \text{ (punten)} \times € 296 \text{ (tarief 2023)} \times 1 \text{ (weging)} = € 592$.

¹³ Zie Kamerstukken II 2023/24, 36 427, nr. 3, p. 11.

¹⁴ $0,25 \times € 592 = € 148$.

kennen overeenkomstig de in de bijlage bij het Bpb opgenomen lijst (A) en die punten te vermenigvuldigen met de waarde per punt (B) en met de toepasselijke wegingsfactoren voor het gewicht van de zaak en het aantal samenhangende zaken (C).¹⁵

Voor de waarde per punt wordt onderscheid gemaakt tussen de fase van beroep en hoger beroep (B1) en de fase van bezwaar en administratief beroep (B2).¹⁶

Voor de fase van bezwaar en administratief beroep wordt onderscheid gemaakt naar het soort zaak. Er geldt tussen een waarde van thans € 310 per punt voor – kort gezegd – belasting- en premiegeschillen en een waarde van thans € 624 per punt voor de overige gevallen.¹⁷

Uitspraak Hoge Raad 12 juli 2024

De Hoge Raad heeft in het HR-arrest geoordeeld dat de besluitgever het verschil in puntwaarde tussen belasting- en premiezaken en overige bezwaarzaken, zoals vermeld in onderdeel B2 van de Bijlage bij het Bpb, onvoldoende heeft gemotiveerd. Er kan daarom niet door de rechter worden beoordeeld of het Bpb in zoverre discriminerend is en daarmee in strijd met artikel 1 van de Grondwet. Volgens de Hoge Raad valt niet uit te sluiten dat het hiervoor bedoelde onderscheid tussen belasting- en premiezaken en overige bestuursrechtelijke zaken in strijd is met het discriminatieverbod van artikel 1 van de Grondwet. Naar het oordeel van de Hoge Raad is het daarom aangewezen dat de rechter die lagere puntwaarde buiten toepassing laat bij het vaststellen van de hoogte van de pkv.

Wijziging Besluit proceskosten bestuursrecht

Naar aanleiding van het HR-arrest zal het kabinet het onderscheid in puntwaarde voor bezwaarzaken per 1 januari 2025 schrappen uit het Bpb, waarmee alle bestuursrechtelijke zaken gelijk worden getrokken. Voor alle bestuursrechtelijke zaken geldt dan dezelfde (hogere) puntwaarde. Het kabinet neemt hiermee geen definitief afscheid van een lagere pkv voor belasting- en premiezaken. In hoeverre het mogelijk en gewenst is om daar op termijn weer in te voorzien, vergt nader onderzoek door in elk geval het Ministerie van Financiën.

Gevolgen HR-arrest voor WOZ- en bpm-bezwaren

Het gevolg van het HR-arrest is dat de waarde in bezwaar per punt voor overige bestuursrechtelijke zaken, dat thans dubbel zo hoog is, in beginsel ook wordt toegepast in belasting- en premiezaken. De Hoge Raad heeft zich in het HR-arrest niet uitgelaten over de toepassing van de factor voor WOZ- en bpm-bezwaren, zoals ingevoerd bij de Wet herwaardering pkv WOZ en bpm. Het HR-arrest betrof een geschil over de inkomstenbelasting. Wat daarvan ook zij, zorgt de hiervoor bedoelde wijziging van het Bpb per 1 januari 2025 ervoor dat een aanpassing van de factor in ieder geval aangewezen is om zo in de buurt te blijven van de hoogte van de pkv in WOZ- en bpm-bezwaarzaken die de wetgever voor ogen stond. Het kabinet stelt daarom voor om de factor met ingang van 1 januari 2025 te halveren van 0,25 naar 0,15.

¹⁵ De wegingsfactor voor het gewicht van de zaak (C1) gaat van zeer licht (0,25) tot zeer zwaar (2). De wegingsfactor voor het aantal samenhangende zaken (C2) maakt onderscheid tussen «minder dan 4» (1) en «4 of meer» (1,5).

¹⁶ Zie onderdeel B van de bijlage bij het Bpb.

¹⁷ Zie onderdeel B2 van de bijlage bij het Bpb.

Zonder verlaging van de factor zou de hiervoor bedoelde aanpassing van het Bpb ertoe leiden dat de bestaande factor toegepast moet worden op een vergoeding die ruim twee keer zo hoog is. De vergoeding (bij 2 punten en een gemiddelde weging) zou dan uitkomen op € 312.¹⁸

Deze aanzienlijke afwijking van de door de wetgever redelijk geachte pkv (bij 2 punten en een gemiddelde weging) van € 148 is niet beoogd door de wetgever en zou het effect van de Wet herwaardering pkv WOZ en bpm wat bezwaarzaken betreft grotendeels tenietdoen. Om die reden stelt het kabinet voor om de factor van 0,25 te verlagen naar 0,125 voor WOZ- en bpm-bezwaarzaken.¹⁹ Op deze manier blijft het effect van de Wet herwaardering in stand, doordat het bedrag van de vergoeding per saldo op een vergelijkbaar niveau blijft als bij de met Wet herwaardering pkv WOZ en bpm is beoogd.²⁰

Geen aanpassing Wahv nodig

Het HR-arrest heeft geen gevolgen voor het administratief beroep in Wahv-zaken. Hier gold namelijk reeds de (hogere) puntwaarde voor overige zaken. Aanpassing van de factor van 0,25 is voor deze zaken daarom niet nodig.²¹

Verhouding tot het discriminatieverbod van artikel 1 van de Grondwet

Bij de invoering van de Wet herwaardering pkv WOZ en bpm heeft het kabinet uitgebreid toegelicht dat het onderscheid in proceskostenvergoedingen voor WOZ- en bpm-zaken ten opzichte van overige zaken geen schending van het discriminatieverbod van artikel 1 van de Grondwet oplevert.²² Het HR-arrest doet niet af aan de argumenten die destijds zijn aangedragen.²³ Overigens erkent ook de Hoge Raad dat in sterk toenevende mate belastingprocedures worden gevoerd over geschillen met een klein fiscaal belang, in de hoop en verwachting een vergoeding van immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke termijn en een daaraan gekoppelde pkv te verkrijgen.²⁴

In opdracht van het Wetenschappelijk Onderzoeks- en Datacentrum (WODC) heeft Pro Facto onderzoek gedaan naar «oneigenlijk gebruik» van bestuursrechtelijke procedures met het oog op proceskostenvergoedingen. In het eerder dit jaar gepubliceerde onderzoeksrapport concluderen de onderzoekers dat «oneigenlijk gebruik» van bestuursrechtelijke procedures met het oog op het verkrijgen van pkv in hoofdzaak voorkomt binnen de rechtsgebieden WOZ, bpm en Wahv.²⁵

De onderzoekers hebben buiten de hiervoor genoemde rechtsgebieden gezocht naar tekenen van de opkomst van bedrijven die op basis van *no-cure-no-pay* (ncnp) werken, maar die bleken er – afgezien van mogelijk

¹⁸ $0,25 \text{ (factor)} \times 2 \text{ (punten)} \times € 624 \text{ (tarief)} \times 1 \text{ (weging)} = € 312$.

¹⁹ Het HR-arrest heeft geen invloed op de hoogte van de uit te keren proceskostenvergoeding in Wahv-zaken. Een aanpassing van de factor in artikel 13a, tweede lid, Wahv is dus niet nodig.

²⁰ Voor de volledigheid merkt het kabinet op dat de factor zoals ingevoerd met de Wet herwaardering enkel voor bezwaarzaken wordt aangepast. Het basistarief dat geldt voor (hogere-) beroepszaken blijft immers ongemoeid door het HR-arrest en de wijziging van het Bpb.

²¹ Zie artikel 13a, tweede lid, Wahv.

²² Kamerstukken II 2023/24, 36 427, nr. 3, p. 18–21.

²³ Zie o.a. Kamerstukken II 2023/24, 36 427, nr. 3, p. 19–20, en nr. 6, p. 7.

²⁴ HR 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:853, rechtsoverweging 3.4.2.

²⁵ «Op (proces)kosten gejaagd?, onderzoek naar «oneigenlijk gebruik» van bestuursrechtelijke procedures met het oog op proceskostenvergoedingen», Pro Facto, Groningen, 10 april 2024, paragraaf 4.3.2, p. 43–46.

de parkeerbelastingen – niet te zijn.²⁶ Dit onderzoeksresultaat ondersteunt de stelling van het kabinet dat bezwaar- en beroepsprocedures in de WOZ, bpm en Wahnv wezenlijk verschillen van procedures in andere bestuursrechtelijke rechtsgebieden.

Het kabinet blijft derhalve bij het standpunt dat WOZ- en bpm-procedures wezenlijk verschillen van andere bestuursrechtelijke procedures en dat daarom een onderscheid in de hoogte van vergoedingen is gerechtvaardigd.

Budgettaire aspecten

Per 1 januari 2025 wordt de puntwaarde voor belasting- en premiezaken in het Bpb geschrapt, waardoor de pkv voor in WOZ- en bpm-bezwaarzaken dreigt te verdubbelen, omdat de puntwaarde voor deze zaken ruim twee keer zo hoog wordt. Mogelijk vloeit dit ook al voort uit het HR-arrest, al heeft de Hoge Raad zich daar niet over uitgelaten.²⁷

De voorgestelde maatregel heeft ten doel dit effect te neutraliseren. Hierdoor is de budgettaire impact van de voorgestelde maatregel neutraal. Dit geldt voor zowel decentrale overheden (met betrekking tot WOZ-bezwaarzaken) als de centrale overheid (met betrekking tot bpm-bezwaarzaken).

Doenvermogen

De voorgestelde maatregel heeft geen impact op het doenvermogen van belanghebbenden in WOZ- en bpm-bezwaarzaken die gebruikmaken van door een derde beroepsmatig verleende bijstand.

Gevolgen voor burgers en bedrijfsleven

De Wet herwaardering pkv WOZ en bpm is ingevoerd als onderdeel van een pakket aan maatregelen om de ncnp-problematiek in WOZ- en bpm-zaken tegen te gaan.²⁸ Het HR-arrest en de daaropvolgende wijziging van het Bpb zou het effect van de Wet herwaardering pkv WOZ en bpm wat bezwaarzaken betreft grotendeels tenietdoen. De voorgestelde maatregel voorkomt dit effect door per 1 januari 2025 de factor voor de berekening van de pkv voor WOZ- en bpm-bezwaren te verlagen. Burgers en het bedrijfsleven (met name ncnp-bureaus) ondervinden naar verwachting aldus geen gevolgen naar aanleiding van de voorgestelde maatregel ten opzichte van de situatie per 1 januari 2024.

Uitvoeringsaspecten

Het kabinet heeft de uitvoeringsgevolgen laten beoordelen. De Belastingdienst en de Vereniging Nederlandse Gemeenten hebben aangegeven dat de wijzigingen met ingang van 1 januari 2025 uitvoerbaar zijn. De uitvoeringstoets van de Belastingdienst is opgenomen in de bijlage.

²⁶ «Op (proces)kosten gejaagd?, onderzoek naar «oneigenlijk gebruik» van bestuursrechtelijke procedures met het oog op proceskostenvergoedingen», Pro Facto, Groningen, 10 april 2024, p. 7. Sommige ncnp-bureaus lijken zich volgens de onderzoekers steeds meer te richten op bezwaren tegen naheffingsaanslagen parkeerbelasting. BZK zal in de komende periode een expertmeeting organiseren met de betrokken organisaties om te verkennen welke oplossingsrichtingen voor oneigenlijk gebruik in dit rechtsgebied kunnen worden uitgewerkt.

²⁷ Zie paragraaf «Gevolg wijziging Besluit proceskostenvergoeding bestuursrecht voor proceskostenvergoeding in WOZ- en bpm-bezwaarzaken».

²⁸ Kamerstukken II 2023/24, 36 427, nr. 3, p. 2.

De maatregelen treden in werking met ingang van 1 januari 2025. Aanpassing van de inwerkingtredingsbepaling van het wetsvoorstel op dit punt is daarvoor niet nodig. Dit betekent dat de pkv voor WOZ- en bpm-bezwaren met ingang van 1 januari 2025 in alle gevallen wordt toegekend op een niveau dat in redelijke verhouding staat tot de werkelijke kosten die in WOZ- en bpm-zaken redelijkerwijs worden gemaakt.²⁹ Incidenteel kan ingeval van bijzondere omstandigheden zo nodig een afwijkende vergoeding worden vastgesteld.³⁰

II. Onderdeelsgewijs

Onderdeel 1

Artikel I, onderdeel A (artikel 2.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In de in artikel I, onderdeel A, opgenomen tabel is een schijfgrens abusievelijk niet correct opgenomen. De correcte schijfgrens voor het aangrijpingspunt van het toptarief is € 76.817. Met de onderhavige nota van wijziging wordt deze omissie hersteld.

Onderdeel 2

Artikel XVA (artikel I van de Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling)

Op grond van artikel I, onderdeel 1, onder a, Wet aanpassing fbi wordt met ingang van 1 januari 2025, onder verlettering van artikel 28, tweede lid, onderdelen a tot en met f, Wet Vpb 1969 tot b tot en met g, een nieuw artikel 28, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 ingevoegd. Het is beoogd dat hiermee twee heffingslekken worden gedicht. Het is een fbi ingevolge artikel 28, tweede lid, onderdeel a (nieuw), Wet Vpb 1969 met ingang van 1 januari 2025 niet toegestaan om te beleggen in onroerende zaken die in Nederland zijn gelegen of rechten waaraan deze zijn onderworpen. Met deze nota van wijziging wordt voorgesteld om het in artikel I, onderdeel 1, onder a, Wet aanpassing fbi opgenomen artikel 28, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 aan te passen. De voorgestelde wijzigingen worden hierna toegelicht.

Op grond van het voorgestelde artikel 28, tweede lid, onderdeel a, subonderdeel 1°, Wet Vpb 1969 mag een fbi met ingang van 1 januari 2025 allereerst niet beleggen in in Nederland gelegen onroerende zaken als bedoeld in artikel 17a, onderdeel a, Wet Vpb 1969. Door naar artikel 17a, onderdeel a, Wet Vpb 1969 te verwijzen, worden onder in Nederland gelegen onroerende zaken mede verstaan: rechten die direct of indirect betrekking hebben op in Nederland gelegen onroerende zaken en rechten die samenhangen met de exploratie en exploitatie van in Nederland aanwezige natuurlijke rijkdommen. Op deze wijze blijven de heffingslekken³¹ gedicht die reeds eerder door de Wet aanpassing fbi werden gedicht, omdat met de voorgestelde aanpassing wordt voorkomen dat resultaten uit in Nederland gelegen vastgoed in handen van fbi's effectief niet worden belast. Door naar artikel 17a, onderdeel a, Wet Vpb 1969 te verwijzen, sluit het fbi-regime aan bij het voor de in de buitenlandse vennootschapsbelastingplicht gehanteerde begrip in Nederland gelegen onroerende zaken (zoals dat ook geldt voor de vrijgestelde beleggingsinstelling (artikel 6a, vierde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969)).

²⁹ Kamerstukken II 2023/24, 36 427, nr. 3, p. 11.

³⁰ Zie artikel 2, derde lid, Bpb.

³¹ Kamerstukken II 2023/24, 36 422, nr. 3, p. 3–4.

Op grond van het voorgestelde artikel 28, tweede lid, onderdeel a, subonderdeel 2°, Wet Vpb 1969 mag een fbi met ingang van 1 januari 2025 eveneens niet beleggen in schuldvorderingen op een lichaam dat in Nederland gelegen onroerende zaken als bedoeld in artikel 17a, onderdeel a, Wet Vpb 1969 houdt, indien de vergoeding op die schuldvordering doorgaans rechtens dan wel in feite hoofdzakelijk verband houdt met inkomsten uit die in Nederland gelegen onroerende zaken. Met deze aanvulling wordt beoogd uitholling van de opbrengst van de vastgoedmaatregel te voorkomen, voor zover die schuldvordering niet reeds onder artikel 17a, onderdeel a, Wet Vpb 1969 valt. Op deze manier wordt zeker gesteld dat een beleggingsinstelling niet in aanmerking komt voor het fbi-regime, indien deze een schuldvordering heeft op een lichaam dat Nederlands vastgoed houdt en waarvan de vergoeding op die schuldvordering afhankelijk is van de inkomsten uit Nederlands vastgoed. Als gevolg daarvan is die winstafhankelijke vergoeding op het niveau van de beleggingsinstelling niet tegen 0%, maar regulier belast.

Onder «rechtens» verband houden dient te worden verstaan schuldvorderingen die civielrechtelijk verband houden met inkomsten van het lichaam uit het houden van in Nederland gelegen onroerende zaken. Als voorbeeld kan worden genoemd de beleggingsinstelling die een winstdelende lening verstrekt aan een (regulier vennootschapsbelastingplichtig) lichaam voor de aankoop van een in Nederland gelegen onroerende zaak, waarbij in de leningsovereenkomst wordt overeengekomen dat de rente (mede) afhankelijk is van inkomsten die dat lichaam verkrijgt uit de exploitatie van die onroerende zaak, zoals verhuur. Onder «in feite» verband houden dient te worden verstaan schuldvorderingen die weliswaar niet «rechtens» verband houden met inkomsten van het lichaam uit in Nederland gelegen onroerende zaken, maar daarmee wel materieel verband houden. Als voorbeeld kan worden genoemd de beleggingsinstelling die een winstdelende lening verstrekt aan een (regulier vennootschapsbelastingplichtig) lichaam dat actief is in exploitatie van vastgoed voor de aankoop van een of meerdere in Nederland gelegen onroerende zaken, waarbij in de leningsovereenkomst in algemene zin wordt overeengekomen dat de rente (mede) afhankelijk is van de winst van dat lichaam.

Naar de verwachting van het kabinet komt het veelvuldig voor dat een beleggingsinstelling schuldvorderingen heeft op lichamen die in Nederland gelegen vastgoed houden. Gedacht kan worden aan schuldvorderingen op een lichaam dat een materiële onderneming heeft, niet zijnde de exploitatie van Nederlands vastgoed, die in een fabriek of een kantoor wordt uitgeoefend. Indien een beleggingsinstelling een winstdelende lening aan een lichaam verstrekt die een materiële onderneming uitoefent en de winstafhankelijke rentebaten niet hoofdzakelijk rechtens dan wel in feite verband houden met inkomsten uit het houden van die in Nederland gelegen onroerende zaken van dat lichaam, kan die beleggingsinstelling het fbi-regime blijven toepassen, mits aan de overige voorwaarden voor toepassing daarvan wordt voldaan (waaronder de eis dat het doel en feitelijke werkzaamheid bestaan in het beleggen van vermogen). In dat geval is de winstdelende rente immers afhankelijk van de materiële onderneming van een lichaam die niet bestaat uit de exploitatie van in Nederland gelegen onroerende zaken. Met «doorgaans» wordt beoogd te waarborgen dat een omstandigheid waardoor de vergoeding op een schuldvordering in een jaar incidenteel hoofdzakelijk verband houdt met in Nederland gelegen onroerende zaken aan toepassing van het fbi-regime in de weg staat. Hierbij kan worden gedacht aan de situatie waarin de vergoeding op een schuldvordering betrekking heeft op de winst van een lichaam met een materiële onderneming en deze winst door een eenmalige bate (bijvoorbeeld de verkoop van een bedrijfspand) hoofdzakelijk verband houdt met inkomsten uit in Nederland gelegen onroerende zaken.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de hier voorgestelde wijziging van artikel 28, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 mede geldt voor de situatie waarin een fbi belegt via een (buitenlands) samenwerkingsverband dat voor Nederlandse fiscale doeleinden transparant is.

Onderdelen 3 en 4

Artikelen XXII, onderdeel E, en XLIIA (artikel 19a van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 en artikel 30a van de Wet waardering onroerende zaken)

Met onderdelen 3 en 4 worden in het wetsvoorstel twee samenhangende wijzigingen ingevoegd die betrekking hebben op de Wet BPM 1992 en de Wet WOZ. Voorgesteld wordt in artikel 19a, eerste lid, Wet BPM 1992 en in artikel 30a, eerste lid, Wet WOZ de factor 0,25 te vervangen door 0,125. Zoals toegelicht in het algemeen deel van de toelichting zorgt de voorgestelde aanpassing van de factor ervoor dat de bepaling ook na het HR-arrest en de voorgenomen wijziging van het Bpb zijn beoogde werking behoudt.

De vergoeding die in de bezwaarfase kan worden toegekend voor door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand blijft hiermee op een niveau dat in redelijke verhouding staat tot de werkelijke kosten die in de in artikel 19a, eerste lid, Wet BPM 1992 en artikel 30a, eerste lid, Wet WOZ bedoelde zaken redelijkerwijs worden gemaakt.³²

Onderdeel 5

Artikel LXV (inwerkingtreding)

Dit onderdeel wijzigt de inwerkingtredingsbepaling. Hiermee wordt geregeld dat de in onderdeel 1 opgenomen wijziging van artikel I Wet aanpassing fbi toepassing vindt voordat dat artikel wordt toegepast.

De Staatssecretaris van Financiën,
F.L. Idsinga

³² Kamerstukken II 2023/24, 36 427, nr. 3, p. 11.