



memo

Aandachtspunten projecten Verhuld Vermogen

1 Inleiding

Voor de verschillende rekeningprojecten binnen het programma Verhuld Vermogen is, gezien de raakvlakken tussen de verschillende projecten, één memo aandachtspunten opgesteld. Hierin zijn opgenomen: de vrijwillige verbetering (hoofdstuk 2), diverse projecten: Duitse informatie (UBS Lux), Montenegro, Luxemburgse Informatie (BCEE), Belgische Informatie, Duitse Informatie (UBS) en Oostenrijkse Informatie (hoofdstuk 3), Automatische gegevensuitwisseling (CRS, FATCA en ESRR-uitworpbehandeling) (hoofdstuk 4), Groepsverzoeken Zwitserland (hoofdstuk 5) en Debet- en creditcards (hoofdstuk 6).

Vanaf hoofdstuk 7 zijn onderwerpen opgenomen die geheel of gedeeltelijk van toepassing zijn op alle rekeningprojecten. Omdat dit memo ziet op meerdere projecten is het van belang om telkens weer te beoordelen of een onderdeel wel of niet van toepassing is. Dit memo is *uitsluitend* bedoeld voor *intern* gebruik. Het memo is een handreiking voor behandelaren Verhuld Vermogen om invulling te geven aan de eigen discretionaire bevoegdheid om belastingaanslagen vast te stellen en boeten op te leggen. In de community 'Verhuld Vermogen (voorheen: ViB)' op ConnectPeople zijn diverse naslagwerken opgenomen.

1.1 Wat is nieuw is deze versie?

Het memo aandachtspunten (versie 6 d.d. 3 mei 2018) is in deze versie aangevuld met (landelijke, structurele) vragen die aan de Klankbordgroep zijn gesteld en de meest recente ontwikkelingen. Daarnaast zijn enkele passages verplaatst en/of samengevoegd. Om het gebruikersgemak te vergroten zijn de belangrijkste wijzigingen geel gearceerd. In de inhoudsopgave is eveneens aangegeven welke onderdelen (geheel/gedeeltelijk) zijn aangepast.

Team Verhuld Vermogen

Croeselaan 14
3512 CA UTRECHT
Postbus 18200
3511 EW UTRECHT

Art. 10.2.e Wob

Contactpersonen

Datum

14 februari 2020

Versienummer

7

Auteurs

Aan

intern

Bijlagen

Zoals genoemd

1.2 Inhoudsopgave

1	Inleiding	1
1.1	Wat is nieuw is deze versie?.....	1
1.2	Inhoudsopgave	2
2	Vrijwillige verbetering	7
2.1	Inkeerregeling vanaf 1 januari 2018	7
2.2	Inkeerregeling vanaf 1 januari 2020	7
2.2.1	Gevolgen ontbreken wettelijk overgangsrecht 2020?.....	8
2.3	Wanneer is sprake van vrijwillige verbetering?	8
2.4	Wanneer is er géén sprake meer van vrijwillige verbetering?	8
2.4.1	Aankondiging boekenonderzoek/vragenbrief/telefonisch contact	9
2.4.2	Handhavingscommunicatiebrieven	9
2.4.3	Vooringevulde aangifte (VIA)	9
2.4.4	Controles door politie/douane/marechaussee	9
2.4.5	Groepsverzoeken Zwitserland.....	9
2.4.6	Debet- en creditcards.....	10
2.4.7	Onvolledig aanleveren van gegevens (informatiebeschikking)...	10
2.4.8	Partiële inkeer?	10
3	Diverse projecten	10
3.1	Duitse informatie (UBS Lux).....	10
3.2	Project Montenegro.....	11
3.3	Luxemburgse Informatie (BCEE).....	11
3.4	Belgische Informatie	11
3.5	Duitse Informatie (UBS)	11
3.6	Oostenrijkse Informatie.....	11
4	Automatische gegevensuitwisseling (CRS-FATCA-ESRR)	11
4.1	Handhavingscommunicatiebrieven	12
4.2	Vooringevulde aangifte (VIA)	12
4.3	Registratie Bank Gegevens (RBG)	12
5	Groepsverzoeken Zwitserland	12
5.1	Notificatieprocedure in Zwitserland	13
5.2	Eindoordeel Zwitserse Bundesgericht	13
5.3	Geheimhouding/inzage in uitwisselingsdossier.....	13
5.4	Samenloop vrijwillige verbetering	14
5.4.1	Groepsverzoek Zwitserland (UBS).....	14
5.4.2	Groepsverzoek Zwitserland (CS).....	15
5.4.3	Groepsverzoek Zwitserland (JB)	15
5.4.4	Groepsverzoek BNP Paribas	15
5.4.5	
6	Debet- en creditcards	16
6.1	Behandelaanpak	16
6.2	
7	Behandeling posten Verhuld Vermogen (algemeen)	17
7.1	Logboek gegevens bij houden	17
7.2	Verhuld Vermogen en afdoening lopende jaren	17
7.3	Gebruik van e-mail	18
7.4	Ambtsedige verklaring identificatie/hercheck.....	18
7.5	Correctiebeleid	18
7.6	Niet meewerken aan 'praktische' oplossingen	18
7.6.1	Verbeurdverklaring	19
7.7	VIP, pseudo-VIP en bijzondere posten	19
7.7.1	Bestuurders werkzaam in de financiële sector	20
7.7.2	Gevolg- en reputatieschade	20
7.7.3	

7.8	Gemachtigden/vertegenwoordiging erflater.....	20
7.8.1	Volmacht	20
7.8.2	Meerdere gemachtigden	21
7.8.3	Weigeren gemachtigde	21
7.8.4	Vertegenwoordiging erflaters	21
7.9	Horizontaal toezicht (HT)	21
7.9.1	Individueel convenant (GO-segment)	22
7.9.2	Intermediairsconvenant (MKB)	22
7.9.3	Inhoudelijke behandeling	22
7.9.4	De belastingplichtige	22
7.9.5	De Fiscaal Dienstverlener (FD-er)	23
7.9.6		
8	Herkomst (van vermogen).....	24
8.1	Algemeen	24
8.2	Winst uit onderneming/ROW/inkomsten vennootschap	24
8.3	Box 3/verrekening bronbelasting	24
8.3.1	Spaarrenterichtlijn	25
8.3.2	Bronbelasting dividenden	25
8.3.3	Bronbelasting renten	25
8.3.4	Beperkingen in voorkoming dubbele belasting	25
8.4	Overgangsrecht Wet IB 1964/Wet IB 2001	25
8.4.1	Inkomsten uit lopende termijnen vóór 2001	25
8.4.2	Inkomsten uit lopende termijnen vanaf 2001 (gerijpte rente) ...	26
8.5	Vermogen van vennootschappen	27
8.6	Belgische TAK verzekeringen.....	27
8.6.1	Soorten TAK-verzekeringen.....	27
8.7	Schenk- en erfbelasting.....	27
8.7.1	Edelweiss.....	28
8.7.2	Overgangsrecht 1985.....	28
8.7.3	Edelweiss-schuld opnemen in box 3?.....	28
8.8	Afgezonderd particulier vermogen (APV)	29
8.8.1	Inkeren en ontmantelen APV-structuur: box 2 of box 3?	29
8.9	Criminele activiteiten	29
8.9.1		
8.9.2	QuickScan Verhuld Vermogen- Aanmelding fiscale en overige delicten	31
8.9.3	Beoordelingsprocedure	31
8.9.4	Afstemming	31
9	Informatieverplichting en bewijslast(verdeling)	31
9.1	Het stellen van vragen	31
9.1.1	Evenredigheidsbeginsel	32
9.1.2	Zorgvuldigheidsbeginsel	32
9.1.3	Subsidiariteit/recht op eerbiediging van privéleven	32
9.1.4	Verbod op zelfincriminatie.....	33
9.1.5	Fysieke/psychische beperkingen/dementie.....	33
9.2	Stelplicht en bewijslastverdeling	34
9.3	Ontbrekende en onduidelijke (bank)gegevens	35
9.3.1	Bankgegevens ouder dan 10 jaar.....	35
9.3.2	Inspanningsverplichting	36
9.3.3	Risico ligt bij belastingplichtige	36
9.3.4	Redelijke schatting (extrapoleren)	37
9.3.5		
9.4	Rapport van waarnemingen en bevindingen	37
9.5	Aandelen aan toonder	38
9.5.1		

9.6	Contant geld	38
9.6.1	[REDACTED]	
9.6.2	Aanvullende bepaling in VSO	39
9.7	Excelberekeningen door gemachtigden	40
9.8	Verschijningsplicht (art. 41 AWR)	40
9.8.1	Wanneer art. 41 AWR toepassen?	40
9.9	De informatiebeschikking	41
9.9.1	Zelfincriminatie en informatiebeschikking	41
9.9.2	Vereiste aangifte	41
9.9.3	Niet voldoen aan administratieplicht	42
9.9.4	Gevolgen onherroepelijke informatiebeschikking	42
9.9.5	Afstemming met Vaco Formeel Recht	42
9.9.6	Redelijke schatting inkeer (bij geen gegevens)	42
9.9.7	Informatiebeschikking voor fiscaal partner/erfgenamen	43
9.9.8	Ontvangen stukken gedurende bezwaar	43
10	Termijnen	44
10.1	Algemeen	44
10.1.1	Hoofdregeel (5 jaar)	44
10.1.2	Opkomen of gehouden in het buitenland (12 jaar)	44
10.2	Verlenging termijn bij uitstelregeling	46
10.2.1	Bijzonder en incidenteel uitstel	47
10.3	Opschorting termijn bij informatiebeschikking	47
10.4	Uitstel aanleveren gegevens en opschorting termijn	47
10.4.1	Wijziging Besluit Fiscaal Bestuursrecht	47
10.4.2	Opschorting termijn geldt niet voor boete	48
10.5	Aanslag ter behoud van rechten	48
10.6	Voortvarendheid bij verlengde navorderingstermijn	48
10.7	Aanvang termijn schenkbelasting	49
11	Boete en strafvervolg	49
11.1	Algemeen (organisatorisch)	49
11.1.1	Boetetraject	49
11.1.2	BoeteAdviesApplicatie (BAA)	50
11.1.3	Welke boetespecialist/boetefraudecoördinator	51
11.2	Beboeting of strafrechtelijke vervolging (fiscale delicten)?	51
11.2.1	Algemeen (Protocol AAFD)	51
11.2.2	Afhandeling door de boetespecialist	51
11.2.3	Verplichte consultatie van boete-fraudecoördinator	51
11.2.4	(Aanvullende) wegingscriteria	52
11.2.5	Afstemmingsoverleg (fiscale zaken)	52
11.2.6	Inzet strafrecht	52
11.2.7	Verplichte werkwijze aankondiging boete	52
11.3	Beboeting: inhoudelijke aandachtspunten	53
11.3.1	Stelplicht en bewijslast opzet en grove schuld	53
11.3.2	Innemen subsidiair standpunt grove schuld	54
11.3.3	Sfeerovergang en cautie	54
11.3.4	Toerekening verwijtbaarheid bij vergrijpboete	54
11.3.5	Daderschapsvormen	55
11.3.6	Straftoemeting	56
11.3.7	Recidive (opvolgende inkeer)	57
11.3.8	Termijnverlenging	57
11.3.9	Boetegrondslag bij primitieve aanslag of navorderingsaanslag ..	58
11.3.10	Boete bij schenk- en erfbelasting	58
11.3.11	Boetegrondslag bij aangiftebelastingen (OB en LB)	58
11.4	Wijziging boetemaximum box 3 (300% vanaf 2 juli 2009)	59
11.4.1	Aangiften onjuist ingediend vóór 2 juli 2009	59

11.4.2	Aangiften onjuist ingediend ná 1 juli 2009 (m.u.v. box 3)	59
11.5	Bewijsvermoedens	59
11.5.1	Bankgeheim	59
11.5.2	Het jaar waarvan gegevens bekend zijn	60
11.5.3	Extrapolatie latere jaren	60
11.5.4	Extrapolatie eerdere jaren	61
11.6	Gevolgen omkering en verzwaring bewijslast?	61
11.6.1	Richtinggevende jurisprudentie	62
11.7	Vrijwillige verbetering (oude inkeerregelingen)	63
11.7.1	Legaliteitsbeginsel	63
11.8	(melding) Vrijwillige verbetering	64
11.8.1	Mate van verwijtbaarheid	64
11.8.2	Geen boete (tweejaarstermijn)	64
11.8.3	Matiging boete 67n, tweede lid, AWR	64
11.8.4	Toepassing art. 67n, derde lid, AWR (vanaf 2018/2020)	65
11.9	Overzicht boetepercentages Verhuld Vermogen	67
11.10	Overige (rekening)projecten Verhuld Vermogen	68
11.10.1	Mate van verwijtbaarheid	68
11.10.2	Hoogte van de boete	68
11.10.3	Strafverzwarende omstandigheden	68
11.10.4	Strafverminderende omstandigheden (algemeen)	69
11.10.5	Strafverminderende omstandigheden (melding vrijwillige verbetering)	70
12	De vaststellingsovereenkomst (VSO)	70
12.1	Algemeen	70
12.1.1	Ondertekening VSO	70
12.1.2	Gevolgen niet (tijdig) tekenen VSO	70
12.1.3	Geen gelijkheidsbeginsel	71
12.1.4	Boete in de VSO	71
12.2	Voorbehouden in VSO	71
12.2.1	Massaal bezwaar box 3 2013-2016 en 2017/2018	71
12.2.2	Voorbehoud legaliteitsbeginsel boete (inkeer)	72
12.2.3	Aanhouden bezwaarschriften?	72
12.3	Opnemen schenk- en erfbelasting in VSO?	72
13	Opleggen aanslagen en behandeling bezwaar	72
13.1	Doelmatige formalisering en BRI	72
13.1.1	Basisregistratie inkomen (BRI)	73
13.1.2	Geén doelmatige formalisering	73
13.1.3	Belastingdienst/Toeslagen	73
13.1.4	Samenloop bijstandsuitkering	73
13.2	Toepassing art. 64 AWR	73
13.2.1	Onduidelijkheid over verdeling tussen partners	74
13.2.2	Specificatie bij doelmatige formalisering t/m 2009	74
13.3	Het eenvoudig en snel opleggen van aanslagen	74
13.3.1	Met toepassing van art. 64 AWR (t/m 2009)	75
13.3.2	Aanslagen per jaar	75
13.4	Beperking van heffings- of belastingrente	75
13.4.1	Beperking belastingrente	76
13.5	onverschuldigde betaling	76
13.6	Bezwaarschriften tegen aanslag voortvloeiend uit VSO	77
13.6.1	Ambtshalve vermindering	77
13.6.2	Aanhouden/opschorten bezwaarschriften	78
13.7	Geen ambtshalve vermindering (loterij zonder nieten)	78

14	Invordering	78
14.1	Inleiding	78
14.2	Samenwerking heffing en invordering	79
14.2.1	
14.2.2	Invorderingsaspecten bij de voorbereiding	79
14.2.3	Belangrijke signalen voor de invordering	79
14.2.4	Mogelijke invorderingsmaatregelen op basis van signalen	80
14.2.5	Verdedigingsbeginsel	80
14.2.6	Bezwaar en beroep	81
14.2.7	Informatiebeschikking	81
14.3	Aanwijzingen voor de invorderaar	82
14.3.1	Inleiding	82
14.3.2	Verjaring van de rechtsvordering tot betaling	82
14.3.3	Afboeken van verminderings	83
14.3.4	Verzoeken om uitstel van betaling in verband met bezwaar en beroep	83
14.3.5	Overledenen	85
14.3.6	Invorderingsrente	85
14.3.7	Kwijtschelding/Niet verder bemoeilijken	86
14.3.8	Invorderen van niet meer bestreden deel van de aanslag	86
14.3.9	Marginaal toetsen (artikel 1.1.5 LI 2008)	87

2 Vrijwillige verbetering

De vrijwillige verbetering is opgenomen in par. 5 BBBB. Uitsluitend de vrijwillige verbetering voor de aanslagbelastingen heeft een wettelijke basis (art. 67n AWR).¹ De Staatssecretaris van Financiën heeft bij Besluit van 2 september 2013, besloten dat de inkeerregeling voor aanslagbelastingen tijdelijk wordt verruimd tot 1 juli 2014.² Dit geldt voor zowel binnenlandse- als buitenlandse situaties. Het besluit is niet van toepassing op aangiftebelastingen (o.a. loon- en omzetbelasting). Vanaf 1 juli 2014 (tot 1 januari 2018) gelden de bepalingen van de bestaande (boete)inkeerregeling weer onverkort (zie par. 5 BBBB).

2.1 Inkeerregeling vanaf 1 januari 2018

Met ingang van 1 januari 2018 is de inkeerregeling afgeschaft voor zover dit ziet op inkomen uit sparen en beleggen dat in het buitenland is opgekomen (art. 67n, derde lid, AWR (oud)). In de literatuur is gesteld dat wettekst onzuiver is.³ Een zuiver grammaticale interpretatie impliceert dat het inkomen uit box 3 nooit opkomt uit het buitenland. Het is immers een door Nederland ingevoerde wetsfictie (forfaitair rendement). De Belastingdienst gaat echter uit van doel en strekking van de wet.

Op grond van het overgangsrecht blijft de tot 1 januari 2018 bestaande regeling gelden voor onjuiste of onvolledige aangiften die zijn gedaan (of hadden moeten worden gedaan) voor 1 januari 2018.⁴

Voorbeeld:

Is voor de aangifte inkomstenbelasting 2016 (bijzonder) uitstel verleend tot 1 maart 2018 dan heeft dit tot gevolg:

- Ingeval de aangifte 2016 (ondanks het verleende uitstel) vóór 31 december 2017 is ingediend is de inkeerregeling van toepassing;

ingeval de aangifte 2016 niet of na 1 januari 2018 wordt ingediend, is de inkeerregeling niet meer van toepassing (voor zover dit ziet op inkomen uit sparen en beleggen dat in het buitenland is opgekomen).

2.2 Inkeerregeling vanaf 1 januari 2020

Met ingang van 1 januari 2020 is de regeling voor vrijwillige verbetering van art. 67n AWR verder ingeperkt.⁵ De beperkingen zijn opgenomen in het vernieuwde art. 67n, derde lid, AWR. In art. 69, derde lid, AWR zijn de wijzigingen doorgevoerd voor het strafrecht.

De beperkingen ziet op twee punten:

- Met ingang van 1 januari 2018 was de inkeerregeling al afgeschaft voor zover dit zag op inkomen uit sparen en beleggen

1 In dit memo worden de termen inkeer en vrijwillige verbetering door elkaar gebruikt.

2 Besluit van 2 september 2013, nr. BLKB2013/509M, Stcrt. 2013, 25169. Dit besluit is met ingang van 1 juli 2015 ingetrokken en opgenomen in het BBBB.

3 J. Kastelein en J.M. van der Vegt, De inkeerregeling per 1 januari 2018: what's new?, TFB 2018/1.

4 MvT, Kamerstukken II 2017/18, 34 786, nr. 3, blz. 83.

5 Wet van 18 december 2019 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2020), Stb. 2019, 512.

dat in het buitenland is opgekomen (art. 67n, derde lid, AWR(oud)). Met ingang van 1 januari 2020 is het onderscheid tussen binnenlands- en buitenlands box 3 vermogen opgeheven;

- Met ingang van 1 januari 2020 is de inkeerregeling evenmin nog van toepassing op inkomsten uit aanmerkelijk belang (box 2).

2.2.1 Gevolgen ontbreken wettelijk overgangsrecht 2020?

Met betrekking tot de inperking per 1 januari 2020 is géén overgangsrecht opgenomen waardoor de wijzigingen directe werking hebben. De tweejaarstermijn is – anders dan bij de wijziging in 2018 – niet van toepassing.

De discretionaire bevoegdheid van de inspecteur biedt ruimte om in voorkomende gevallen een boete te matigen. Hierbij is aansluiting gezocht bij de bestaande boetematigende uitgangspunten (bestendige gedragslijn (zie: Hoofdstuk 11)).

2.3 Wanneer is sprake van vrijwillige verbetering?

Van een vrijwillige verbetering is sprake als een belastingplichtige, voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur bekend is of bekend zal worden met een onjuistheid of onvolledigheid, alsnog:

- een juiste en volledige aangifte doet, of de juiste en volledige informatie verstrekt (aanslagbelastingen);
- uitdrukkelijk kenbaar maakt aan de inspecteur dat en tot welk bedrag niet of gedeeltelijk niet is betaald (aangiftebelastingen).

De kwalificatie of al dan niet sprake is van vrijwillige verbetering is van belang in verband met het al dan niet opleggen van en de hoogte van een vergrijpboete. Andere bepalingen over inkeer zijn te vinden in:

- Art. 69, derde lid, AWR (strafvervolgning);
- Art. 28b, vijfde lid, Wet LB 1964 (correctiebericht);
- Art. 10a AWR;⁶
- Par. 24a BBBB (verzuimboete aangiftebelastingen);
- par. 25a, vijfde lid, BBBB inzake boete art. 67cc AWR.

2.4 Wanneer is er géén sprake meer van vrijwillige verbetering?

Ingeval niet aan de voorwaarden is voldaan kan geen sprake meer zijn van vrijwillige verbetering. Ook gedurende de behandeling kan komen vast te staan dat geen sprake is c.q. is geweest van vrijwillige verbetering. Het is aan de behandelaar Verhuld Vermogen om te beoordelen of sprake is van inkeer. Onderstaand zijn enkele voorbeelden opgenomen voor niet-inkeersituaties:

⁶ Jo. art. 15, tweede lid, UB OB 1968 (suppletie), art. 10c UB SW 1956 (aangifte erfbelasting), art. 12bis uitv. besl. IB 2001 en artt. 8 en 9 Uitv. besl. LB 1965 (rittenadministratie).

2.4.1 Aankondiging boekenonderzoek/vragenbrief/telefonisch contact

Van een vrijwillige verbetering is geen sprake ingeval een boekenonderzoek is aangekondigd (par. 5, vierde lid, BBBB). Het versturen van een vragenbrief aan belastingplichtige of het opnemen van telefonisch contact is hiermee op een lijn te stellen en zal naar onze mening eveneens tot gevolg hebben dat geen sprake meer is van een vrijwillige verbetering.

2.4.2 Handhavingscommunicatiebrieven

Indien de belastingplichtige zich na ontvangst van een handhavingscommunicatiebrief als inkeerder meldt is geen sprake meer van een vrijwillige verbetering voor het in de brief genoemde inkomens- en/of vermogensbestanddeel. Dit is in de inkeerapplicatie zichtbaar gemaakt onder het kopje extra informatie (brieven HHC). De brieven zelf zijn terug te vinden in ELD OC.

2.4.3 Vooringevulde aangifte (VIA)

Ook ingeval het inkomens- en/of vermogensbestanddeel waarvoor de belastingplichtige wil inkeren in de vooringevulde aangifte (VIA) van enig jaar is opgenomen, is geen sprake meer van een vrijwillige verbetering.⁷

2.4.4 Controles door politie/douane/marechaussee

Wordt een belastingplichtige aangehouden tijdens een controle door bijvoorbeeld de politie, aan de grens (bijvoorbeeld Schiphol) door de Koninklijke Marechaussee dan wel Douane-medewerkers waarbij grote hoeveelheden contant geld worden aangetroffen dan kan van vrijwillige verbetering geen sprake meer zijn. Zowel in art. 67n AWR als in par. 5 BBBB is uitdrukkelijk bepaald dat van vrijwillige verbetering geen sprake meer is ingeval de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden. De belastingplichtige weet of zal redelijkerwijs moeten vermoeden dat melding zal worden gemaakt van het feit dat er een grote hoeveelheid contant geld bij hem/haar is aangetroffen.

In het geval dat er meer dan 10.000 euro contant geld wordt uitgevoerd van Nederland naar een land buiten Europa of in Nederland wordt ingevoerd uit een land buiten Europa moet bij de Douane een "Aangifte Liquide Middelen" worden gedaan. Deze aangifte verhindert de vrijwillige verbetering.

2.4.5 Groepsverzoeken Zwitserland

Voor de samenloop met de Groepsverzoeken Zwitserland wordt verwezen naar onderdeel 5.4.

⁷ In het verleden was het gebruik van de VIA facultatief. Raadpleeg de Applicatie 'DAS' om te zien of belastingplichtige de VIA heeft gebruikt.

[REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

2.4.7 Onvolledig aanleveren van gegevens (informatiebeschikking)

Een belanghebbende moet de informatie verstrekken die de inspecteur in staat stelt om zonder nader onderzoek een juiste belastingaanslag op te leggen. Voor de vrijwillige verbetering kan gebruik worden gemaakt van het internetformulier. Belastingplichtigen krijgen vanuit het Verhuld Vermogen centrum in Breda het formulier 'Verklaring vrijwillige verbetering' toegezonden. Met het enkel aanleveren van een stapel bankafschriften wordt niet voldaan aan de voorwaarde om zonder nader onderzoek een juiste belastingaanslag op te leggen.

Ondanks het feit dat belastingplichtigen zich zelf melden komt het voor dat sommige belastingplichtigen – zelfs na herhaaldelijke verzoeken – géén of onvoldoende informatie verstrekken. In die gevallen wordt een informatiebeschikking af gegeven. Met het afgeven van een informatiebeschikking zal in principe geen sprake meer zijn van vrijwillige verbetering.

2.4.8 Partiële inkeer?

Rechtbank Den Haag 24 oktober 2019, ECLI:NL:RBDHA:2019:13273 heeft geoordeeld dat de inkeerregeling is niet van toepassing indien sprake is van partiële inkeer. Hiermee bedoelt de rechtbank de situatie dat wel een inkeermelding is gedaan, maar de achterliggende gegevens niet zijn verstrekt.

Het gebruik van de term partiële inkeer is wellicht wat ongelukkig gekozen omdat deze term ook wordt gebruikt voor de situatie dat een belanghebbende twee bankrekeningen aanhoudt en voor slechts één rekening volledig inkeert. Voor bovengenoemde casus is de term onvolledige inkeer passender.

3 Diverse projecten

3.1 Duitse informatie (UBS Lux)

Van de Duitse autoriteiten zijn gegevens ontvangen van Nederlandse ingezetenen die een rekening hebben aangehouden bij de UBS Bank in Luxemburg.

3.2 *Project Montenegro*

De Belastingdienst/Belastingen heeft van de FIOD gegevens ontvangen van belastingplichtigen die contacten hebben onderhouden met de Zwitserse Credit Suisse bank. De Belastingdienst heeft naar aanleiding van het signaal naar 670 belastingplichtige een brief verstuurd. Deze brief zal een vervolg in de behandeling gaan krijgen bij een deel van die groep.

3.3 *Luxemburgse Informatie (BCEE)*

Van de Duitse autoriteiten zijn gegevens ontvangen van Nederlandse ingezetenen die een rekening hebben aangehouden bij de Luxemburgse BCEE bank.

3.4 *Belgische Informatie*

Van de Belgische autoriteiten is informatie ontvangen van Nederlandse ingezetenen die in België een bankrekening hebben geopend en op dit rekening in 2015 stortingen gedaan vanuit Belgische beleggingen en verzekeringen. Deze gestorte bedragen zijn eind 2015 contant opgenomen.

3.5 *Duitse Informatie (UBS)*

Van de Duitse autoriteiten zijn gegevens ontvangen van Nederlandse ingezetenen die een rekening hebben aangehouden bij de Zwitserse UBS bank. Het betreft saldo-informatie 2006 en 2008.

3.6 *Oostenrijkse Informatie*

Van de Oostenrijkse autoriteiten zijn gegevens ontvangen van Nederlandse ingezetenen die een rekening hebben aangehouden bij diverse Oostenrijkse banken.

4 Automatische gegevensuitwisseling (CRS-FATCA-ESRR)

FATCA

Op basis van de Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) hebben de Verenigde Staten vanaf september 2015 financiële gegevens (rente en dividend) uit Amerika over Nederlandse ingezetenen (natuurlijke personen en niet-natuurlijke personen) aan de Nederlandse fiscus geleverd.

CRS

De Europese Spaarrenterichtlijn zal worden vervangen door de Common Reporting Standard (CRS) op basis waarvan Nederland zowel rente als dividendgegevens gaat ontvangen.

ESRR-uitworpbehandeling

De met ingang van het belastingjaar 2012 ontvangen en (deels) voorgevulde ESRR-gegevens (Europese spaarrenterichtlijn⁸) worden gewogen en bij een bepaalde afwijking voor behandeling uitgeworpen.

⁸ De spaarrenterichtlijn 2003/48/EG is per 1 januari 2016 ingetrokken en vervangen door Richtlijn 2014/107/EU.

Het feit dat een post is uitgeworpen wil overigens slechts zeggen dat deze een nadere beoordeling behoeft en betekent niet dat de aangifte onjuist is.

Vragen over de ontvangen CRS, FATCA en/of ESRR-gegevens kunnen worden gesteld aan [REDACTED]

Art. 10.2.e Wob

4.1 Handhavingscommunicatiebrieven

In de inkeerapplicatie is zichtbaar gemaakt onder het kopje extra informatie (brieven HHC) of een handhavingscommunicatiebries is verstuurd. De brieven zelf zijn terug te vinden in ELDOC.

ESRR

In maart 2014 zijn de eerste handhavingscommunicatiebrieven ESRR verzonden. Deze hadden betrekking op het aangiftejaar 2013. In 2015 zijn voor het aangiftejaar 2014 eveneens brieven verzonden. Voor het aangiftejaar 2012 zijn geen brieven verzonden.

FATCA

Op 1 maart 2017 zijn handhavingscommunicatiebrieven FATCA verzonden. Deze hadden betrekking op het aangiftejaar 2016.

4.2 Vooringevulde aangifte (VIA)

De ontvangen CRS en FATCA-gegevens worden (voor zover mogelijk) vanaf de VIA 2017 vooringevuld.

Vanaf het aangiftejaar 2012 t/m 2016 zijn de ESRR-rekeningen vooringevuld. **Let op:** Niet alle rekeningen zijn altijd vooringevuld. Bij het voorinvullen van de VIA 2012 is gebruik gemaakt van de ESRR-gegevens die zien op het kalenderjaar 2011. Het kan derhalve voorkomen dat een rekening op de peildatum (1-1-2012) niet meer bestaat.

4.3 Registratie Bank Gegevens (RBG)

De CRS en FATCA-gegevens zijn opgenomen in de applicatie 'RBG' onder de kop 'Renseignements'. De geïdentificeerde ESRR-gegevens zijn vanaf juli 2005 op BSN-niveau opgeslagen in de applicatie 'RIS' onder de noemer Europese spaarrente vanaf belastingjaar 2005). Deze gegevens zijn aldus voor alle klantbehandelaren beschikbaar.

5 Groepsverzoeken Zwitserland

Op 23 juli 2015 heeft de CLO een groepsverzoek bij de Zwitserse autoriteiten ingediend (Groepsverzoek Zwitserland (UBS)). Dit verzoek is gericht op Nederlandse rekeninghouders bij UBS bank die recent brieven van deze bank hebben ontvangen omdat ze niet hebben aangetoond dat zij hun UBS rekening in Nederland hebben aangegeven (of daarvoor zijn ingekeerd). Het moet gaan om rekeningen met een saldo van minimaal € 1.500.

Op 3 februari 2016 is een tweede groepsverzoek bij de Zwitserse autoriteiten ingediend (Groepsverzoek Zwitserland (Credit Suisse)). Dit groepsverzoek is vergelijkbaar met het eerste groepsverzoek.

Op 20 november 2017 is een derde groepsverzoek bij de Zwitserse autoriteiten ingediend (Groepsverzoek Zwitserland (Julius Bär)).

Op 24 mei 2018 is een vierde groepsverzoek bij de Zwitserse autoriteiten ingediend (Groepsverzoek Zwitserland (BNP Paribas)).

5.1 Notificatieprocedure in Zwitserland

UBS

De beroepstermijn tegen het voorgenomen besluit van de Zwitserse autoriteiten om gegevens uit te wisselen is op 27 november 2015 geëindigd (zie publicaties in het Bundesblatt van 22 september 2015 en 27 oktober 2015).

Credit Suisse

De beroepstermijn tegen het voorgenomen besluit van de Zwitserse autoriteiten om gegevens uit te wisselen is op 5 april 2016 geëindigd (zie publicaties in het Bundesblatt van 15 maart 2016).

Julius Bär

De beroepstermijn tegen het voorgenomen besluit van de Zwitserse autoriteiten om gegevens uit te wisselen is op 1 maart 2018 geëindigd (zie publicatie in het Bundesblatt van 6 februari 2018).

BNP Paribas

De beroepstermijn tegen het voorgenomen besluit van de Zwitserse autoriteiten om gegevens uit te wisselen is op 17 september 2018 geëindigd (zie publicatie in het Bundesblatt van 28 augustus 2018).

5.2 Eindoordeel Zwitserse Bundesgericht

Op 21 maart 2016 heeft de Zwitserse rechter geoordeeld dat Zwitserland – op basis van het geldende belastingverdrag – geen informatie mag verstrekken als een informatieverzoek geen namen bevat. Op 12 september 2016 heeft het Bundesgericht in Lausanne in hoger beroep echter geoordeeld dat de levering van deze gegevens, ook zonder het noemen van namen, rechtmatig is. In vergelijkbare zin is het arrest van 29 maart 2019 waarin de Hoge Raad met toepassing van art. 81 Wet RO bevestigt dat een informatiebeschikking terecht is afgegeven omdat de informatie relevant kon zijn voor de aangifte en geen sprake was van een 'fishing expedition'.⁹

5.3 Geheimhouding/inzage in uitwisselingsdossier

Op grond van art. 26 van het Verdrag en art. 28 WIB is de geheimhouding van art. 67 AWR van toepassing op het uitwisselingsdossier. Uit het arrest Sabou (HvJ EU 22 oktober 2013, nr. C-276/12, V-N 2013/55.22.1) blijkt dat een belastingplichtige niet vooraf op de hoogte hoeft te worden gesteld van een internationaal verzoek om inlichtingen. Op ConnectPeople is een memo opgenomen

⁹ HR 29 maart 2019, ECLI:NL:HR:2019:454.

over het gebruik van de via CLO ontvangen gegevens ten behoeve het recht op inzage in het boetedossier, inzage in het bezwaardossier en de verplichte toezending van relevante stukken aan de belastingrechter.

5.4 Samenloop vrijwillige verbetering

Voor de vraag of nog sprake is van vrijwillige verbetering bij de Groepsverzoeken Zwitserland zijn twee tijdstippen van belang: de datum waarop door de bank aan de belastingplichtige een informatiebrief is verzonden over het Groepsverzoek en de datum waarop berichtgeving in de media is verschenen. Gezien het geobjectiveerde criterium voor vrijwillige verbetering (voordat belastingplichtige weet of moet vermoeden) moet de belastingplichtige vanaf dat moment vermoeden dat de inspecteur op korte termijn bekend zal worden met de onjuistheid en zal dus, behoudens uitzonderingsgevallen, in beginsel geen sprake meer zijn van een vrijwillige verbetering.

5.4.1 Groepsverzoek Zwitserland (UBS)

Informatiebrief UBS

Naar aanleiding van het GVZ (UBS) van 23 juli 2015 heeft de UBS rekeninghouders per (aangetekende) brief van 16 september 2015 schriftelijk geïnformeerd dat de Nederlandse Belastingdienst informatie heeft gevraagd aan de Zwitserse Belastingdienst over UBS-rekeninghouders. De Belastingdienst beschikt over een drietal brieven van de UBS Bank (Engelstalige, Italiaanse en Duitstalige versie). Ingeval een belastingplichtige een melding vrijwillige verbetering heeft gedaan voor een UBS-rekening nadat hij door de UBS op de hoogte is gebracht zal, specifieke uitzonderingen daargelaten, geen sprake meer zijn van vrijwillige verbetering.

Mediaberichtgeving UBS

Op zondag 27 september 2015 stonden in diverse Nederlandse media berichten dat de Nederlandse Belastingdienst op 23 juli 2015 informatie heeft opgevraagd bij de Zwitserse Belastingdienst over rekeninghouders van de UBS bank. Aanleiding voor deze berichtgeving was een officiële aankondiging van de Zwitserse Belastingdienst op 22 september 2015 in het Zwitserse Bundesblatt. Gezien het geobjectiveerde criterium moet de belastingplichtige vanaf dat moment vermoeden dat de inspecteur, hoewel de Belastingdienst op dat moment nog over géén enkel gegeven beschikt, binnenkort bekend zal raken met de onjuistheid/onvolkomenheid. Derhalve zal, specifieke uitzonderingen daargelaten, geen sprake meer zijn van vrijwillige verbetering. Op ConnectPeople staat een memo over dit onderwerp.¹⁰

¹⁰ Zie ook: Rechtbank Den Haag 15 mei 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:5931, V-N 2018/46.2.10 (tegen deze uitspraak is hoger beroep ingesteld), Rechtbank Den Haag 22 mei 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:5920 en Rechtbank Gelderland 14 september 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:3953, r.o. 9 t/m 13 en Rechtbank Gelderland 2 januari 2019, ECLI:NL:RBGEL:2019:1 (hoger beroep ingesteld). De rechtbanken oordelen dat eisers redelijkerwijs al op de hoogte hadden moeten zijn. Bij Rechtbank Den Haag 15 mei 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:5931 viel belanghebbende uiteindelijk niet onder groepsverzoek, maar toch is volgens de rechtbank geen sprake van inkeer. Anders: Rechtbank Noord-Nederland 9 mei 2019, ECLI:NL:RBNNE:2019:2017 (hoger beroep ingesteld).

5.4.2 Groepsverzoek Zwitserland (CS)

Informatiebrief CS

Naar aanleiding van het GVZ (CS) van 3 februari 2016 heeft Credit Suisse met dagtekening vrijdag 4 maart 2016 haar Nederlandse rekeninghouders aangeschreven die voldoen aan de in het groepsverzoek vermelde criteria. De belastingplichtigen die naar aanleiding hiervan een melding vrijwillige verbetering doen voldoen in beginsel niet aan de voorwaarden voor de vrijwillige verbetering.

Mediaberichtgeving Credit Suisse

Vooruitlopend op de publicatie in het Bundesblatt van dinsdag 15 maart 2016 zijn vanaf dinsdag 8 maart 2016 naar aanleiding van de brieven van Credit Suisse in de Nederlandse media diverse berichten verschenen. Anders dan het GVZ (UBS) is bij het GVZ (CS) niet exact één datum aan te geven. Derhalve wordt, voor zover niet kan worden voldaan aan de bewijslast dat de brief van 4 maart 2016 is ontvangen, uitgegaan van de datum 16 maart 2016, de dag na de publicatie in het Bundesblatt. Gezien het geobjectiveerde criterium moet de belastingplichtige vanaf dat moment vermoeden dat de inspecteur, hoewel de Belastingdienst op dat moment nog over géén enkel gegeven beschikt, binnenkort bekend zal raken met de onjuistheid/onvolkomenheid. Derhalve zal geen sprake meer zijn van vrijwillige verbetering. Op ConnectPeople staat een memo over dit onderwerp.

5.4.3 Groepsverzoek Zwitserland (JB)

Informatiebrief Julius Bär

Naar aanleiding van het GVZ (JB) van 20 november 2017 zijn door de bank met dagtekening 5 februari 2018 brieven heeft verstuurd aan rekeninghouders. De belastingplichtigen die naar aanleiding hiervan een melding vrijwillige verbetering doen voldoen in beginsel niet aan de voorwaarden voor de vrijwillige verbetering.

Mediaberichtgeving Julius Bär

Na de publicatie in het Bundesblatt van dinsdag 6 februari 2018 zijn vanaf woensdag 7 februari 2018 in de Nederlandse media diverse berichten verschenen. Derhalve wordt, voor zover niet kan worden vastgesteld dat de bank informatiebrieven heeft gestuurd, uitgegaan van de datum van woensdag 7 februari 2018, de dag na de publicatie in het Bundesblatt. Gezien het geobjectiveerde criterium moet de belastingplichtige vanaf dat moment vermoeden dat de inspecteur, hoewel de Belastingdienst op dat moment nog over géén enkel gegeven beschikt, binnenkort bekend zal raken met de onjuistheid/onvolkomenheid. Derhalve zal, specifieke uitzonderingen daargelaten, geen sprake meer zijn van vrijwillige verbetering. Op ConnectPeople staat een memo over dit onderwerp.

5.4.4 Groepsverzoek BNP Paribas

Informatiebrief BNP Paribas

Naar aanleiding van het GVZ (BNP Paribas) van 24 mei 2018 heeft de bank met dagtekening dinsdag 31 juli 2018 haar Nederlandse rekeninghouders aangeschreven die voldoen aan de in het groepsverzoek vermelde criteria. De belastingplichtigen die naar

aanleiding hiervan een melding vrijwillige verbetering doen voldoen in beginsel niet aan de voorwaarden voor de vrijwillige verbetering.

Mediaberichtgeving BNP Paribas

Vooruitlopend op de publicatie in het Bundesblatt van 28 augustus 2018 zijn vanaf vrijdag 10 augustus 2018 naar aanleiding van de brieven van de bank in de Nederlandse media diverse berichten verschenen. Derhalve wordt, voor zover niet kan worden voldaan aan de bewijslast dat de brief van 31 juli 2018 is ontvangen, uitgegaan van de datum 11 augustus 2018, de dag nadat de eerste publicatie is verschenen. Gezien het geobjectiveerde criterium moet de belastingplichtige vanaf dat moment vermoeden dat de inspecteur, hoewel de Belastingdienst op dat moment nog over geen enkel gegeven beschikt, binnenkort bekend zal raken met de onjuistheid/onvolkomenheid. Derhalve zal geen sprake meer zijn van vrijwillige verbetering. Op ConnectPeople staat een memo over dit onderwerp.

[REDACTED]

6 Debet- en creditcards

Uitgangspunt van het project debet- creditcards is de hypothese dat belastingplichtigen met in het buitenland aangehouden tegoeden gebruik maken van aan deze tegoeden gekoppelde debet- en of creditkaarten (buitenlandse betaalkaarten). Het analyseren van betaaltransacties die met deze in het buitenland uitgegeven betaalkaarten in Nederland zijn verricht kan leiden tot de identificatie van belastingplichtigen met fiscaal onbekend vermogen en/of inkomen.

6.1 Behandelaanpak

De Belastingdienst heeft transactiegegevens van alle betaaltransacties die in de periode 2009 t/m 2011 in Nederland zijn verricht met in het buitenland uitgegeven debet- of creditkaarten opgevraagd. Voor zover dit mogelijk is worden de kaarthouders geïdentificeerd en wordt beoordeeld of het vermogen bij de Belastingdienst al bekend was (bijvoorbeeld inkeer).

Ingeval het vermoeden bestaat dat dit niet het geval is worden de geselecteerde posten in behandeling genomen. Deze behandelaanpak komt overeen met andere projecten binnen het programma Verhuidl Vermogen

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

7 Behandeling posten Verhuld Vermogen (algemeen)

7.1 Logboek gegevens bij houden

Voor elk dossier (en iedere belastingplichtige afzonderlijk) dient verplicht een logboek te worden bijgehouden. Hierin dienen alle mondelinge, telefonische en schriftelijke contacten met de belanghebbende, gemachtigde alsmede intern overleg te worden vastgelegd.¹¹ Hieruit moet duidelijk blijken of de Belastingdienst voldoende voortvarend te werk is gegaan en aan welke partij een eventuele vertraging is toe te schrijven. In de diverse applicaties is een logboeksjabloon opgenomen.

7.2 Verhuld Vermogen en afdoening lopende jaren

Aangiften IB/PVV van posten Verhuld Vermogen die nog in behandeling zijn voor inkeer moeten in eerste instantie worden opgeleverd aan de behandelaar Verhuld Vermogen zodat hij e.e.a. kan meenemen in de vaststellingsovereenkomst (middels AKI-uitworp). Of hij/zij ook daadwerkelijk de aanslagregeling moet afwerken is dan een andere zaak. Wellicht kan deze post door iemand anders worden afgedaan omdat de correctie dan toch al is meegenomen in de vaststellingsovereenkomst en de aangifte dus op dat punt niet hoeft te worden herzien. In de vaststellingsovereenkomst dienen zowel de afspraken over alle reeds ingediende aangiften als de nog in te dienen aangiften te worden vastgelegd.

Aangiftes IB/PVV van posten waarvan het Verhuld Vermogen-traject al is afgewerkt kunnen in principe door een andere aanslagregelaar worden afgewerkt omdat in Eldoc/IKB/KRB na te kijken is hoe het Verhuld Vermogen-traject is afgewerkt. Bij vragen kan de aanslagregelaar altijd even contact met de behandelaar Verhuld Vermogen opnemen.

Het komt sporadisch voor dat de afspraken vastgelegd in een VSO niet worden verwerkt in een nog in te dienen aangifte. In die gevallen kan de aangifte worden gecorrigeerd. Ingeval de aanslag al is vastgesteld is sprake van een voor de belastingplichtige kenbare fout zoals bedoeld in art. 16, tweede lid, onderdeel c, AWR waardoor navordering mogelijk is. In die gevallen waarin de aangifte is

¹¹ De behandelaar dient de mondelinge afspraken met belastingplichtige of gemachtigde altijd schriftelijk te bevestigen.

ingediend nadat de VSO is gesloten dient onderzocht te worden of een boete passend en geboden is.

7.3 Gebruik van e-mail

Bij de behandeling van posten Verhuld Vermogen wordt veelvuldig per e-mail gecorrespondeerd met belastingplichtigen en/of gemachtigden. Het gebruik van e-mail voor individueel, zaaksgebonden contact is toegestaan, mits hiervoor door belastingplichtige toestemming is verleend (zie voor uitgebreidere informatie de Instructie extern mailen).

7.4 Ambtsedige verklaring identificatie/hercheck

In voorkomende gevallen kan discussie ontstaan over de identificatie van de belastingplichtige. In die gevallen kan contact worden opgenomen met het Verhuld Vermogen centrum. Daar wordt een hercheck uitgevoerd en een ambtsedige verklaring van identificatie opgesteld.

7.5 Correctiebeleid

Voor het correctiebeleid gelden de volgende dwingende kaders:

- een te hanteren bedrag aan (minimaal) te betalen belasting naar aanleiding van correcties van € 225 per individuele belastingaanslag, dus per middel en per belastingplichtige;
- negatieve correcties in het voordeel van belastingplichtige worden altijd aangebracht;
- het te hanteren bedrag bij een inkomenscorrectie bedraagt € 500;
- het te hanteren bedrag bij een navordering bedraagt € 450 (c.q. € 1.000 inkomen), behoudens in gevallen waarin sprake is van kwade trouw of repeterende onjuistheden.

7.6 Niet meewerken aan 'praktische' oplossingen

Er zijn voorbeelden bekend waar een behandelaar wordt gevraagd mee te werken aan een 'praktische' oplossing waarbij de Belastingdienst fiscaal gezien 'niets te kort' komt. Hieraan wordt niet meegewerkt.

Voorbeeld 1

Mevrouw X doet een melding vrijwillige verbetering van een Zwitserse bankrekening van haar overleden vader. Mevrouw X en haar broer zijn volgens het testament de enige erfgenamen. De broer van mevrouw X weet niet van het bestaan van deze rekening. Volgens mevrouw X was het de uitdrukkelijke wens van vader dat dit vermogen volledig terechtkomt bij haar en zij verzoekt om dit volledig bij haar te belasten.

Het verzoek moet worden afgewezen. De Belastingdienst mengt zich niet in mogelijke familieruzies en willen niet 'faciliteren' dat kennis over een deel van de nalatenschap aan de broer wordt ontzegd.

Voorbeeld 2

X B.V. houdt 50% van de aandelen in XY B.V. De heer X keert namens zijn personal holdingvennootschap X B.V. en XY B.V. voor een Oostenrijkse bankrekening waarop niet verantwoorde omzet van XY B.V. is gestort en verzoekt de aanslagen VPB en BTW op te leggen aan zijn personal holdingvennootschap X B.V. Zijn compagnon, de heer Y weet van niets.

Als 50% aandeelhouder heeft Y B.V. recht op 50% van de winst van XY B.V. Door het opleggen van de aanslagen aan XY B.V. raakt Y B.V. op de hoogte van deze verzwegen omzet en kan Y B.V. de heer X en X B.V. (civielrechtelijk) aanspreken om de helft van de verzwegen nettowinst aan haar uit te betalen.

Voorbeeld 3

De heer X heeft een UBS-rekening. Hij verzoekt de aanslagen en boeten op te leggen aan hem en niet (gedeeltelijk) aan zijn ex-vrouw. Op grond van art. 2:17 Wet IB 2001 dient een dergelijk verzoek te worden gedaan door beide belastingplichtigen gezamenlijk (gedurende huwelijkse periode).

Dat de ex-echtgenote, door het opleggen van eventuele navorderingsaanslagen, op de hoogte raakt van het bestaan van deze rekening en dat dit mogelijke consequenties heeft voor bijvoorbeeld de hoogte van de alimentatie is een zaak tussen beide (ex-)partners. De Belastingdienst mengt zich hier niet in.

7.6.1 Verbeurdverklaring

In het kader van het niet meewerken aan 'praktische oplossingen' is art. 3:194, tweede lid, BW relevant. In dat artikel is een sanctiebepaling opgenomen voor het opzettelijk verzwijgen, zoekmaken of verborgen houden van goederen die in de gemeenschap vallen. Dit artikel is bijvoorbeeld van toepassing op de huwelijksgemeenschap of nalatenschappen. In het arrest HR 31 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:565 had een van de erfgenamen (zoon) een Zwitserse bankrekening met een saldo van € 644.000 verzwegen voor de andere erfgenaam (neef). Met toepassing van art. 3:194, tweede lid, BW verbeurde de zoon het volledige saldo ten gunste van zijn neef.

7.7 VIP, pseudo-VIP en bijzondere posten

Ingeval de belastingplichtige onder de definitie VIP (bijvoorbeeld wethouder of raadslid) of pseudo VIP (bijvoorbeeld (rijks)ambtenaar) valt, dan wordt dit bij het inboeken in de applicatie opgemerkt. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat belastingdienstcollega's ook onder de definitie pseudo VIP'ers vallen.

Deze posten worden in de applicatie afgeschermd. Dit betekent dat in principe geen VIP'er of pseudo VIP'ers aan behandelaars worden opgeleverd. De behandeling van VIP-posten (voor alle projecten Verhuld Vermogen) wordt gedaan door [REDACTED]

Art. 10.2.e Wob

7.7.1 Bestuurders werkzaam in de financiële sector

Het Financieel Expertise Centrum (FEC) is een samenwerkingsverband tussen autoriteiten met een toezicht-, controle-, vervolgings- of opsporingstaak in de financiële sector en is opgericht om de integriteit van deze sector te versterken.

Periodiek zijn de gegevens uit de applicaties Verhuld Vermogen vergeleken met de namen van bestuurders opgenomen in de registers DNB/AFM. Zodra er een 'hit' is krijgt de DNB en/of de AFM een signaal. Het FEC-team van de Belastingdienst gezeteld te Amsterdam wacht eerst op een formeel FEC-verzoek van de AFM en DNB om gegevens over inkerende (mede) beleidsbepalers van financiële instellingen aan de AFM en de DNB te verstrekken. Van belang is dat het fysieke inkeerdossier wordt veilig gesteld.

7.7.2 Gevolg- en reputatieschade

Sommige belastingplichtigen lopen extra risico hun baan/werk kwijt te raken, als bekend wordt dat ze in het verleden bewust onjuist aangiften hebben gedaan (o.a. politici, politieagenten of registeraccountants). Hoe dan ook, er wordt geen enkele afspraak gemaakt met de belastingplichtige over het niet delen van deze informatie met andere instanties. De Belastingdienst heeft weliswaar een geheimhoudingsplicht (art. 67 AWR), maar dient op grond van de ontheffingen spontaan/desgevraagd informatie te verstrekken aan andere instanties (o.a. wettelijke verplichting of toepassing art. 43c Uitv. reg. AWR 1994).

[REDACTED]

7.8 Gemachtigden/vertegenwoordiging erflater

In het kader van zorgvuldigheid en professioneel handelen wordt aangeraden om, ingeval een gemachtigde is ingeschakeld, ook de belastingplichtige op de hoogte te houden van de voortgang en de stappen die worden gezet. Dit kan door bijvoorbeeld van de schriftelijke communicatie richting de gemachtigde ook altijd een afschrift aan de belastingplichtige te sturen.

7.8.1 Volmacht

Ingeval een belastingplichtige wordt vertegenwoordigd door een gemachtigde dient deze gemachtigde een machtiging over te leggen waaruit blijkt voor welke werkzaamheden hij door belastingplichtige gemachtigd is. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan de machtiging om een VSO te tekenen.

Indien de Belastingdienst in een bepaald geval aan de vertegenwoordigingsbevoegdheid twijfelt, kan om een schriftelijke machtiging van de opdrachtgever worden verzocht. Ook van een advocaat of procureur kan op grond van art. 2:1 Awb de overlegging van een volmacht worden verlangd.

7.8.2 Meerdere gemachtigden

Het komt voor dat -naast de reguliere gemachtigde - een nieuwe gemachtigde wordt ingeschakeld voor een vrijwillige verbetering of de bijstand bij een ander project Verhuld Vermogen. Het is niet altijd duidelijk of de reguliere gemachtigde door de belastingplichtige op de hoogte is gebracht. Het verdient aanbeveling om de belastingplichtige expliciet te vragen zijn gebruikelijke gemachtigde zelf op de hoogte te stellen.

Het komt namelijk regelmatig voor dat de belastingplichtige de gebruikelijke/reguliere gemachtigde niet inlicht over zijn betrokkenheid bij een project Verhuld Vermogen en laatstgenoemde pas hiervan op de hoogte raakt doordat hij digitaal de (navorderings)aanslagen ontvangt¹² of doordat een belastingteruggaaf wordt verrekend met een openstaande navorderingsaanslag.

Binnen de kaders van de bestaande volmacht van de gebruikelijke gemachtigde kan informatie worden gedeeld. Geadviseerd wordt echter hier terughoudend mee om te gaan en de gemachtigde in eerste instantie te verwijzen naar de belastingplichtige voor een nadere toelichting [REDACTED]

7.8.3 Weigeren gemachtigde

Op grond van art. 2:2 Awb kan in bijzondere omstandigheden een gemachtigde worden geweigerd. Dit geldt niet voor advocaten. Ook als een advocaat is geschorst kan hij als gemachtigde niet worden geweigerd.¹³ Er zijn aan de vta's Formeel Recht richtlijnen beschikbaar gesteld hoe hier mee moet worden omgegaan.

7.8.4 Vertegenwoordiging erflaters

In art. 44 AWR is de vertegenwoordiging van erflaters geregeld. De overleden belastingplichtige kan onder meer worden vertegenwoordigd door één van de erfgenamen. Dit betekent dat bijvoorbeeld een VSO niet door alle erfgenamen afzonderlijk hoeft te worden getekend.

7.9 Horizontaal toezicht (HT)

Aan de hand van de teamcode in BVR wordt bij het opvoeren van de belastingplichtige in een van de applicaties onderkend of belastingplichtige valt onder een HT-convenant.

¹² De kopieaanslagen (EKA's).

¹³ Onderdeel van de schorsing kan zijn dat het niet is toegestaan (fiscaal-) juridische adviezen te geven en om als gemachtigde fiscaalrechtelijke procedures te voeren. Het is echter aan de Deken/tuchtrechter om hier tegen op te treden (rechtbank Midden-Nederland van 20 maart 2015, ECLI:NL:RBMNE:2015:1505).

7.9.1 Individueel convenant (GO-segment)

Ingeval het gaat om een inkeerder waarvoor de GO competent is wordt de post na registratie doorgeleid naar [REDACTED]. Hij heeft ruime ervaring met het behandelen van inkeerders en hanteert de landelijke instructie. [REDACTED] neemt contact op met de klantcoördinator waarna de post gezamenlijk wordt afgehandeld. Voor overige projecten Verhuld Vermogen (al dan niet met een convenant) neemt de behandelaar rechtstreeks contact op met de klantcoördinator waarna de post gezamenlijk wordt afgehandeld. In beide gevallen zal moeten worden beoordeeld of het voortzetten van het convenant mogelijk is.

Art. 10.2.e Wob

7.9.2 Intermediairsconvenant (MKB)

Ingeval het gaat om een Verhuld Vermogen-post die via de fiscaal dienstverlener (FD-er) onder een intermediairsconvenant valt, dan wordt dit bij het opvoeren van de belastingplichtige in de applicatie gesignaleerd (herkenbaar met aanduiding team 87). De behandelaar dient voorafgaand aan de behandeling van de post contact op te nemen met de relatiebeheerder van dit convenant. Hoe e.e.a. gesignaleerd kan worden volgt hieronder.

De behandelaar kan zien of een post daadwerkelijk is opgenomen in het HT convenant van zijn FD-er door het BSN-nummer in te toetsen in IKB/KB. Als dan achter het BSN-nummer een groen lampje brandt is sprake van een HT post. Wie de relatiebeheerder is, is te vinden door in CNV¹⁴ te kijken. Dat is de convenantenadministratie. Doorklikken op het groene lampje tot je in CNV zit.¹⁵

7.9.3 Inhoudelijke behandeling

Het is niet de bedoeling om hier een uitgebreide aanpak en instructie op te nemen hoe een post vervolgens behandeld moet worden. Steeds zal per situatie beoordeeld moeten worden wat de gevolgen zijn ingeval de Verhuld Vermogen-post onder een FD-convenant valt. Daarbij speelt ook de vraag of de FD-er op de hoogte was van de situatie. Bij twijfel kan contact opgenomen worden met [REDACTED]. Kort geven we hieronder een aantal overwegingen weer die voor de behandeling van belang kunnen zijn. Eerst met betrekking tot de belastingplichtige zelf en daarna met betrekking tot de FD-er.

Art. 10.2.e Wob

7.9.4 De belastingplichtige

De behandeling vindt plaats in samenspraak tussen behandelaar en relatiebeheerder. Zij zullen samen onderzoek doen naar de achtergrond van bijvoorbeeld de inkeer en de fiscale gevolgen.

¹⁴ Vindplaats CNV: <https://cnv.belastingdienst.nl/cnv/logon/login.jsp>.

¹⁵ De relatiebeheerder klikt voor de zekerheid om nog een andere reden door naar CNV. Als een post namelijk uit HT is gehaald krijgt het fi-nummer wel een einddatum in CNV, maar het groene lampje in IKB blijft branden.

7.9.5 De Fiscaal Dienstverlener (FD-er)

Hier is voor ons ook de zuiverheid van het concept van intermediairsconvenanten belangrijk. Onderzocht zal moeten worden of de FD-er een rol heeft gespeeld en welke rol dat is geweest. Was hij op de hoogte van het in het buitenland aangehouden vermogen? [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

8 Herkomst (van vermogen)

8.1 Algemeen

De herkomst van vermogen dient altijd te worden onderzocht. Daarom wordt bij de behandeling van elke Verhuld Vermogen-post om zowel een overzicht van de opnames en stortingen in de 12-jaarsperiode als om een overzicht van de inkomsten (gesorteerd per soort) gevraagd. Belangrijke stortingen en opnames zijn daarom relevant. Daarbij onderzoeken we tevens of de inkomsten alsnog belast moeten worden en/of er sprake is van schenking c.q. een erfenis. We vragen dus uitdrukkelijk naar de herkomst van het geld. Als de herkomst "te mooi is om waar te zijn", dan is het in veel gevallen ook zo (maar soms is het zo vreemd dat je het niet verzonnen kunt hebben en het wel waar is). Indien je twijfels hebt m.b.t. de verklaring van herkomst van het vermogen bespreek de casus dan met een formeelrecht deskundige, (projectleider en/of contactpersoon).

Specifiek voor inkeermeldingen geldt dat beoordeeld dient te worden in hoeverre nog wel sprake is van inkeer ingeval niet wordt voldaan aan de informatieplicht.

Bedenk hierbij ook om, op grond van mogelijk aanwezige subjectieve omstandigheden, de post aan te melden voor een te houden witwasonderzoek (zie onderdeel 8.9).

8.2 Winst uit onderneming/ROW/inkomsten vennootschap

[Redacted text block]

De voornoemde "zwarte" omzet is - in principe - altijd te belasten, waarbij rekening dient te worden gehouden met eventuele correcties omzetbelasting (5 jaar naheffingstermijn, vrijval materiële belastingschuld omzetbelasting i.c.m. foutenleer/balanscontinuïteit). De aandachtspunten zijn (o.a.) welke navorderingstermijn van toepassing is. Ook de winstverdeling van de v.o.f. is van belang (v.o.f.-akte zonodig opvragen). Wanneer er sprake is van een buitenlandse beleggingsvennootschap (= geen APV) dan moet de IB worden berekend op basis van artikel 4.13; 4.14 en 4.27 Wet IB 2001.

8.3 Box 3/verrekening bronbelasting

Het initiatief om de ingehouden buitenlandse bronbelasting te verrekenen ligt bij de belastingplichtige. Veelal wordt de bronbelasting 'bruto' aangeleverd. Of verrekening van deze buitenlandse bronbelasting mogelijk is en tot welk bedrag, hangt af van de soort bronbelasting of het (eventuele) verdrag dat Nederland heeft gesloten met het desbetreffende land waar de bronbelasting is ingehouden. De bewijslast ligt bij de belanghebbende. Er zijn meerdere situaties denkbaar:

8.3.1 Spaarrenterichtlijn

De buitenlandse bronbelasting - ingehouden o.g.v. de Spaarrenterichtlijn (ESRR) - mag volledig worden verrekend als 'voorheffing', indien er sprake is van binnenlandse belastingplicht. (zie art. 14, Spaarrenterichtlijn).¹⁶

8.3.2 Bronbelasting dividenden

De bronbelasting geheven in het buitenland op dividenden (bezittingen van box 3) wordt verrekend met de belasting die verschuldigd is over box 3, tot maximaal 25% van de dividenden. In de meeste belastingverdragen wordt deze verrekening echter beperkt tot 15%.

8.3.3 Bronbelasting renten

De bronbelasting geheven in het buitenland op renten (bezittingen van box 3) wordt verrekend met de belasting die verschuldigd is over box 3. In de belastingverdragen wordt de verrekening meestal beperkt tot 10%. De bronbelasting geheven in het buitenland op royalty's (bezittingen van box 3) wordt verrekend met de belasting die verschuldigd is over box 3. In de belastingverdragen wordt de verrekening meestal beperkt tot 10%.

Wanneer bronbelasting is geheven in het land waar geen verdrag mee is gesloten (ontwikkelingslanden) dan is maximaal 15% te verrekenen (zie art. 25, Besluit voorkoming dubbele belasting 2001).¹⁷ Op ConnectPeople staat een memo over bronbelasting.

8.3.4 Beperkingen in voorkoming dubbele belasting

Het komt in de praktijk voor dat door belastingplichtigen niet of niet tijdig in het bronland wordt verzocht om teruggave van belasting. Meestal komt dat doordat in het bronland wordt gevraagd om aan te tonen dat in de woonstaat (Nederland) het inkomen/vermogen in de heffing is betrokken. Dit dient voor rekening en risico van belastingplichtige te blijven.

Voorbeelden: Italië schijnt bij het verlenen van teruggave 4 jaar terug te gaan. Op grond van het verdrag met Zwitserland (oud) is de termijn 2 jaar.

8.4 Overgangsrecht Wet IB 1964/Wet IB 2001

8.4.1 Inkomsten uit lopende termijnen vóór 2001

Art. 1, onderdeel AK, Invoeringswet IB 2001 bepaalt dat inkomsten uit lopende termijnen, voor zover deze zijn opgebouwd vóór 1 januari 2001, zijn belast in box 1 in het jaar dat zij ook daadwerkelijk zijn genoten. Deze situatie kan zich ook voordoen in een jaar ná 2001 (denk b.v. aan verkopen van Zerobonds).

¹⁶ Let wel: Vanaf 10 november 2015 is de Europese Spaarrenterichtlijn (ESRR) ingetrokken. Ze is vervangen per 1 januari 2016 door de Common Reporting Standard (CRS).

¹⁷ Zie uitgebreider:

http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/internatiонаal/vermogen_en_buitenland/u_hebt_spaargeld_buiten_nederland/bronheffing.

8.4.2 Inkomsten uit lopende termijnen vanaf 2001 (gerijpte rente)

In art. 5.12 van de Wet IB staat een vrijstelling box 3 omschreven aangaande 'kortlopende termijnen van inkomsten'. Kortlopende termijnen van inkomsten (rente, huur en pacht) en verplichtingen behoren volgens voornoemd artikel *niet* tot de bezittingen en schulden. De lopende termijn van inkomsten mag *maximaal* 1 jaar bedragen (denk aan b.v. jaarrente termijn van obligaties). De vrijstelling geldt alleen als de hoofdsom waarop de lopende termijn betrekking heeft tot het vermogen van de belastingplichtige behoort.

Tot 2009 bestond de mogelijkheid dat de vermogensrendementsgrondslag per 1 januari *niet* gelijk was aan de vermogensrendementsgrondslag per 31 december van het voorgaande kalenderjaar. Een rentetermijn die begint te lopen vanaf 1 januari 2002 om 00.00 uur en eindigt op 31 december 2002 om 24.00 uur valt per 1 januari 2003 in de vermogensrendementsheffing (zie ingetrokken Besluit van 12 december 2003, nr. CPP2003/2, BNB 2004/94).

Als de per 1 januari 2003 om 00.00 uur vervallen termijn op dat tijdstip wordt bijgeschreven, ontstaat een aansluitingsverschil tussen de waarde begin 2003 en eind 2002. Omdat de wetgever een dergelijk aansluitingsverschil niet wenste, wordt met ingang van 1 januari 2009 de per 1 januari om 00.00 uur bijgeschreven termijn vrijgesteld (Art. 5.12, tweede lid, Wet IB 2001). Art. 5.12, tweede lid is vanaf 2011 niet meer van toepassing.

Art. 5.12 Wet IB 2001 betekent in de praktijk dat de waarden van 'portefeuilles' op de peildata voor box 3 (in de praktijk de waarden per 31/12) moeten worden verminderd met kortlopende rentetermijnen (ook wel omschreven als: Marchzinsen; Verlopen rente; Opgebouwde rente; Accrued interest etc.).

voorbeeld:

Waarde van de portefeuille conform overzicht BNP Parisbas per 31/12/2006	: € 226.107
Verlopen rente	: € 9.729 -/-
Waarde volgens art. 5.12/grondslag correctie box 3 per 31/12/2006	: € 216.378

Waarde van de portefeuille conform overzicht BNP Parisbas per 31/12/2007	: € 228.100
Verlopen rente	: € 8.100 -/-
Waarde volgens art. 5.12/grondslag correctie box 3 per 31/12/2007	: € 220.000

Correctie box 3 gemiddeld rendement 2007 is € 218.189
(€ 216.378 + € 220.000 / 2).

Let op:

Wanneer de rentetermijn gelijk loopt met het kalenderjaar (belastingjaren 2001 t/m 2008) dan ontstaat er een aansluitingsverschil in de vermogensrendementsheffing (vermogen ultimo het jaar versus het vermogen primo van het volgend jaar).

8.5 Vermogen van vennootschappen

In sommige gevallen staat het buitenlands vermogen op naam van een naar buitenlands recht opgerichte vennootschap zoals bijvoorbeeld een S.A., Inc. of Ltd. [REDACTED]

8.6 Belgische TAK verzekeringen

Het is bekend dat de spaarders eind 2009 in België drie mogelijkheden hadden: contant opnemen, inkeren in Nederland of een TAK-verzekering afsluiten.

8.6.1 Soorten TAK-verzekeringen

Er zijn verschillende TAK-verzekeringen bekend o.a.:

- TAK 21: hierbij is het kapitaal gewaarborgd en is sprake van een spaar/beleggingsproduct;
- TAK 23: is een levensverzekering gekoppeld aan een beleggingsfonds, zonder kapitaal waarborg;
- TAK 26: is een beleggingsvorm in een spaarverzekering met garantie en een vaste looptijd;
- TAK 44: een combinatie van TAK 21 (zekerheid) en TAK 23 (risico).

8.7 Schenk- en erfbelasting

Wanneer tijdens de behandeling van een post blijkt dat het (buitenlands) vermogen door belastingplichtige(n) is verkregen middels een schenking dan wel een erfenis dient er in alle gevallen contact op te worden genomen met S&E (op ConnectPeople is een

bijgewerkte lijst te vinden van contactpersonen). Voor boeten bij erf- en schenkbelasting zie [onderdeel 11.3.10](#).

8.7.1 Edelweiss

Bij een erfenis geldt sinds 1 januari 2012 de zogenoemde Edelweiss-regeling. De Hoge Raad (HR 3 maart 2017, nr. 16/03506, [ECLI:NL:HR:2017:356](#), BNB 2017/105). heeft beslist dat de onbeperkte navorderingstermijn van art. 66, derde lid, SW 1956 geen terugwerkende kracht heeft voor de gevallen die reeds op 1 januari 2012 zijn verjaard.

Bij de beoordeling van de herkomstvraag in de diverse rekeningprojecten blijft het echter onverminderd van belang om verklaringen over de herkomst (marginaal) te checken, ook als het gaat om reeds verjaarde Edelweissgevallen. Dit om te voorkomen dat bijvoorbeeld belaste schenkingen worden 'omgekat' naar onbelaste erfenissen.

8.7.2 Overgangsrecht 1985

De hiervoor genoemde uitspraak ziet niet op de vergelijkbare procedures die lopen over de toepassing van het overgangsrecht bij de wijziging per 1 januari 1985 van art. 66 SW 1956. In het arrest HR 23 februari 2018, [ECLI:NL:HR:2018:256](#), V-N 2018/11.18, is geoordeeld dat de oude regeling van vóór 1985 haar kracht heeft verloren door de wetswijziging per 8 juni 1991.

8.7.3 Edelweiss-schuld opnemen in box 3?

De kennisgroep IB niet-winst heeft een standpunt ingenomen over het opnemen van de erfbelastingschuld/schulden recht van successie in box 3.

Reguliere erfbelastingschulden

De erfbelastingschuld schulden recht van successie mag met ingang van 2010 in box 3¹⁸ als schuld in aanmerking worden genomen (er vanuit gaande dat het nadien ingekeerde vermogen in het jaar 2010 en later tot het vermogen van de belastingplichtige behoort). De omstandigheid dat er (jaren) later wordt ingekeerd/gecorrigeerd doet hieraan niet af. Deze passage geldt voor de aanslagen erfbelasting die binnen de 12 jaarstermijn zijn ontstaan (en uiteraard vóór 2010) alsmede de daarmee verband houdende verplichtingen voortvloeiende uit de belastingrente of invorderingsrente.

Edelweiss-schulden

Tot de uitspraken van de HR (zie hiervoor) zijn Edelweiss-schulden, conform het standpunt van de kennisgroep ((KG 15-202-0007) in box 3 vanaf 1-1-2012 opgenomen voor de nominale waarde.

Vernietiging Edelweiss-aanslag

De Kennisgroep (KG 15-202-0007) heeft het standpunt ingenomen dat, ingeval op een later tijdstip deze Edelweiss-aanslag wordt vernietigd, dit géén gevolgen heeft voor box 3. Het vervallen van de

18 Art. 5.3, derde lid, onderdeel c, Wet IB 2001.

schuld na enige tijd (bijvoorbeeld door een uitspraak van Hoge Raad), doet niet af aan het bestaan van de schuld op de peildatum. Er kan niet worden nagevorderd, tenzij dat specifiek in bijvoorbeeld een VSO is geregeld.

8.8 Afgezonderd particulier vermogen (APV)

Ingeval de post een zogeheten APV betreft dient er (via de voormalig regiotrekker of contactpersoon Verhuld Vermogen) contact op te worden genomen met de regionale behandelaar van APV. In overleg wordt gezien of de post aan een medewerker van het deelproject APV wordt overgedragen of dat gezamenlijk de post wordt behandeld. Indien het enkel een APV betreft ligt het voor de hand dat de post wordt overgedragen. Als er naast andere buitenlandse vermogensbestanddelen tevens sprake van een APV dan ligt het voor de hand dat de post in samenspraak met de medewerker van het deelproject APV wordt behandeld.

8.8.1 Inkeren en ontmantelen APV-structuur: box 2 of box 3?

Bij de Belastingdienst zijn inmiddels vele belastingplichtigen ingekeerd met een APV-structuur die er in de grondvorm als volgt uit ziet. In het verleden heeft de eigenaar van veelal buitenlands vermogen (spaaren en effectenrekeningen) een APV-structuur ingesteld. Er is bijvoorbeeld een Liechtensteinse Stiftung ingesteld en onder deze Stiftung hangt een 100% deelneming in een Ltd (bijvoorbeeld opgericht naar het recht van Bermuda of de Kaaimanlanden). Deze Ltd bezit het genoemde buitenlandse vermogen. Betrokkenen bij dit soort structuren melden zich en erkennen dat geen sprake is van een discretionair APV. Hoofregel bij de fiscale behandeling van de inkeer is dat door het APV heen wordt gekeken en dat de inbrenger wordt aangemerkt als enig aandeelhouder van de Ltd. Eventuele uitkeringen, forfaitaire voordelen (art. 4.13, lid 1, letter a jo. 4.14) en (fictieve) vervreemdingen met betrekking tot de aandelen in de Ltd worden aangemerkt als inkomen uit aanmerkelijk in de zin van art. 4.12 Wet IB 2001. In uitzonderingssituaties kan de belastingplichtige aannemelijk maken dat sprake is van een box 3-situatie. Uit de feiten en omstandigheden moet dan naar voren komen dat de inbrenger slechts de juridische eigendom van vermogen heeft ingebracht in de Ltd maar zelf nog steeds beschikt over de economische eigendom van de bezittingen van de Ltd. Zie de zaak in de uitspraak van Hof Den Haag 28 juni 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:1965.

8.9 Criminele activiteiten

Indien het verzwegen vermogen (mogelijk) afkomstig is uit criminele activiteiten (drugs, diefstal, verduistering, oplichting, witwassen etc.) of een fiscaal misdrijf waarvoor niet is ingekeerd, dan moet deze post (via de contactambtenaren van Verhuld Vermogen) worden gemeld bij het AMLC (FIOD) voor een strafrechtelijke beoordeling.

8.9.1 Indicatoren criminele activiteiten

Er zijn een aantal indicatoren die wijzen op mogelijke criminele activiteiten:

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

8.9.2 QuickScan Verhuld Vermogen- Aanmelding fiscale en overige delicten

Voor het aanmelden van (mogelijke) criminele activiteiten is een speciaal formulier 'QuickScan Verhuld Vermogen - Aanmelding fiscale en overige delicten' beschikbaar gemaakt in de diverse applicaties. Dit formulier is geschikt voor zowel de aanmelding mogelijke criminele activiteiten als de aanmelding van fiscale delicten op grond van het Protocol AAFD (zie onderdeel 11.13).

8.9.3 Beoordelingsprocedure

De fiscale behandeling van de post dient bij mogelijke criminele activiteiten (tijdelijk) te worden opgeschort.

8.9.4 Afstemming

Indien de post in opsporing wordt genomen zal periodiek overleg moeten plaatsvinden tussen behandelaar Verhuld Vermogen en de FIOD-rechercheur(s) c.q. de BFC-er om eventuele nieuwe, fiscaal relevante informatie uit het strafrechtelijk onderzoek te verkrijgen en te voorkomen dat een handeling van de inspecteur het (dan) lopende strafrechtelijke onderzoek nadelig beïnvloedt.

Om de navorderingstermijnen waar 'voortvarendheid' speelt in de gaten te houden dient dit tevens expliciet te worden vastgelegd in het logboek (onderdeel 7.1).

9 Informatieverplichting en bewijslast(verdeling)

In dit hoofdstuk komt een aantal onderwerpen aan bod dat te maken heeft met de informatieverplichting en de verdeling van de bewijslast. De bewijslast bij boeten komt in hoofdstuk 11 aan de orde.

9.1 Het stellen van vragen

Op grond van art. 47 AWR is een ieder gehouden desgevraagd gegevens en inlichtingen te verstrekken die voor zijn/haar belastingheffing van belang kunnen zijn. Voor de informatieverplichting van art. 47 AWR is niet vereist dat voorafgaand aan het vragen van inlichtingen door de inspecteur moet zijn voldaan aan de voorwaarden voor de verlengde navorderingstermijn.¹⁹

De bevoegdheid om bij de belastingplichtige gegevens en inlichtingen te vragen is echter niet ongelimiteerd en wordt beperkt door onder meer de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Met name het

¹⁹ Hof Den Bosch 15 maart 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1018. A-G IJzerman concludeert tot ongegrondverklaring van het cassatieberoep (Conclusie 12 december 2019, ECLI:NL:PHR:2019:1319).

evenredigheids- of proportionaliteitsbeginsel, het zorgvuldigheidsbeginsel en het subsidiariteitsbeginsel zijn hierbij van belang.

9.1.1 Evenredigheidsbeginsel

Het evenredigheids- of proportionaliteitsbeginsel is vastgelegd in art. 3:4, tweede lid, Awb en houdt in dat hetgeen de Belastingdienst van de belastingplichtige vraagt in een redelijke verhouding tot het fiscale belang dient te staan.

Uit art. 5:13 Awb vloeit voort dat een toezichthouder zijn bevoegdheid moet uitoefenen op een voor de betrokkene minst belastende wijze.²⁰ Dit artikel is echter niet van toepassing op het belastingrecht.²¹ Door de toepassing van art. 8 EVRM is dit echter wel weer relevant.

De Nationale ombudsman heeft in dat kader geoordeeld dat de Belastingdienst terughoudend moet zijn met het opvragen van gegevens als deze al bij de Belastingdienst bekend zijn. Hieronder valt ook de situatie dat te verwachten is dat de belastingplichtige buiten zijn schuld bepaalde bewijsstukken alleen met onevenredig veel moeite of helemaal niet kan bemachtigen.²²

9.1.2 Zorgvuldigheidsbeginsel

Bij het stellen van vragen aan belastingplichtigen dient vanzelfsprekend zorgvuldig te worden gehandeld. Het is van belang eerst de feiten vast te stellen en niet op voorhand conclusies te trekken uit een (niet direct verklaarbare) vermogenssprong.²³

9.1.3 Subsidiariteit/recht op eerbiediging van privéleven

Ook het grondrecht op eerbiediging van familie- en gezinsleven, zoals vastgelegd in art. 8 EVRM kan een beperking geven op de verplichting om gegevens en inlichtingen te verstrekken.²⁴ Inbreuken op art. 8 EVRM zijn onder omstandigheden gerechtvaardigd door een 'pressing social need' mits de inbreuken in overeenstemming zijn met de beginselen van proportionaliteit (de beperking mag niet onevenredig zijn in verhouding tot het nagestreefde doel) en subsidiariteit (het nagestreefde doel moet niet op een voor de burger minder ingrijpende wijze kunnen worden bereikt).

Het voorschrift dat tot een inbreuk leidt moet voorts voldoende nauwkeurig zijn omschreven en adequate en effectieve waarborgen bevatten tegen ongeoorloofde inbreuken. In een democratische samenleving noodzakelijke en bij wet geregelde inbreuken leveren geen schending op van art. 8 EVRM.

De verplichting om gegevens en inlichtingen te verstrekken kan op gespannen voet staan met art. 8 EVRM. Dit is het geval indien het

²⁰ De Blicq e.a., Algemene wet inzake rijksbelastingen, Deventer: Kluwer 2013, tiende druk, blz. 132 e.v.

²¹ Uitgesloten op grond van art. 1, derde lid, AWR.

²² Nationale ombudsman 26 januari 1995, zaaknummer 95/40, V-N 1995, blz. 1588.

²³ Vergelijk: Verbod van vooringenomenheid (art. 2:4 Awb).

²⁴ Vergelijk: Art. 17 BUPO-verdrag.

gegevens betreft die al bij de Belastingdienst bekend zijn of op een voor de burger minder ingrijpende wijze kunnen worden verkregen door de Belastingdienst.

In het standaardarrest BNB 1986/128²⁵ is door de Hoge Raad beslist dat de omstandigheid dat de inspecteur ook op een alternatieve wijze de door hem vermoede feiten kan trachten te achterhalen, in beginsel niet in de weg staat aan de verplichting om op de vragen van de inspecteur te antwoorden.

9.1.4 Verbod op zelfincriminatie

Op grond van vaste jurisprudentie worden de in art. 47 AWR opgenomen verplichtingen niet beperkt door het feit dat op grond van de verstrekte informatie ten behoeve van de eigen belasting mogelijk een boete wordt opgelegd of strafvervolgning kan worden ingesteld.²⁶ Ook stukken die de belastingplichtige zelf bij de bank moet opvragen worden aangemerkt als wilsonafhankelijke stukken, omdat ze bij de bank (al dan niet in het archief) aanwezig zijn.

De verplichting om gegevens te verstrekken ex art. 47 AWR e.v. ziet op wilsafhankelijk én wilsonafhankelijk materiaal. De Hoge Raad heeft al in 2014 geoordeeld dat informatiebeschikking van art. 52a AWR niet in strijd is met het verbod op gedwongen zelfincriminatie.²⁷

Een eventuele discussie over de vraag of sprake is van wilsafhankelijk- of wilsonafhankelijk materiaal en of dit materiaal al dan niet gebruikt mag worden voor de fiscale beboeting of strafvervolgning is niet relevant voor de belastingheffing. De vraag of het nemo tenetur-beginsel is geschonden kan alleen aan de orde komen in een eventuele procedure over fiscale beboeting of strafvervolgning.²⁸

Uit de jurisprudentie blijkt dat een garantie over het al dan niet gebruik van gegevens voor fiscale beboeting of strafvervolgning niet hoeft worden gegeven.²⁹

9.1.5 Fysieke/psychische beperkingen/dementie

Het komt steeds vaker voor dat de fysieke gesteldheid en/of dementie als argument wordt aangedragen om de gevraagde informatie niet te verstrekken (of om de boete te matigen: zie onderdeel 11.3.6). Enige aanknopingspunten uit de jurisprudentie:

In het arrest HR 13 november 2015, nr. 15/00014, BNB 2016/71 oordeelt de Hoge Raad dat het niet voldoen aan de verplichting om inlichtingen te verstrekken wegens ernstige belemmeringen van

²⁵ Vergelijk: HR 8 januari 1986, nr. 23 034, BNB 1986/128.

²⁶ o.a. HR 27 februari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF5556, BNB 2004/225 (inlichtingenverplichting/ingestelde strafvervolgning), HR (civiele kamer) 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, BNB 2014/101 (civiele dwangsomprocedure), HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, BNB 2014/206 (informatiebeschikking).

²⁷ HR 8 augustus 2014, nr. 13/00933, BNB 2014/206 en HR 5 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1871. Vergelijk: Hof Arnhem-Leeuwarden 14 maart 2017, nr. 15/01408, ECLI:NL:GHARL:2017:2107, V-N 2017/30.4, r.o. 4.9.

²⁸ EHRM 16 juni 2015 (Van Weerelt), ECLI:CE:ECHR:2015:0616DEC000078414, V-N 2015/38.5.

²⁹ HR 5 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1871.

fysieke en/of psychische aard de belastingplichtige onder omstandigheden niet wordt aangerekend. Dat is anders indien de inspecteur specifiek aangeduide bescheiden of op gegevensdragers vastgelegde informatie verlangt en de betrokkene, gelet op de omstandigheden van het geval, een beroep had kunnen en behoren te doen op de bijstand van een derde.³⁰

Vergelijkbaar is de uitspraak van Hof Den Haag³¹ dat oordeelde dat het onaannemelijk was dat de gevraagde informatie niet kon worden verstrekt. De verklaring van de huisarts was te algemeen (ontleend aan wat belanghebbende de arts had verteld) en de gemachtigde was van het informatieverzoek op de hoogte en had bijstand kunnen verlenen. Hiermee is vergelijkbaar de uitspraak dat een verminderde toerekeningsvatbaarheid geen reden is voor het niet-aangeven box 3 vermogen (Hoge Raad 17 november 2017, ECLI:NL:HR:2017:2893, V-N Vandaag 2017/2784 deed het cassatieberoep af met toepassing van art. 81 wet RO).

Hof Amsterdam³² achtte niet aannemelijk dat belanghebbende tijdens de gehele langdurige termijn die de inspecteur hem had geboden voortdurend zulke ernstige belemmeringen van medische aard ondervond dat hij op geen enkel moment in staat was de medewerking te verlenen die de inspecteur van hem verlangde. Dit gold zowel voor de gevraagde mondelinge of schriftelijke verklaring, als voor de door de inspecteur verlangde terbeschikkingstelling van specifiek aangeduide bescheiden of op gegevensdragers vastgelegde informatie.

9.2 Stelplicht en bewijslastverdeling

In een fiscale procedure moeten de partijen allereerst de feiten naar voren brengen waaraan volgens hen bepaalde fiscale gevolgen zijn verbonden. Dit staat bekend onder de term "stelplicht". De hoofdregel hierbij is dat degene die iets stelt, die stelling vervolgens ook moet bewijzen. Het fiscale recht gaat hierbij uit van de vrije bewijsleer. Het bewijs mag op alle mogelijke manieren worden geleverd, bijvoorbeeld aan de hand van verklaringen of vermoedens. In de vrije bewijsleer is het voldoende een feit aannemelijk te maken (tenzij de wet anders bepaalt). Daarbij is het overigens niet nodig om de feiten te bewijzen die de tegenpartij onvoldoende betwist of waarvan de tegenpartij het bestaan niet ontkent. Ook algemeen bekende feiten hoeven de partijen niet te bewijzen.

In een situatie van gewone bewijslastverdeling worden vaak twee vuistregels toegepast. De eerste luidt: wie iets stelt, moet die bewering vervolgens ook bewijzen. De tweede luidt: wie de schijn tegen heeft, moet het tegendeel bewijzen. In de jurisprudentie lijkt nog een derde vuistregel waarneembaar (of een nadere uitwerking van de tweede vuistregel). Deze luidt: de partij die het beste in staat is het bewijs te leveren, moet dat ook doen.

³⁰ In de verwijzingsprocedure werd beslist dat de informatiebeschikking partieel vernietigd had moeten worden voor zover dit zag op het afleggen van verklaringen (HR 10 februari 2017, nr. 16/02729, ECLI:NL:HR:2017:130, V-N 2017/9.5).

³¹ Hof Den Haag 4 mei 2016, nr. BK-15/00803, V-N 2016/39.6.

³² Gerechtshof Amsterdam 7 juni 2016, 15/00730, ECLI:NL:GHAMS:2016:2233. De Hoge Raad deed het beroep in cassatie af met toepassing van art. 81 Wet RO (HR 19 mei 2017, nr. 16/03696, ECLI:NL:HR:2017:929).

[REDACTED]

Voorkomen moet worden dat 'blote' stellingen die als feiten worden gepresenteerd en waarvoor de bewijslast bij belastingplichtige ligt, in onvoldoende mate worden onderzocht in de aanslagregelende fase of de bezwaarfase. In de beroepsfase geldt de informatieplicht immers niet meer zodat belastingplichtige niet meer kan worden verplicht nadere informatie te verstrekken. Ga dus steeds na wie de bewijslast heeft en of het gevraagde bewijs is geleverd.

9.3 Ontbrekende en onduidelijke (bank)gegevens

9.3.1 Bankgegevens ouder dan 10 jaar

De Belastingdienst vraagt de (bank)gegevens op van de afgelopen twaalf jaar. Banken zijn verplicht om gegevens minimaal 10 jaar bewaren. In de praktijk blijkt dat banken de oude gegevens niet altijd hebben vernietigd, maar hebben gearchiveerd. Deze gegevens zijn, tegen betaling, vaak wel nog beschikbaar. Er zijn zelfs gevallen

bekend waarbij 22 jaar oude bankafschriften nog konden worden achterhaald. Het is van belang om na te gaan of door de belastingplichtige is geprobeerd ook deze gegevens tegen betaling te achterhalen. Er is een geval bekend waarbij de bank (ongeacht de uitkomst) een bedrag van € 1.413,50 in rekening bracht om nader onderzoek te doen naar aanwezige informatie over oudere jaren.

Stukken met betrekking tot de opening van de bankrekening zijn nagenoeg altijd nog aanwezig en opvraagbaar.

9.3.2 Inspanningsverplichting

Uit de jurisprudentie blijkt dat bij het verzamelen van de door de inspecteur gevraagde gegevens een inspanningsverplichting bestaat. Zo kan uit het arrest BNB 1993/279 worden afgeleid dat een belastingplichtige die de door de inspecteur gevraagde, specifieke bankgegevens heeft vernietigd gehouden is de betreffende bankgegevens op te vragen bij zijn bankinstelling.³³ De Informatieverplichting van art. 47 AWR e.v. geldt voor gegevens en inlichtingen waarover een belastingplichtige met redelijkerwijs van hem te verlangen inspanningen kan beschikken.³⁴

9.3.3 Risico ligt bij belastingplichtige

Uit rechtspraak blijkt dat indien bankrekeninggegevens zijn vernietigd dit feit voor rekening van de belastingplichtige dient te komen. Het is aan de belastingplichtige om informatie met betrekking tot het verloop van het tegoed te geven, ook al heeft hij geen wettelijke bewaarplicht. De belastingplichtige heeft de beschikking over de gegevens gehad en dat hij ze niet heeft bewaard dient voor zijn rekening en risico te komen (Rechtbank Zeeland-West-Brabant 17 oktober 2014, nr. 13/03472, ECLI:NL:RBZWB:2014:7447). Hof 's-Hertogenbosch 22 september 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:4039 bevestigt de rechtbankuitspraak. In r.o. 4.8 en 4.9 stelt het hof eveneens dat de bewijsnood voor rekening en risico van belanghebbende dient te blijven. Belanghebbende had doelbewust de bankafschriften vernietigd. Hij was op de hoogte van de 10 jaars bewaartermijn van de bank en had tijdig een verzoek aan de bank kunnen richten. Ook Hof Arnhem/Leeuwarden (7 mei 2015, nr. 14/00458, fida20153149, r.o. 4.4) oordeelde (in een KB lux zaak) dat belanghebbende zelf de bewijsnood had veroorzaakt door geen bankbescheiden op te vragen. Door de bijstand van een gemachtigde was hij op de hoogte van de gevolgen.

In het arrest van de Hoge Raad (civiele kamer)³⁵ is geoordeeld dat art. 47 AWR verplicht tot het - desgevraagd - verstrekken van gegevens en inlichtingen. Deze verplichting geldt voor alle (vermoedelijk) belastingplichtigen en is niet aan een termijn gebonden. Daaraan doet niet af dat daarmee termijnen werden overschreden die golden voor de bewaarplicht van administratieplichtigen, omdat een

³³ HR 13 juli 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8961, BNB 1993/279.

³⁴ Vergelijk: Hoge Raad, 25 januari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD8475, BNB 2002/136 en HR (civiele kamer) 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1137, V-N 2015/27.6. Zie uitgebreider: Vakstudie, Algemeen deel, art. 47 AWR, aantekening 20.5.1 voor meer jurisprudentie.

³⁵ HR 9 juni 2017 (civiele kamer), nr. 16/00303, V-N 2017/30.6.

administratieve bewaarplicht niet op één lijn is te stellen met de informatieplicht.

In het arrest Hoge Raad 16 september 2016, nr. 15/04908, ECLI:NL:HR:2016:2096, V-N Vandaag 2016/2090 is geoordeeld dat een storting in 2002 van € 650.000 afkomstig is uit autohandel en in één jaar (2002) in box 1 is belast. Hoewel niet exact is komen vast te staan dat de opbrengsten daadwerkelijk in 2002 zijn behaald (en wellicht aannemelijk was dat de inkomsten ook uit de jaren daarvoor zou kunnen komen) is geoordeeld dat de vereiste aangifte niet is gedaan en bleef de volledige toerekening aan 2002 in stand.

Uit het arrest HR 25 januari 2002, nr. 36 063, ECLI:NL:HR:2002:AD8475 blijkt dat het niet verstrekken van inlichtingen waarover de belastingplichtige niet beschikt en niet kan beschikken, op zichzelf niet leidt tot de zogenoemde omkering en verzwaring van de bewijslast. In het arrest Hoge Raad 13 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:568 houdt de Hoge Raad vast aan deze lijn.

9.3.4 Redelijke schatting (extrapoleren)

Indien de bank enkel gegevens kan aanleveren van de afgelopen tien jaar en er sprake is van een "zuivere" casus, dan is extrapoleren naar jaar elf en jaar twaalf een optie. Dit geldt ook voor de bronheffing. Deze extrapolatie kan op verschillende manieren. In de praktijk houdt dit in dat je je gezonde verstand daarbij moet betrekken. Ten behoeve van de aanslagen ter behoud van rechten (zie notitie inkeerbehandeling 8) is uitgegaan van 4% oprenting per jaar. De 6% die bij het project BZN werd toegepast is hier niet van toepassing.

[REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

9.4 Rapport van waarnemingen en bevindingen

Via het loket (**BCA RH Loket AEV_Postbus**) kan een verzoek om toezending van een rapport van waarnemingen en bevindingen (voorheen: ambtsedige verklaring) worden ingediend. Dit rapport kan worden gebruikt als bewijs in bezwaar- en beroepsprocedures waarin een belastingplichtige aangeeft het betreffende document niet te hebben ontvangen.

Aan de hand van het rapport kan de behandelaar aannemelijk maken dat een document is aangeboden aan de postleverancier ter verzending. Deze documenten zijn voornamelijk:

- Uitnodiging tot doen van aangifte IB
- Herinnering tot doen van aangifte IB/VPB/OB/LH
- Aanmaning tot doen van aangifte IB/VPB
- Definitieve/Naheffing/Navordering/Vermindering aanslagen IB/VPB/MRB/Successierecht/OB/LH/LB
- Aanmaning betaling IB/VPB/MRB
- Dwangbevel betaling IB//VPB/MRB
- Beschikkingen (Toeslagen)
- Invordering/Navorderingsrente
- Uitspraken op bezwaar OB
- Uitspraken op bezwaar IB

9.5 Aandelen aan toonder

Het komt voor dat een belastingplichtige contante stortingen op een buitenlandse bankrekening verklaart door het verzilveren van aandelen aan toonder (dit soort aandelen zijn eind 2013 in België afgeschaft en per 1 juli 2019 in Nederland).

Ook in deze gevallen dient de herkomst goed te worden nagegaan en te worden gecontroleerd op het waarheidsgehalte. [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

9.5.1 [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

9.6 Contant geld

Bij de behandeling van inkeerposten komt het voor dat de inkeerder stelt dat hij al jaren geld contant in huis heeft liggen. Bij de inkeerder ligt de bewijslast dat hij het geld steeds contant thuis heeft bewaard.

[REDACTED]

9.6.1 Omwisseling naar Euro

Ingeval sprake is van contant geld waarvan wordt gesteld dat dit is gespaard vóór 2002, dan dient de belastingplichtige aan te geven waar hij de guldens in euro's heeft omgewisseld. Indien hij slechts één maal in zijn leven een dergelijk groot bedrag heeft omgewisseld en gezien zijn persoonlijke situatie (beroep, omvang privévermogen e.d.) niet gewend is om met grote contante geldbedragen om te gaan dan is het volstrekt ongeloofwaardig indien de inkeerder "zich niet meer kan herinneren" waar de omwisseling heeft plaatsgevonden. Leg deze verklaringen goed vast.

De omwisseling van guldens in euro's in de periode tot maart 2004, is dit niet meer verifieerbaar bij het CPW (Coördinatiepunt Witwassen). Het CPW heeft van alle grote omwisseltransacties (> 15.000 euro), betreffende de periode van maart 2004 tot en met maart 2011 de bedragen doorgekregen van DNB. Van de omwisselingen gedaan gedurende de periode van januari 2002 tot maart 2004 zijn geen gegevens meer aanwezig. Met betrekking tot de gegevens die wel beschikbaar zijn, heeft [REDACTED] een Excel lijst.

In de praktijk is al wel vastgesteld dat, de omwisseling vaak niet heeft plaatsgevonden, maar het contante geld (in euro's) afkomstig is van een opheffen buitenlandse bankrekening.

9.6.2 Aanvullende bepaling in VSO

Ingeval een belastingplichtige stelt dat het contante geld niet afkomstig is van een buitenlandse bankrekening dient dit expliciet in de VSO te worden opgenomen. De belastingplichtige moet er daarbij op worden gewezen dat, ingeval de Belastingdienst een (inmiddels opgeheven) buitenlandse rekening tegenkomt, dit vermogen integraal zal belasten en een verklaring dat het contante geld toch van die

36 Let op: In het arrest HR 4 februari 1987, 23 988, BNB 1987/159 is bepaald dat contant geld niet zijn aan te merken als boeken en bescheiden in de zin van art. 47 AWR. Een belanghebbende is derhalve niet verplicht het geld te tonen/voor te tellen.

rekening komt, niet zal worden geaccepteerd. In de praktijk is gebleken dat belastingplichtigen dan toch erkennen dat het contante geld van een buitenlandse rekening komt om zo een mogelijk dubbele heffing te voorkomen.

9.7 Excelberekeningen door gemachtigden

Het komt voor dat de gemachtigde van een inkeerder zelf een Excelberekening maakt. In de praktijk blijkt dat deze berekeningen niet altijd kloppen. Denk hierbij aan overlopende rente (box 1) die wordt vergeten of onjuiste verrekening van bronbelasting. Daarom moeten ook deze berekeningen goed beoordeeld worden. Van welke gemachtigde de berekening afkomstig is, is daarbij niet relevant.

9.8 Verschijningsplicht (art. 41 AWR)

Op grond van art. 41 AWR is de belastingplichtige gehouden om op verzoek van de inspecteur persoonlijk op het belastingkantoor te verschijnen. Hij kan zich daarbij door zijn vertegenwoordiger laten vergezellen, maar hij is (op grond van art. 45 AWR, art. 47 AWR en art. 49 AWR) verplicht om zelf de relevante vragen te beantwoorden. Hij kan zich niet beroepen op een verschoningsrecht en/of het arrest Chambaz. Het niet voldoen aan de verschijningsplicht kan leiden tot een informatiebeschikking (art. 52a AWR) en is aangemerkt als een strafbaar feit (art. 68 AWR).

Vergelijk: HR 14 september 2018, ECLI:NL:HR:2018:1626, V-N 2018/51.16 waarin belanghebbende die, ondanks de oproep van het Hof, niet was verschenen. Met toepassing van art. 8:31 Awb werd hoger beroep ongegrond verklaard. Het beroep in cassatie is afgedaan met toepassing van art. 81 Wet RO.

9.8.1 Wanneer art. 41 AWR toepassen?

[Redacted text block containing multiple lines of blacked-out content]

9.9 De informatiebeschikking

Indien belastingplichtige de van belang zijnde informatie c.q. gevraagde bescheiden weigert te geven c.q. over te leggen of niet voldoet aan art. 41 AWR, dan dient na afstemming met de Vaco Formeel Recht een informatiebeschikking ex art. 52a AWR te worden afgegeven. De navorderingstermijn wordt door het afgeven van een informatiebeschikking opgeschort (zie ook onderdeel 10.3).

Bij het afgeven van de informatiebeschikking dient duidelijk te worden aangegeven op welke jaren en middelen de beschikking betrekking heeft. In voorkomende gevallen kan het zinvol zijn om de informatiebeschikking via de deurwaarder uit te laten reiken.

9.9.1 Zelfincriminatie en informatiebeschikking

Zie ook onderdeel 9.1.4).

9.9.2 Vereiste aangifte

Omkering en verzwaring van de bewijslast vindt ook plaats ingeval de vereiste aangifte niet is gedaan (art. 25, derde lid, AWR). Hiervoor is allereerst vereist dat men is uitgenodigd tot het doen van aangifte. Volgens Hof Arnhem-Leeuwarden is het openen van het aangifte-programma niet als zodanig is aan te merken.³⁷

Een correctie enkel in het box 3 vermogen heeft in veel gevallen weliswaar tot gevolg dat een onjuiste aangifte is gedaan, maar heeft niet tot gevolg dat de conclusie kan worden getrokken dat de vereiste aangifte niet is gedaan. Het bedrag van de belasting dat als gevolg van de gebreken in de aangifte niet zou zijn geheven, moet op zichzelf beschouwd zowel absoluut als relatief aanzienlijk zijn.

Volgens jurisprudentie ziet de Hoge Raad³⁸ een verschil van 7% tussen de volgens de aangifte verschuldigde belasting en de werkelijk verschuldigde belasting niet als verhoudingsgewijs aanzienlijk. In het arrest BNB 2010/47³⁹ werd een afwijking van 13% wel als verhoudingsgewijs aanzienlijk gezien. De Hoge Raad merkt daarbij op dat bij de beoordeling of in de aangifte 'een relatief aanzienlijk' bedrag is verzwegen, moet worden uitgegaan van het te betalen belasting na verrekening van eventuele voorheffingen en heffingskortingen.⁴⁰ Een bedrag van € 2101 is volgens de Hoge Raad al 'op zichzelf beschouwd' aanzienlijk (HR 24 april 2015, nr. 14/04104, BNB 2015/176).

37 Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 20 februari 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:1635. Vergelijk Hof 's-Hertogenbosch, 23 juni 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:2852 dat oordeelde dat bij een spontaan ingediende aangifte, geen sprake kan zijn van de vereiste aangifte.

38 HR, 13 september 2000, nrs. 34881 en 34882, BNB 2000/336 en BNB 2000/337. Vergelijk: HR 9 november 2012, 11/04578, BNB 2013/26 waarin de HR oordeelde dat een gebrek in de aangifte dat ertoe heeft geleid dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting 5,54% lager was dan de werkelijk verschuldigde belasting is niet verhoudingsgewijs aanzienlijk.

39 HR 30 oktober 2009, nr. 07/10513, BNB 2010/47.

40 HR 9 januari 2015, 13/03820, ECLI:NL:HR:2015:17, BNB 2015/52.

Ook een aangifte waarin de vraag over de betrokkenheid bij Afgezonderd Particulier Vermogen (APV) niet is aangevinkt kan leiden tot de conclusie dat de vereiste aangifte niet is gedaan ingeval het gebrek leidt tot een zowel absoluut als relatief aanzienlijk bedrag aan belasting dat hierdoor niet zou zijn geheven.⁴¹

9.9.3 Niet voldoen aan administratieplicht

Ingeval sprake is van toepassing van de verlengde navorderingstermijn van art. 16, vierde lid, AWR en wordt aangegeven dat sprake is van zwarte omzet die in Nederland behaald is, dient te worden gevraagd naar de vastleggingen van deze zwarte omzet en waar die zwarte omzet behaald is. Indien blijkt dat deze vastleggingen niet aanwezig zijn dient een informatiebeschikking wegens het niet voldoen aan de administratieplicht van art. 52 AWR te worden afgegeven.

9.9.4 Gevolgen onherroepelijke informatiebeschikking

Indien deze beschikking onherroepelijk vaststaat, ontstaat in principe omkering en verzwaring van de bewijslast (art. 25, derde lid, AWR). Een belastingplichtige kan deze sanctie in een procedure over de aanslag ter discussie stellen.⁴² De schatting moet vervolgens door de behandelaar "in redelijkheid" worden gemaakt.

De informatiebeschikking staat pas onherroepelijk vast nadat zowel de termijn voor het (alsnog) aanleveren van de gegevens als de termijn voor het indienen van een bezwaar-of beroepschrift is verstreken.

9.9.5 Afstemming met Vaco Formeel Recht

Op grond van intern beleid mag een informatiebeschikking pas worden afgegeven nadat dit is afgestemd met de Vaco Formeel Recht c.q. de VTA Formeel Recht. Deze werkwijze dient ook bij de diverse projecten Verhuld Vermogen te worden gevolgd.

9.9.6 Redelijke schatting inkeer (bij geen gegevens)

Voor de gevallen dat een melding vrijwillige verbetering is gedaan maar géén gegevens zijn verstrekt is een apart memo beschikbaar op ConnectPeople. Normaal gesproken worden deze posten vanuit het Verhuld Vermogen centrum behandeld. In de gevallen dat niet alle gegevens zijn verstrekt dient aan de hand van de wel beschikbare gegevens een redelijke schatting te worden gemaakt (vergelijk: onderdeel 9.3.3 extrapoleren).

In het arrest Hoge Raad, 13 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3291 is geoordeeld dat de inspecteur bij omkering en verzwaring van de bewijslast slechts aannemelijk hoeft te maken dat zijn schatting niet willekeurig is.

41 O.a. Hof Amsterdam 24 oktober 2013 (ECLI:NL:GHAMS:2013:3994), Rechtbank Gelderland (strafkamer) 1 maart 2016, nr. 05/980625-13 en Rechtbank Gelderland 24 december 2015, (ECLI:NL:RBGEL:2015:8114), V-N 2016/15.3.1. Tegen deze laatste uitspraak is hoger beroep ingesteld.

42 HR 10 februari 2017, nr. 16/02729, ECLI:NL:HR:2017:130, V-N 2017/9.5.

9.9.7 Informatiebeschikking voor fiscaal partner/erfgenamen

Het is van belang om je te realiseren dat niet zomaar een informatiebeschikking kan worden toegezonden aan de fiscaal partner of de erfgenamen. Hij/zij dient/dienen éérs om gegevens te worden gevraagd.

In dat kader kan BNB 2015/222⁴³ niet onvermeld blijven. In dat arrest oordeelde de Hoge Raad dat géén informatiebeschikking kan worden afgegeven aan de fiscaal partner (die niet gerechtigd was tot een KB-Luxrekening). Belanghebbende had geloofwaardig aangegeven dat zij niet beschikte over de gevraagde informatie over een buitenlandse bankrekening van haar (inmiddels overleden) echtgenoot en had daarmee voldaan aan haar informatieverplichting van art. 47 AWR. Een andere relevante uitspraak is van Hof Den Haag⁴⁴ dat oordeelde dat wel terecht informatiebeschikkingen aan de erfgenaam waren opgelegd.

9.9.8 Ontvangen stukken gedurende bezwaar

Ingeval door een behandelaar een informatiebeschikking is afgegeven waarbij, gedurende de bezwaarfase, alsnog de benodigde informatie wordt verstrekt dient de bezwaarbehandelaar, samen met de behandelaar te beoordelen of de verstrekte informatie compleet is.

De behandelaar kan het beste beoordelen of alle benodigde informatie nu wel is aangeleverd. Is niet alle informatie geleverd, dan dient de behandelaar heel gedetailleerd aan te geven welke informatie nog ontbreekt of waarom de gegeven antwoorden niet voldoen (bijvoorbeeld waarom de herkomstvraag niet volledig is beantwoord). In voorkomende gevallen kan de belastingplichtige (nogmaals) in de gelegenheid worden gesteld om aanvullende gegevens te verstrekken. Het is de bezwaarbehandelaar die beslist wat er vervolgens moet gebeuren (mandaatvereiste van art. 10:3, derde lid, Awb).

Zo nodig wordt aan de belastingplichtige c.q. gemachtigde gevraagd om de bezwaartermijn ex art. 7:10, vierde lid, Awb te verlengen tot dat de behandeling definitief is afgewerkt.

Bezwaarbehandelaar

Door de bezwaarbehandelaar dient te worden getoetst of de behandelaar de informatiebeschikking in alle redelijkheid heeft kunnen afgeven. Deze beoordeling staat los van de vraag of gedurende de bezwaarfase gegevens zijn verstrekt.

Door het alsnog aanleveren van gegevens ontstaat een nieuw toetsingsmoment waarin de rechtmatigheid van de informatiebeschikking opnieuw moet worden beoordeeld. Bij het doen van uitspraak op bezwaar dient de bezwaarbehandelaar (na afstemming met de behandelaar) de informatiebeschikking geheel of gedeeltelijk in te trekken voor zover de gegevens daadwerkelijk zijn aangeleverd. Voor zover mogelijk dient bij uitspraak op bezwaar zo

43 HR 14 augustus 2015, nr. 14/05958, ECLI:NL:HR:2015:2168, BNB 2015/222.

44 Hof Den Haag 16 september 2015, nrs. BK-14_01681 BK-14_01682, V-N Vandaag 2016/201.

gedetailleerd mogelijk te worden aangegeven welke informatie niet is aangeleverd.

Wordt door de belastingplichtige/gemachtigde onvoldoende of niet meegewerkt aan een eventuele termijnverlenging dan dient gemotiveerd te worden aangegeven waarom de informatiebeschikking geheel/gedeeltelijk in stand blijft. Als de informatiebeschikking geheel of gedeeltelijk wordt vernietigd kan het bezwaarschrift gegrond worden verklaard.

Behandelaar Verhuld Vermogen

Ingeval alle gegevens zijn aangeleverd kan de behandelaar de post verder afwerken (verwerken alsnog binnengekomen stukken, kennisgeving vergrijpboete, opstellen VSO etc. etc.). De informatiebeschikking kan immers volledig komen te vervallen.

Ingeval de informatiebeschikking gedeeltelijk in stand blijft dient te worden afgewacht of géén beroep wordt ingesteld tegen de uitspraak op bezwaar. De informatiebeschikking komt alsdan na zes weken onherroepelijk vast te staan. Pas na ommekomst van deze termijn kunnen belastingaanslagen worden opgelegd (een niet-onherroepelijk informatiebeschikking vervalt immers bij het opleggen van een belastingaanslag).

10 Termijnen

10.1 Algemeen

Omwille van de rechtszekerheid is de bevoegdheid tot navorderen aan termijnen gebonden. Voor de beoordeling of een navorderingsaanslag binnen de gestelde termijn is opgelegd, is steeds de dagtekening van het aanslagbiljet waaruit de navordering blijkt en de datum waarop de inspecteur de aanslag ter post heeft bezorgd beslissend (art. 5 AWR).

10.1.1 Hoofregel (5 jaar)

De bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag vervalt door verloop van vijf jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan (art. 16, derde lid, AWR). Art. 11, vierde lid, AWR bepaalt in dit verband dat een belastingschuld waarvan de grootte eerst kan worden vastgesteld na afloop van het tijdvak waarover de belastingschuld wordt geheven, eerst geacht wordt te zijn ontstaan op het moment waarop dat tijdvak is verstreken.

10.1.2 Opkomen of gehouden in het buitenland (12 jaar)

De termijn van vijf jaar wordt verlengd tot twaalf jaren ingeval het voordeel in het buitenland wordt gehouden of is opgekomen. Voor de beantwoording van de vraag waar een voordeel is opgekomen is de oorsprong van dat voordeel niet doorslaggevend (HR 2 mei 2001, nr. 36 199, BNB 2001/319). Ook in het geval dat in het buitenland gehouden vermogen in Nederland is verdiend, is in beginsel de verlengde navorderingstermijn van toepassing. Onder "opgekomen" moet worden verstaan "het zichtbaar worden". Een verruiming van de navorderingsmogelijkheid is slechts toegestaan met betrekking tot inkomsten welke zich door de plaats waar zij opkomen aan het zicht

van de Nederlandse fiscus plegen te onttrekken (HR 4 oktober 2002, nr. 37 089, ECLI:NL:HR:2002:AE8364, BNB 2003/83).

De Hoge Raad⁴⁵ heeft geoordeeld dat: *"Van opkomen in het buitenland kan onder omstandigheden ook sprake zijn indien degene die in het buitenland recht kan doen gelden op een bedrag, zich dat bedrag in Nederland laat betalen. Een andere opvatting doet te kort aan de strekking van art. 16, vierde lid, AWR om ook onder het bereik van die bepaling te brengen uit het buitenland stammende inkomensbestanddelen die door de wijze waarop de belastingplichtige zich deze laat betalen buiten het zicht van de Nederlandse fiscus zijn gebleven"*.

De Hoge Raad heeft op 16 maart 2018 met betrekking tot de toepassing van artikel 16 vierde lid AWR twee uitspraken gedaan.

In het arrest HR 18 maart 2018, ECLI:NL:HR:2018:303 (IJssalon-arrest), V-N 2018/15.3 heeft de Hoge Raad beslist dat als het binnenlandse zwarte omzet betreft die contant door belastingplichtige zijn ontvangen en op een later tijdstip door hemzelf op een bankrekening in het buitenland is gestort, de verlengde navorderingstermijn niet van toepassing is. Het gaat hier namelijk om winstbestanddelen waarvan de verwerving en ontvangst geen enkel aanknopingspunt hebben met een ander land dan Nederland. De tijd tussen behalen zwarte, contante omzet en afstorten op de buitenlandse bankrekening is daarbij niet relevant.

Uit een ouder arrest blijkt dat dit anders is indien wij aanknopingspunten hebben dat de zwarte omzet echt in het buitenland is behaald en/of indien de afnemer van de zwarte binnenlandse omzet het geld zelf op een buitenlandse bankrekening heeft gestort. In het arrest 13 augustus 2004, ECLI:NL:HR:2004:AQ6911, BNB 2004/367, r.o. 3.4 verwijst de Hoge Raad immers naar de parlementaire geschiedenis in de voorliggende hofuitspraak. Het hof heeft uit de parlementaire geschiedenis afgeleid (r.o. 5.5 hofuitspraak) dat *"(...) de wetgever specifiek het oog heeft gehad op inkomsten die werden gegenereerd in het buitenland of op in Nederland gegenereerde inkomsten die zijn overgeboekt naar een bij een buitenlandse instelling gehouden bankrekening"*.

De Hoge Raad heeft in het arrest 16 maart 2018, ECLI:NL:HR:2018:359, V-N 2018/15.4 geoordeeld dat de omkering van de bewijslast niet geldt met betrekking tot de vraag of de verlengde navorderingstermijn van toepassing is. Ook als de vereiste aangifte niet is gedaan. Bovenstaande geldt zowel voor de inkomsten uit box 1 als uit box 2.

[REDACTED]

⁴⁵ HR 7 oktober 2005, nr. 40 988, ECLI:NL:HR:2005:AT5950, BNB 2006/63.

Het antwoord op de vraag of de Belastingdienst al dan niet over de verlengde navorderingstermijn beschikt is in onderhavige situaties sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden, daarom dient in voorkomende gevallen altijd te worden overlegd met de Klankbordgroep.

Fictieve kosten

Ingeval door een Nederlandse vennootschap middels valse facturen van een buitenlandse vennootschap 'kosten' worden gemaakt die vervolgens worden bijgeschreven op een in het buitenland aangehouden bankrekening van de aandeelhouder is de verlengde navorderingstermijn eveneens van toepassing. De oorsprong van het voordeel is weliswaar gelegen in de Nederlandse vennootschap, maar dat is niet doorslaggevend (HR 2 mei 2001, nr. 36 199, BNB 2001/319). Een verruiming van de navordering is slechts mogelijk met betrekking tot inkomsten welke zich door de plaats waar zij opkomen aan het zicht van de Nederlandse fiscus plegen te onttrekken (HR 4 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE8364, BNB 2003/83). Door het 'tussenschuiven' van valse facturen aan een fictieve, buitenlandse vennootschap en de overboeking naar een buitenlandse rekening wordt de onttrekking van het vermogen aan de vennootschap aan het zicht van de inspecteur onttrokken. In het zogeheten ijssalon-arrest (HR 16 maart 2018, ECLI:NL:HR:2018:303, V-N 2018/15.3, r.o. 2.4.2) heeft de Hoge Raad weliswaar geoordeeld dat Nederlandse inkomsten die op een later tijdstip worden overgeboekt naar het buitenland de verlengde navorderingstermijn niet van toepassing is. In die casus was de winst (de omzet van ijsverkopen) reeds contant in Nederland genoten. Een latere contante storting op een buitenlandse rekening maakt dat niet anders.

In het arrest 13 augustus 2004, ECLI:NL:HR:2004:AQ6911, BNB 2004/367, r.o. 3.4 verwijst de Hoge Raad naar de parlementaire geschiedenis in de voorliggende hofuitspraak waarin het hof uit de parlementaire geschiedenis heeft afgeleid (r.o. 5.5 hofuitspraak) dat *"(...) de wetgever specifiek het oog heeft gehad op inkomsten die werden gegenereerd in het buitenland of op in Nederland gegenereerde inkomsten die zijn overgeboekt naar een bij een buitenlandse instelling gehouden bankrekening"*. Dit arrest komt overeen met het arrest HR ECLI:NL:HR:2004:AQ6911 V-N 2004/42.3, r.o. 3.4 waar door de Hoge Raad eveneens wordt verwezen naar de voorliggende hofuitspraak (Hof Amsterdam 28 oktober 2002, ECLI:NL:GHAMS:2002:AF0939, r.o. 5. 6). Ook door dit hof wordt verwezen naar de memorie van toelichting waar het ging over in Nederland gegenereerde inkomsten die zijn overgeboekt op een buitenlandse rekening.

10.2 Verlenging termijn bij uitstelregeling

De navorderingstermijn wordt verlengd met de duur van het op grond van art. 9, tweede lid, AWR verleende uitstel voor het doen van aangifte.⁴⁶ De bewijslast dat aan belastingplichtige (kenbaar) uitstel is

⁴⁶ De termijn wordt ook verlengd ingeval de bepalingen van richtige heffing (art. 36 AWR) en art. 2.17, vierde lid, IB 2001 (onderlinge verdeling tussen partners) van toepassing zijn.

verleend ligt bij de Belastingdienst.⁴⁷ De informatie daartoe is centraal uitgevraagd en is in de applicaties opgenomen.

Op verzoek van de belastingplichtige of de adviseur kan de behandelaar achterhalen dat het verleende uitstel aan belastingplichtige kenbaar was, door dit na te vragen bij Oost CVU Uitstelregeling Almelo Postbus, onder vermelding van het beconnummer.

10.2.1 Bijzonder en incidenteel uitstel

Na afloop van het reguliere Beconuitstel is het voor belastingconsulenten mogelijk geweest om een 'Verzoek Bijzonder/Incidenteel uitstel aangiften belastingconsulenten' in te dienen waardoor de Beconregeling als het ware is verlengd.

Ter voorkoming van discussies met betrekking tot het verjaren van de navorderingstermijn wordt geadviseerd om de betreffende navorderingen tijdig op te leggen, zodat deze discussie kan worden voorkomen.

10.3 Opschorting termijn bij informatiebeschikking

De navorderingstermijn wordt opgeschort met de duur van de in art. 52a, tweede lid, AWR bedoelde termijn voor het beantwoorden van een informatiebeschikking. Ook de bezwaar- en beroepsfase schort de termijn op. N.B. een informatiebeschikking schort de termijn weliswaar op, maar is slechts bedoeld om info te verzamelen en niet om termijnen op te rekken.

10.4 Uitstel aanleveren gegevens en opschorting termijn

Ingeval een belastingplichtige c.q. zijn gemachtigde contact opneemt met de behandelaar en verzoekt om uitstel van het aanleveren van de buitenlandse bankgegevens, wordt uitstel geaccepteerd ingeval de belastingplichtige een verklaring van de buitenlandse bank kan overleggen waaruit blijkt op welke datum deze bank de betreffende stukken kan leveren.

In voorkomende gevallen kan uitstel worden overeengekomen onder de voorwaarde dat ingestemd wordt met verlenging van de termijn voor het opleggen van een (navorderings)aanslag. Hiervan zijn briefsjablonen beschikbaar.

10.4.1 Wijziging Besluit Fiscaal Bestuursrecht

Met ingang van 1 januari 2014 is in onderdeel 18, twaalfde lid, Besluit Fiscaal Bestuursrecht (hierna: BFB) bepaald dat de Belastingdienst geen afspraken mag maken over de verlenging van de termijn voor het opleggen van belastingaanslagen. Met ingang van 16 januari 2015 is het BFB op dit onderdeel weer gewijzigd en is het op grond van Het huidige onderdeel 26, twaalfde lid, BFB bepaald dat geen afspraken mogen worden gemaakt over de verlenging van de termijn voor het

47 O.a. HR 25 oktober 2013, nr. 12/00287, BNB 2013/252.

opleggen van (primitieve) aanslagen. Dit verbod geldt dus niet voor navorderingsaanslagen.

Vooruitlopend op eerdergenoemde wijziging van het BFB zijn er in het verleden - met goedkeuring van het ministerie van Financiën - door de Belastingdienst met belastingplichtigen afspraken gemaakt over de verlenging van de termijn voor het opleggen van navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 2001 en 2002. Deze goedkeuring zag uitsluitend op inkeersituaties en niet op normale aanslagtermijnen met betrekking tot overige deelprojecten Verhuld Vermogen.

Naar aanleiding van een publicatie (<http://taxlive.nl/-/misleiding-bij-akkoordverklaring-verlenging-navorderingstermijn->) wordt door een aantal adviseurs het standpunt ingenomen dat de aanpassing van het BFB niet heeft plaatsgevonden. De toelichting bij het BFB (versie 7 januari 2015) verdient qua toelichting naar onze mening wellicht niet helemaal de schoonheidsprijs.

Met de gewijzigde formulering is de omissie in de vorige versie van het BFB hersteld zodat alleen voor de primitieve aanslag geen afspraken mogen worden gemaakt en voor andere aanslagen wel. Wij hebben geen aanleiding om af te wijken van ons standpunt dat de akkoordverklaring die is getekend, vooruitlopend op de wijziging van het BFB, rechtsgeldig tot stand is gekomen.⁴⁸

10.4.2 Opschorting termijn geldt niet voor boete

De instemming door de belastingplichtige met verlenging van de termijn voor het opleggen van een (navorderings)aanslag (al dan niet middels een akkoordverklaring overschrijding navorderingstermijn) werkt niet door naar de boete. Een boetetermijn is van 'openbare orde' en kan derhalve niet worden verlengd.

10.5 Aanslag ter behoud van rechten

Bij een dreigende overschrijding kan voor dat jaar een navorderingsaanslag "ter behoud van rechten" worden opgelegd waarbij gelijktijdig een eventuele boete kan worden opgelegd. Hierbij dient een redelijke schatting te worden gemaakt. Indien de navorderingsaanslag na 15 december wordt opgemaakt, verdient het aanbeveling om deze navorderingsaanslag via de deurwaarder uit te laten reiken of aangetekend te verzenden.

10.6 Voortvarendheid bij verlengde navorderingstermijn

De Hoge Raad heeft, nadat vragen zijn gesteld aan het Hof van Justitie EG, aan de termijn van twaalf jaren een beperking aangebracht.⁴⁹ De Belastingdienst mag navorderen ingeval de Belastingdienst binnen de reguliere navorderingstermijn ex art. 16, derde lid, AWR niet over aanwijzingen beschikte van in het buitenland opgekomen inkomsten of vermogen. De verlengde navorderingstermijn van twaalf jaar ex art.

⁴⁸ Dit standpunt is bevestigd in de uitspraak van Rechtbank Noord-Nederland 3 juli 2018, ECLI:RBNNE:2018:2479, V-N 2018/53.26.18.

⁴⁹ HR 26 februari 2010, nr. 43 050, BNB 2010/199.

16, vierde lid, AWR is niet in strijd met het evenredigheidsbeginsel, mits de aanslag met redelijke voortvarendheid wordt vastgesteld en opgelegd.

Vanaf het moment dat de Belastingdienst wél beschikt over aanwijzingen van in het buitenland opgekomen inkomsten of vermogen, dient de navorderingsaanslag binnen een redelijke termijn te worden opgelegd. Deze termijn is afhankelijk van:

- de benodigde tijd voor het verkrijgen van de inlichtingen die nodig zijn voor het bepalen van de verschuldigde belasting;
- de benodigde tijd om aan de hand van de beschikbare gegevens een aanslag met redelijke voortvarendheid voor te bereiden en vast te stellen.

Gezien het belang van het onderwerp, de omvangrijke jurisprudentie en het belang voor andere projecten is de voortvarendheid uitgewerkt in een apart memo (Voortvarendheid bij projectmatige aanpak door de Belastingdienst, dat op ConnectPeople is geplaatst).

10.7 Aanvang termijn schenkbelasting

Een aandachtspunt is dat de aanslagtermijn voor de schenkbelasting, ingeval er géén aangifte is gedaan, pas aanvangt nadat de schenker of begiftigde is overleden en ingeval er niet tijdig aangifte is gedaan, de dag volgend op de aangifte (art. 66, eerste lid, ten tweede, SW 1956). Een tweede aandachtspunt is dat een verjaring van een termijn schenkbelasting - ingeval de schenkers ten tijde van de schenking in algehele gemeenschap van goederen gehuwd waren - pas begint wanneer de langst levende schenker is komen te overlijden (indien beide echtgenoten partij waren bij deze overeenkomst).

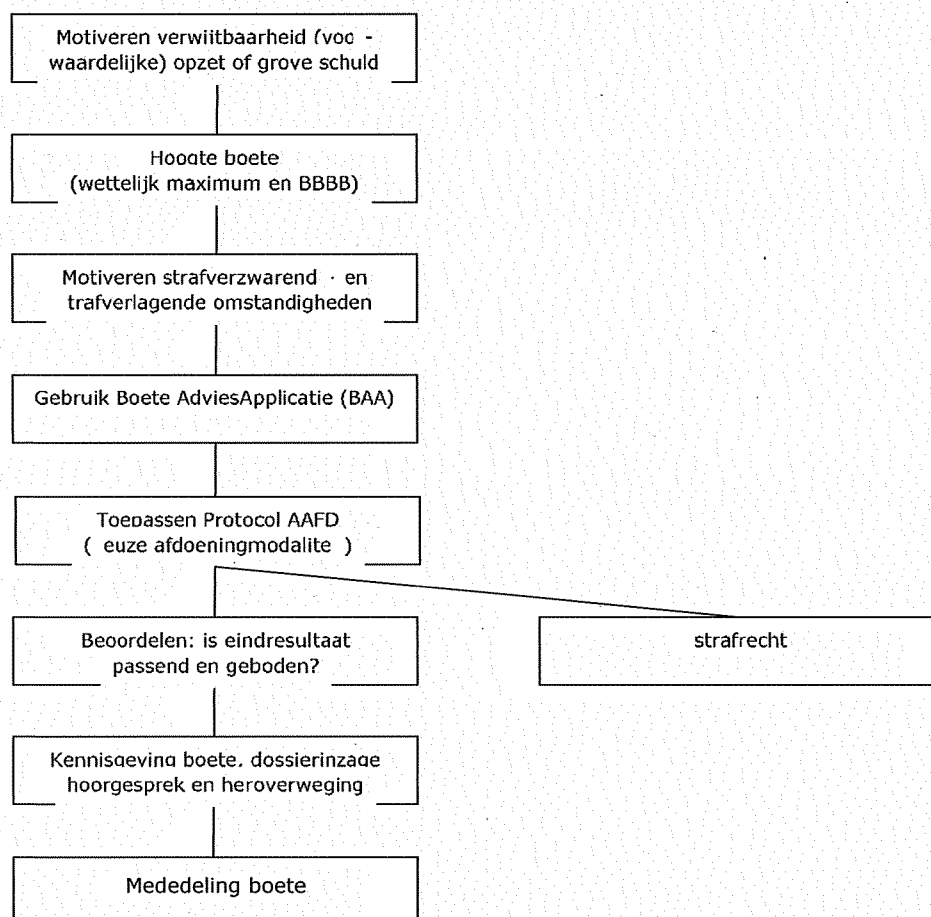
11 Boete en strafvervolgning

In de verschillende projecten worden vergrijpboeten opgelegd. Benadrukt dient te worden dat bij beboeting altijd sprake is van individuele straftoemeting en maatwerk. Desalniettemin is het mogelijk om als handreiking enkele algemene uitgangspunten te formuleren om invulling te geven aan de eigen discretionaire bevoegdheid om boeten op te leggen. Dit hoofdstuk is (nagenoeg) uitsluitend gericht op aanslagbelastingen en in veel mindere mate op aangiftebelastingen (o.a. OB en LB).

11.1 Algemeen (organisatorisch)

11.1.1 Boetetraject

Het boetetraject is schematisch als volgt weer te geven:



11.1.2 BoeteAdviesApplicatie (BAA)

In het boetetraject moet altijd de BoeteAdviesApplicatie (BAA) worden gevuld en dient de boete altijd besproken te worden met de Verhuld Vermogen-boetespecialist en/of Boete- en Fraudecoördinator (BFC'er).

Met het oog op coördinatie en eenheid van beleid en uitvoering worden alle adviesaanvragen op 1 plek in de BAA's van GO, MKB en PDB verzameld. Voor dat doel zijn bepaalde samenwerkingsgebieden (fictieve kantoren) aangemaakt in de BAA's van eerder genoemde segmenten. Dit zijn:

- Fictief kantoor PDB: PDB_Overkoepelende projecten
Projectteam: Projecten Vermogen in Buitenland
- Fictief kantoor GO: GO_Overkoepelende projecten
Projectteam: Projecten Vermogen in Buitenland
- Fictief kantoor MKB: MKB_Overkoepelende projecten
Projectteam: Projecten Vermogen in Buitenland

Afhankelijk van het soort klant (afkomstig uit het segment: MKB, PDB, GO) wordt de post in de desbetreffende database van MKB, PDB of GO opgenomen.

11.1.3 Welke boetespecialist/boetefraudecoördinator

Het is de bedoeling dat op elk kantoor minimaal één boetespecialist en een minimaal één boetefraudecoördinator beschikbaar is. Voor elke behandelaar geldt dat hij het boeteadvies aanvraagt bij de boetespecialist van zijn kantoor. De boetespecialist stemt dit zo nodig af met de boetefraudecoördinator van datzelfde kantoor. behandelaar, boetespecialist en boetefraudecoördinator zitten dus op hetzelfde kantoor ongeacht de vraag of de belastingplichtige ook onder dat kantoor ressorteert. Licht de desbetreffende boetespecialist even in zodat hij/zij weet dat er een aanvraag in de BAA staat. Dit voorkomt onnodige vertraging.

Eenheid van beleid en uitvoering

Met het oog op coördinatie en eenheid van beleid en uitvoering worden boete-adviesaanvragen aan een beperkte groep boetespecialisten voorgelegd. Gevraagd wordt om niet alleen de naam van de belastingplichtige in te vullen, maar ook het kantoor van de behandelaar werkt (bijvoorbeeld: Vof Janssen_Breda).

Voor Debet- en creditcards wordt gevraagd om DCC toe te voegen (bijvoorbeeld: Vof Janssen_DCC).

11.2 Beboeting of strafrechtelijke vervolging (fiscale delicten)?

11.2.1 Algemeen (Protocol AAFD)

Veel fiscaal beboetbare gedragingen kunnen zowel bestuursrechtelijk als strafrechtelijk worden afgedaan. Er zal echter een keuze moeten worden gemaakt tussen het bestuursrecht en het strafrecht. De relevante wegingscriteria en de wijze waarop deze keuze wordt gemaakt zijn vastgelegd in het zogeheten Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van Douane en Toeslagen (Protocol AAFD).

11.2.2 Afhandeling door de boetespecialist

De behandelaren Verhuld Vermogen zijn in alle gevallen verplicht om het voornemen tot het opleggen van een vergrijpboete voor te leggen aan een boetespecialist (het boeteadvies).

De boetespecialist kan alle aanvragen voor een boeteadvies met (een vermoeden van) opzet zelf in behandeling nemen ingeval:

- het belastingnadeel niet meer bedraagt dan € 20.000; en
- geen sprake is van aanvullende wegingscriteria.

Het staat de boetespecialist altijd vrij een boete-fraudecoördinator (BFC-er) te consulteren.

11.2.3 Verplichte consultatie van boete-fraudecoördinator

Op grond van par. 15, zesde lid, BBBB dient bij een nadeel vanaf € 20.000 en het vermoeden van opzet, ten behoeve van de uitvoering van het Protocol AAFD, de boetespecialist de BFC-er te consulteren. De BFC-er heeft drie mogelijkheden:

- De BFC-er kan bij zaken met een belastingnadeel nadeel tussen de € 20.000 en € 100.000, het vermoeden van opzet maar zonder aanvullende wegingscriteria zelfstandig beslissen tot bestuurlijke afdoening.
- Voor zaken met (vermoedelijke) opzet met een belastingnadeel van tussen de € 20.000 en € 100.000 én met aanvullende wegingscriteria stelt de BFC-er een pré-weegdocument op waarbij het uitgangspunt strafrecht is. ten behoeve van de contactambtenaren.
- Voor zaken met (vermoedelijke) opzet met een belastingnadeel van tenminste € 100.000 stelt de BFC-er een pré-weegdocument op waarbij het uitgangspunt strafrecht is. ten behoeve van de contactambtenaren aan te melden in de (lokale) SWP.

11.2.4 (Aanvullende) wegingscriteria

In onderdeel 2.2 van het Protocol AAFD zijn aanvullende wegingscriteria opgenomen. Naast de criteria uit het Protocol AAFD kan worden gedacht aan zaken waarbij sprake is van:

- a. ontkenner c.q. niet-meewerkers;
- b. aanwezig zijn van FIOD-signaal;
- c. verschuivers (opheffen van rekeningen en het onderbrengen bij andere banken teneinde het vermogen uit het zicht van de fiscus te houden).

11.2.5 Afstemmingsoverleg (fiscale zaken)

In een afstemmingsoverleg tussen de contactambtenaar, de FIOD en het FP wordt een gezamenlijk (bindend) advies gegeven over de afdoeningsmodaliteit ten behoeve van besluitvorming in de SWP waaronder de verdachte valt. Dit advies wordt door de contactambtenaar meegedeeld aan zowel de aanmeldende BFC-er als de lokale contactambtenaar.

De aanmeldende BFC-er boekt in PSF de zaak op adhoc AO (met als datum de datum waarop de contactambtenaar het advies doorzet aan de aanmeldende BFC-er). Vervolgens brengt de aanmeldende BFC-er de zaak in op de agenda van de lokale Stuur- en weegploeg (SW) waaronder verdachte ressorteert. Aldaar vindt formele besluitvorming over de afdoeningswijze plaats. Het aanmelden brengt derhalve niet mee dat zaken 'automatisch' tot strafrechtelijke vervolging zullen leiden. De lokale contactambtenaar en/of lokale BFC-er stellen de contactambtenaren op de hoogte van de besluitvorming.

De uitkomst van dit traject wordt eveneens medegedeeld aan de boetespecialist en de behandelaar. Pas nadat is beslist dat de post met een fiscale boete kan worden afgedaan kan de behandelaar de kennisgeving voor de vergrijpboete aan de belastingplichtige sturen.

11.2.6 Inzet strafrecht

Als tot inzet van het strafrecht is overgegaan, dient de inspecteur contact te zoeken met de BFC-er voordat hij – om welke reden dan ook – contact opneemt met de betreffende belastingplichtige of diens

adviseur. Hierdoor wordt voorkomen dat een handeling van de inspecteur het (dan) lopende strafrechtelijke onderzoek nadelig beïnvloedt. Om de navorderingstermijnen waar 'voortvarendheid' speelt in de gaten te houden dient dit tevens expliciet te worden vastgelegd in het logboek (onderdeel 7.1).

11.2.7 Verplichte werkwijze aankondiging boete

Ook in de gevallen dat een vergrijpboete wordt opgenomen in een VSO dient de boete te worden aangekondigd (par. 12 BBBB). Deze aankondiging moet (voor zover aanwezig aan beide partners) worden gestuurd.

In de verschillende applicaties zijn briefsjablonen beschikbaar voor het aankondigen van de vergrijpboete (par. 12 BBBB). Daarbij wordt verwezen naar de mogelijkheid voor de belastingplichtige om zijn zienswijze naar voren te brengen (art. 5:50 Awb jo. art. 5:53 Awb) en desgevraagd inzage te krijgen in het boetedossier (art. 5:49 Awb jo. par. 13 BBBB). Een concept VSO (inclusief berekening) dient te worden meegezonden. Om misverstanden te voorkomen dient expliciet op de VSO te worden aangetekend dat het gaat om een conceptversie (door middel van stempel "CONCEPT" of het gebruik van een zogeheten 'watermerk' in MS-Word).

Maakt belastingplichtige van de geboden mogelijkheid om te worden gehoord binnen de gestelde termijn géén gebruik, dan kan in principe de definitieve VSO verzonden worden.

11.3 Beboeting: inhoudelijke aandachtspunten

11.3.1 Stelplicht en bewijslast opzet en grove schuld

De stelplicht en bewijslast dat sprake is van (voorwaardelijke) opzet of grove schuld ligt bij de inspecteur. Er zal een schuldonderzoek plaats moeten vinden voor de bepaling van de verwijtbaarheid. In het BBBB waren tot 1 januari 2016 de definities gegeven van (voorwaardelijke) opzet en grove schuld.⁵⁰

Opzet

Opzet is het willens en wetens handelen of nalaten, leidend tot het niet of niet binnen de daarvoor gestelde termijn heffen of betalen van belasting ('had moeten weten' is géén opzet (HR 3 december 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO5989, BNB 2011/59)).

Voorwaardelijke opzet

Onder opzet wordt mede verstaan voorwaardelijk opzet. Onder voorwaardelijk opzet wordt verstaan het willens en wetens aanvaarden van de aanmerkelijke kans dat een handelen of nalaten tot gevolg heeft dat te weinig belasting geheven is of kan worden dan wel niet of niet binnen de termijn betaald is.

⁵⁰ De invulling van deze begrippen is in principe aan de rechter overgelaten en niet aan de beleidsmaker. Vandaar dat deze definitiebepalingen niet langer in het BBBB zullen voorkomen.

Grove schuld

Grove schuld is een in laakbaarheid aan opzet grenzende mate van verwijtbaarheid en omvat mede grove onachtzaamheid. Daarbij kan gedacht worden aan laakbare slordigheid of ernstige nalatigheid. Bij grove schuld had belanghebbende redelijkerwijs moeten of kunnen begrijpen dat zijn gedrag tot gevolg kon hebben dat te weinig belasting zou worden geheven of betaald.

11.3.2 Innemen subsidiair standpunt grove schuld

Ingeval bij het opleggen van een vergrijpboete het (primaire) standpunt (voorwaardelijke) opzet is ingenomen, moet in de bezwaar- en beroepsfase tevens het subsidiaire standpunt worden ingenomen dat sprake is van grove schuld op het moment dat de belastingplichtige deze onjuiste aangifte indiende.⁵¹

Voorwaarde hierbij is wel dat belanghebbende de gelegenheid moet hebben gehad dit subsidiaire standpunt te bestrijden en dat hij dus niet in zijn verdediging is geschaad (recht op eerlijk proces). Dit blijkt uit onder meer uit HR 22 september 1999, nr. 34 834, BNB 2000/122, HR 24 december 2004, ECLI:NL:PHR:2004:AO7679, BNB 2005/122 en HR 13 juli 2007, nr. 42 965, V-N 2007/41.7.

11.3.3 Sfeerovergang en cautie

Bij de fiscale beboeting wordt, evenals in het strafrecht, iemand voor onschuldig gehouden totdat bij een onafhankelijke rechter onherroepelijk is komen vast te staan dat hij schuldig is (onschuldpresumptie). Een vermoedelijke dader heeft het recht om zo snel mogelijk te horen waarvan hij wordt verdacht (kennisgeving van voornemen tot opleggen boete), hij heeft het recht op bijstand en het recht om te worden gehoord (hoorgesprek n.a.v. kennisgeving). Bij aanvang van het hoorgesprek moet de belastingplichtige nogmaals worden meegedeeld waarvan hij wordt verdacht - en dat hij niet hoeft mee te werken aan zijn eigen veroordeling en dus zwijgrecht heeft ("de cautie geven").

Vanaf het moment dat de inspecteur tegenover de belastingplichtige handelingen verricht dan wel uitspraken doet waaruit belastingplichtige de conclusie kan trekken dat hem (waarschijnlijk) een fiscale boete zal worden opgelegd (of dat hij strafrechtelijk vervolgd zal gaan worden), kan hij zich op zijn zwijgrecht beroepen. Er is dan sprake van sfeerovergang (zie ook onderdeel 9.1.4 over het verbod van zelfincriminatie en <http://intranet.belastingdienst.nl/controleset/inhoudsopgave/evaluatie/4-4-1-sfeerovergang/>).

11.3.4 Toerekening verwijtbaarheid bij vergrijpboete

In de arresten HR 1 december 2006, nr. 40 369, BNB 2007/151 en HR 1 december 2006, nr. 40 518, V-N 2006/62.4 is geoordeeld dat het

⁵¹ In dat kader is de uitspraak van Hof Den Haag relevant. Het hof oordeelde dat belanghebbende weliswaar was ingekeerd maar dat dit onverlet liet dat hij destijds een onjuiste aangifte had gedaan (Hof Den Haag, 25 februari 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:389, r.o. 7.5).

voor het opleggen van een fiscale vergrijpboete niet mogelijk is om (voorwaardelijke) opzet of grove schuld van een derde toe te rekenen aan de belastingplichtige. De belastingplichtige zelf dient een verwijt te kunnen worden gemaakt.⁵²

Toerekening partner

Ingeval het niet aangegeven vermogen op grond van art. 2.17 Wet IB 2001 wordt toegerekend aan een partner, niet zijnde de rekeninghouder, dient ook voor deze partner zelf een verwijt te kunnen worden gemaakt.

In uitzonderingsgevallen zal het voorkomen dat de partner van niets wist en derhalve ook niet kan worden beboet. In dat geval moet worden beoordeeld of de rekeninghouder dient te worden aangemerkt als medepleger/doenpleger (art. 67o AWR) voor de onjuiste aangifte van zijn/haar partner.

Toerekening adviseur

Heeft de belastingplichtige een adviseur ingeschakeld, dan dient, ondanks het inschakelen van deze adviseur, de belastingplichtige zelf een verwijt te kunnen worden gemaakt (heeft belanghebbende af mogen gaan op de adviezen van de adviseur of had hij beter moeten weten).

11.3.5 Daderschapsvormen

Bij de behandeling van posten wordt steeds nadrukkelijker gevraagd om (bij het onderdeel boete) aandacht te geven aan de verschillende daderschapsvormen.

Hierbij kan worden gedacht aan de situatie dat een belastingplichtige, zonder medeweten van zijn/haar partner een rekening in het buitenland aanhoudt en op grond van art. 2:17 Wet IB 2001 het gehele box 3 vermogen wordt toegerekend aan deze partner. In veel gevallen kan bij deze partner geen opzet worden aangetoond zodat geen boete zou kunnen worden opgelegd. Onderzoek samen met de boetespecialist of een boete aan de rekeninghouder kan opgelegd (doen-plegen, art. 67o AWR).

Ook kan worden gedacht aan situaties waarbij derden zijn betrokken zoals adviseurs, medewerkers van banken of notarissen. Onderzoek samen met de boetespecialist wat de rol van deze derde is geweest. Heeft deze derde de belastingplichtige geholpen of zelfs aangezet tot de beboetbare gedraging? Op dit moment wordt door de FIOD een zaak onderzocht waarbij de adviseur wordt verdacht van het valselijk opmaken van leningsovereenkomsten.

Voor de verschillende daderschapsvormen verwijzen wij graag naar het boeteblog (Over medeplegers, doen-plegers, uitlokkers en medeplichtigen).

⁵² Opgemerkt wordt dat onder omstandigheden toerekening van kwade trouw in het kader van het opleggen van een navorderingsaanslag wel mogelijk is.

11.3.6 Straftoemeting

Omdat het opleggen van een boete een vorm van straftoemeting is (zie par. 6 BBBB) moet de behandelaar/boete-inspecteur rekening houden met omstandigheden die aanleiding geven tot een hogere of een lagere boete dan de 'standaardboete' (zie par. 6 en 8 BBBB). Volledigheidshalve wordt ook hier nog eens benadrukt dat het opleggen van boete altijd maatwerk is. Hoe hoog de boete per geval vastgesteld moet worden hangt dus af van diverse individuele omstandigheden/situatie.

Bij strafverminderende omstandigheden valt te denken aan:

- een wanverhouding tussen de ernst van het feit en de grond van het besluit om een boete op te leggen;
- formele gebreken zoals de belastingplichtige geen of onvoldoende de reële mogelijkheid bieden om zijn zienswijze naar voren te brengen (art. 5:53 Awb)⁵³; en
- andere verzachtende omstandigheden die hebben geleid tot het beboetbare feit, bijvoorbeeld: de financiële omstandigheden, laag opgeleid, analfabeet etc. etc.

De stelplicht en bewijslast van strafverzwarende omstandigheden ligt bij de inspecteur en van de strafverminderende omstandigheden bij de belastingplichtige (par. 6, vijfde lid, BBBB).

Dementie/geestestoestand

Een boete wordt - kort gezegd - beoogd afschrikwekkend (preventie) en bestraffend te zijn.⁵⁴ Ingeval de geestestoestand van een belastingplichtige dusdanig is dat de preventiecomponent minder aanwezig/compleet afwezig is, dan is dat een omstandigheid waarmee rekening moet worden gehouden.

Dit wil evenwel niet zeggen dat er in het geheel geen boete meer opgelegd zou kunnen worden. Er zijn veel verschillende vormen/stadia van dementie en een verminderde geestestoestand (in vergelijking met het moment van doen van aangifte) kan ook van tijdelijke aard zijn. De vergeldingscomponent (de straf voor het destijds met het volle verstand onjuist doen van aangifte) blijft gewoon overeind staan.⁵⁵

In een procedure bij Rechtbank Gelderland werd geoordeeld dat vanuit een oogpunt van generale preventie een strafoplegging passend en geboden was. Een hoge leeftijd, de opname in een verpleeghuis en de ondercuratelestelling was voor de rechtbank wel reden om de boete

⁵³ Hof Den Haag 23 december 2015, nr. BK-15_00238 en BK-15_0024, V-N Vandaag 2016/99 matigde de boete als gevolg van de schending van art. 5:53 Awb en de omkering van de bewijslast met 40%.

⁵⁴ Vergelijk HR 19 juni 1986, nr. 22 076, BNB 1986/29.

⁵⁵ Vergelijk de uitspraak van Hof Den Haag 25 februari 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:389, r.o. 7.5, waarin werd geoordeeld dat weliswaar was ingekeerd, maar dat dit onverlet liet dat belastingplichtige destijds een onjuiste aangifte had gedaan.

vergaand te matigen.⁵⁶ Een andere hele specifieke casus van Rechtbank Gelderland waarin de boete van 300% in beginsel gerechtvaardigd achtte.⁵⁷ De boete werd echter verminderd tot 75% wegens de geestesgesteldheid van de belastingplichtige. Welke boete passend en geboden is, blijft maatwerk. De bewijslast met betrekking tot de onbekwaamheid ligt bij belastingplichtige en kan bijvoorbeeld worden onderbouwd met een doktersverklaring waaruit blijkt wat belastingplichtige nog wel en niet meer kan, nog meekrijgt en nog beseft (zie ook onderdeel 9.1.5 met betrekking tot de informatieplicht).

Overlijden belastingplichtige

Art. 5:42 Awb bepaalt dat geen boeten worden opgelegd ingeval de belastingplichtige is overleden. Nog niet onherroepelijk vaststaande boeten en nog niet betaalde onherroepelijk vaststaande boeten komen bij het overlijden van een belastingplichtige te vervallen. Dit geldt ook ingeval een VSO is gesloten.

11.3.7 Recidive (opvolgende inkeer)

Ingeval een belastingplichtige inkeert terwijl uit een applicatie Verhuld Vermogen blijkt dat hij in het verleden al heeft ingekeerd dan wordt hij in beginsel als normale inkeerder behandeld, tenzij het gaat om een uitzonderlijk geval.⁵⁸ [REDACTED]

- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]

Indien zich een uitzonderlijk geval voordoet, moet deze inkeerder voor préadvies voorgelegd worden aan de contactambtenaren. Het préadvies van de contactambtenaren zal door de projectleiding worden voorgelegd aan de lavaco FR ter afstemming met DG-Bel.

11.3.8 Termijnverlenging

Uit HR 29 april 2011, nr. 09/05158, BNB 2011/249 blijkt dat een boete niet meer mag worden opgelegd als de termijn daarvoor is verstreken (ook niet als er afspraken zijn gemaakt over de verlenging van de termijn voor het opleggen van een aanslag). Deze termijn is van openbare orde en de belastingrechter dient deze termijn zo nodig ambtshalve te toetsen. Dit is anders dan de termijn voor het opleggen van de aanslag (zie onderdeel 10.4.1).

⁵⁶ Rechtbank Gelderland 10 september 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:5532, V-N 2015/55.22.6, r.o. 27 en 29.

⁵⁷ Rechtbank Gelderland 11 december 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:5300

⁵⁸ Dit is afgestemd tussen de Lavaco FR en DG-Bel.

11.3.9 Boetegrondslag bij primitieve aanslag of navorderingsaanslag

Art. 67d AWR regelt de vergrijpboete die gelijktijdig met de primitieve aanslag wordt opgelegd, indien een aangifte voor een belasting die bij wege van aanslag wordt geheven, met opzet niet, dan wel onjuist of onvolledig is gedaan. Bij grove schuld kan géén boete worden opgelegd.

Art. 67e AWR regelt de vergrijpboete die gelijktijdig met het vaststellen van de navorderingsaanslag wordt opgelegd, indien het aan opzet of grove schuld van de belanghebbende is te wijten dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven.

11.3.10 Boete bij schenk- en erfbelasting

In voorkomende gevallen dient ook voor de schenk- en erfbelasting te worden beoordeeld of boeten moeten worden opgelegd. Dit dient te worden afgestemd met de S&E-inspecteur. De contactpersoon voor boeten bij S&E staat op CP.

Naast een eventuele vergrijpboete bij het opleggen van (navorderings)aanslagen is er sinds 1 januari 2012 de vergrijpboete op grond van het niet naleven van de informatieverplichting van art. 10a AWR jo. art. 10c Uitv. besl. SW 1956.

11.3.11 Boetegrondslag bij aangiftebelastingen (OB en LB)

De (verruimde) inkeerregeling ziet op aanslagbelastingen en niet op aangiftebelastingen. Par. 25, achtste lid, BBBB bepaalt dat bij vrijwillige verbetering géén vergrijpboete opgelegd op grond van art. 67f AWR. Is sprake van een vrijwillige verbetering in de zin van par. 5 BBBB dan geldt het gematigde regime voor verzuimboeten zoals weergegeven in par. 24a BBBB.

Indien sprake is van een suppletie legt de inspecteur,

- a. geen vergrijpboete op grond van art. 67f AWR op (zie par. 25, achtste lid, BBBB), en
- b. geen verzuimboete op indien het belastingbedrag dat ingevolge de suppletie alsnog wordt betaald € 20.000 of minder bedraagt, of
- c. geen verzuimboete op indien het belastingbedrag dat ingevolge de suppletie wordt betaald minder bedraagt dan 10 procent van het bedrag van de belasting die over het tijdvak/de tijdvakken waarop de suppletie(s) betrekking heeft/hebben, eerder per saldo is betaald dan wel terugontvangen;
- d. in overige gevallen een verzuimboete op van 5 procent tot het wettelijk maximum van art. 67c, eerste lid, AWR.

11.4 Wijziging boetemaximum box 3 (300% vanaf 2 juli 2009)

Met ingang van 2 juli 2009 is het boetemaximum voor box 3 verhoogd van maximaal 100% tot maximaal 300%.⁵⁹ Voor het opleggen van een vergrijpboete is van belang de datum waarop de onjuiste aangifte (IB/schenking/successie c.q. erfbelasting) is ingediend. Hiermee wordt voorkomen dat het onjuiste boete-artikel wordt gebruikt (art. 67d, eerste of vijfde lid AWR of art. 67e, eerste of zesde lid AWR).

11.4.1 Aangiften onjuist ingediend vóór 2 juli 2009

Op grond van het overgangsrecht blijft – voor onjuiste aangiften die zijn ingediend vóór 2 juli 2009 – het oude boeteregime van maximaal 100% gelden (art. 67e, eerste lid, AWR ingeval van navorderingen).⁶⁰

11.4.2 Aangiften onjuist ingediend ná 1 juli 2009 (m.u.v. box 3)

Indien met betrekking tot een belasting welke bij wege van aanslag wordt geheven (anders dan de inkomstenbelasting box 3) de aangifte is ingediend ná 1 juli 2009 geldt het boeteregime van maximaal 100% zoals bedoeld in art. 67d, eerste, AWR (primitieve aanslagen) of art. 67e, eerste lid, AWR (navorderingsaanslagen). In beide situaties moet dan sprake zijn van (voorwaardelijk) opzet of grove schuld (alleen bij navordering). Zie in dit verband ook het BBBB.

11.5 Bewijsvermoedens

Ten behoeve van de KB-Luxzaken heeft de Hoge Raad⁶¹ bevestigd dat wat de boete betreft de omkering en verzwaring van de bewijslast wegens het verzaken van de inzageplicht niet inhoudt, dat een belastingplichtige moet bewijzen dat hij geen beboetbaar feit heeft begaan (art. 25, derde lid, AWR). Op de inspecteur blijft de bewijslast rusten. Ten behoeve van de KB-Luxzaken heeft de Hoge Raad⁶² een aantal richtsnoeren gegeven voor het gebruik van bewijsvermoedens bij beboeting over verschillende jaren. Het is volgens de Hoge Raad van algemene bekendheid dat banktegoeden/ontvangen rente als inkomsten/vermogen in de aangifte dienen te worden verantwoord. Deze uitgangspunten kunnen in onderhavige gevallen worden gebruikt.

11.5.1 Bankgeheim

Indien een belastingplichtige een rekening aanhoudt in een land met een bankgeheim en aanzienlijke tegoeden daarop en rente-inkomsten daaruit ten onrechte niet in zijn aangifte heeft vermeld, kan in het

⁵⁹ Wet van 1 juli 2009, houdende Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen, Kamerstukken II 2008/09, 31 301, Stb. 2009, 280.

⁶⁰ Het overgangsrecht van artikel XV Wet van 1 juli 2009, houdende Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen, Kamerstukken II 2008/09, 31 301, Stb. 2009, 280 luidt (voor zover relevant): "De artikelen 67d, 67e en 69 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zoals deze luiden op de dag vóór de datum van inwerkingtreding van deze wet, blijven van toepassing op vergrijpen onderscheidenlijk strafbare feiten die zijn begaan vóór de datum van inwerkingtreding van deze wet".

⁶¹ 15 april 2011, nr. 09/03075, BNB 2011/206.

⁶² HR 28 juni 2013, nr. 11/045152, BNB 2013/207.

algemeen reeds op grond daarvan worden aangenomen dat hij die aangifte opzettelijk onjuist heeft gedaan.⁶³

In andere gevallen, bijvoorbeeld als er geen sprake is van een land met een bankgeheim dient de inspecteur met ander(e) bewijs(vermoedens)/ -middelen het bewijs 'te kwader trouw' te leveren.

11.5.2 Het jaar waarvan gegevens bekend zijn

Een bewijsvermoeden kan worden aangenomen ter zake van (inkomsten uit) tegoeden. Uit de jurisprudentie van KB-lux⁶⁴ kan worden afgeleid dat het moet gaan om:

- één of meerdere bankrekeningen met een aanzienlijk positief saldo (€ 45.379);⁶⁵
- aangiften waarin het saldo van die rekening(en) niet zijn betrokken.

Een dergelijk vermoeden is gerechtvaardigd, in aanmerking genomen dat een aanzienlijk tegoed op een bankrekening niet uit het vermogen van een belastingplichtige pleegt te verdwijnen.

Dit is niet in strijd met de regel dat ter zake van een boete aan het zwijgen van de belastingplichtige geen bewijsrechtelijk oordeel in zijn nadeel mag worden ontleend. Die regel sluit niet uit dat de vaststaande feiten en omstandigheden het zo waarschijnlijk maken dat een beboetbaar feit is begaan, dat redelijkerwijs een verklaring van de belastingplichtige mag worden verlangd.⁶⁶

In dit kader is de uitspraak van rechtbank Gelderland 24 november-2016, ECLI:NL:RBGEL:2016:6423, V-N 2017/9.29.9 relevant. Belanghebbende heeft in 2008 zijn Luxemburgse bankrekening opgeheven en voorafgaand ruim € 95.000 contant opgenomen. Er is geen informatiebeschikking afgegeven. Op grond van de normale regels van de bewijslast (met behulp van bewijsvermoedens) stelt de inspecteur dat dit vermogen er ultimo 2008 nog is. Belanghebbende kan het bewijsvermoeden niet ontzenuwen. Hij kan niet aantonen dat het geld is gestort op een wel aangegeven rekening en hij kan evenmin aannemelijk maken dat dit is gebruikt voor de verbouwing van zijn woning. De rechtbank concludeert hieruit de vereiste aangifte niet is gedaan en laat de correctie (met omkering en verzwaring van de bewijslast) in stand.

11.5.3 Extrapolatie latere jaren

Het bewijs dat van de belastingplichtige over enig ander jaar te weinig inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen is geheven ter zake van niet aangegeven banktegoeden, kan worden ontleend aan een

63 HR 28 juni 2013, nr. 11/04152, BNB 2013/207, r.o. 3.11.3 e.v.

64 In de KB-luxzaken ging het om een saldo op 31 januari 1994. Hierbij werd ook aangegeven dat de rente-inkomsten moesten zijn verantwoord en de rentevrijstelling volledig zijn benut (Wet IB 1964).

65 HFL 100.000. HR 27 september 2013, nr. 12/00721, BNB 2013/260 en HR 24 januari 2014, nr. 13/02870, BNB 2014/47.

66 HR 28 juni 2013, nr. 11/045152, BNB 2013/207, r.o. 3.5.4.

niet-ontzenuwd bewijsvermoeden van het bestaan van een aanzienlijk banksaldo in het voorafgaande jaar.⁶⁷

Hoe lang een dergelijk vermoeden nog kan doorwerken, is door de Hoge Raad niet gegeven. Er lijkt in de overweging geen beperking in de tijd te zijn gelegen.

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 29 november 2016, 14/0064 e.v., ECLI:NL:GHARL:2016:9617 heeft in een KBL-zaak waar de bankrekeningen in 1995 werden gesloten (totaalsaldo op 31 januari 1994 ca. HFL 50.000) geoordeeld dat niet kan worden gezegd dat de vereiste aangifte niet is gedaan en de bewijslast bij de inspecteur ligt. De aanslagen 1996 e.v. werden door het hof vernietigd.

11.5.4 Extrapolatie eerdere jaren

Met betrekking tot de microfiches van de KB Lux met saldi per 31 januari 1994 oordeelde de Hoge Raad⁶⁸ dat, uitgaande van een niet-ontzenuwd vermoeden dat de belastingplichtige op 1 januari 1994 een aanzienlijk saldo aanhield op een of meer bankrekeningen bij KB Lux, het onwaarschijnlijk is dat hij in de loop van het jaar 1993 in het geheel geen inkomsten uit tegoeden op die rekening(en) heeft genoten. Daar legt de Hoge Raad ook de grens. Om die reden gaat de Hoge Raad met het oog op beboeting ter zake van de heffing van inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over jaren vóór 1993 en de heffing van vermogensbelasting over het jaar 1993 en eerdere jaren ervan uit dat een vermoeden te zeer op veronderstellingen zou zijn gebaseerd.

Samengevat betekent dit dat, voor de gevallen waarin door middel van extrapolatie naar het verleden navorderingsaanslagen worden opgelegd, bij het opleggen van een vergrijpboete rekening moet worden gehouden met de wijze waarop de grondslag tot stand is gekomen.⁶⁹

11.6 Gevolgen omkering en verzwaring bewijslast?

Art. 25, derde lid, AWR en art. 27e AWR bepalen dat de omkering en verzwaring van de bewijslast niet van toepassing is voor zover een bezwaar gericht is tegen een opgelegde vergrijpboete. De bewijslast dat sprake is van een vergrijp rust derhalve op de inspecteur (par. 25, vijfde lid, BBBB). De Hoge Raad oordeelt⁷⁰ dat de rechter dient te beoordelen of de opgelegde boete, gelet op de omstandigheden van het geval, een sanctie is die passend en geboden is voor het vergrijp dat is begaan. Tot de hierbij in aanmerking te nemen omstandigheden behoort de wijze waarop de hoogte van de verschuldigde belasting is komen vast te staan, waaronder ook valt de omstandigheid dat hiertoe de omkering van de bewijslast is toegepast.⁷¹ Omkering van de

67 HR 28 juni 2013, nr. 11/045152, BNB 2013/207, r.o. 3.6.

68 HR 28 juni 2013, nr. 11/045152, BNB 2013/207, r.o. 3.8.1 e.v.

69 Instemming door de belastingplichtige met verlenging van de termijn voor het opleggen van een (navorderings)aanslag werkt niet door naar de boete.

70 HR 4 juni 2010, nr. 07/10340, BNB 2010/271.

71 vgl. HR 7 mei 2010, nr. 43 839, BNB 2010/229 en HR 18 januari 2008, nr. 41 832, BNB 2008/165.

bewijslast verplicht niet in alle gevallen tot vermindering van een vergrijpboete.⁷²

In BNB 2001/207 en BNB 2011/208⁷³ heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het niet voldoen aan de inzage- en informatieplicht kan leiden tot omkering van de bewijslast, maar dat de bewijslast voor het beboetbare feit bij de inspecteur blijft liggen. Het niet verstrekken van de gevraagde informatie mag niet leiden tot een verschuiving van de bewijslast, maar kan volgens de Hoge Raad slechts meewegen bij de waardering van de bewijsmiddelen. De inspecteur mag bij de onderbouwing van de boete gebruik maken van een bewijsvermoeden en ervaringsregels om te voldoen aan de op hem rustende last om te bewijzen dat het beboetbaar feit is gepleegd, mits de belastingplichtige ook de gelegenheid krijgt om dit vermoeden te ontzenuwen.⁷⁴

11.6.1 Richtinggevende jurisprudentie

Hoge Raad

In een procedure bij Hof Den Bosch oordeelde het hof dat een vergrijpboete van 100% (ivm listigheid) terecht was, maar matigde de boete met 10% vanwege de omkering en verzwaring van de bewijslast. De Hoge Raad heeft het cassatieberoep onder verwijzing naar art. 81 Wet RO ongegrond verklaard.⁷⁵

Hof Den Haag⁷⁶ bevestigde in een KB Lux-zaak de rechtbankuitspraak waarin werd geoordeeld dat het schatten van de saldi en inkomsten naar zijn aard de mogelijkheid meebrengt dat de in werkelijkheid aanwezige tegoeden en daaruit genoten inkomsten lager zijn. De belastingplichtige is als rekeninghouder en gerechtigde echter in de positie om duidelijkheid te verschaffen omtrent de daadwerkelijk aanwezige saldi. Als gevolg van eisers keuze om die gegevens niet te verstrekken, was verweerder genoodzaakt om schattingen van de saldi te maken. Zowel rechtbank als hof achten de opgelegde vergrijpboeten onder die omstandigheden, ook rekening houdend met de omstandigheid dat de verschuldigde belastingbedragen zijn komen vast te staan met omkering van de bewijslast, passend en vanuit een oogpunt van normhandhaving geboden.

De omstandigheid dat de KB Lux geen informatie over eisers KB Lux rekening meer kan verstrekken, kan aan voormeld oordeel niet afdoen. Dit komt voor de rekening en risico van belanghebbende. In een andere zaak volgt Hof Den Haag juist de rechtbank die de boete voor een aantal jaren met **20%** matigde.⁷⁷

72 HR 17 februari 2012, nrs. 11/02251 en 11/02252, BNB 2012/119.

73 HR 15 april 2011, nr. 09/05192, BNB 2001/207 en HR 13 mei 2011, nr. 09/05143, BNB 2011/208.

74 HR 28 juni 2013, nr. 11/04152, BNB 2013/207.

75 Hoge Raad 16 september 2016, 15/04908, ECLI:NL:HR:2016:2096, V-N Vandaag 2016/2090.

76 Hof Den Haag, 8 april 2015, nr. BK-14_193 t/m BK-14_207, ECLI:NL:GHDHA:2015:973.

77 Hof Den Haag, 28 januari 2015, nrs. BK-14, 00149 t/m BK-14, 00169, V-N 2015/25.1.2. Tegen deze uitspraak is beroep in cassatie ingesteld met nr. 15/01129.

Hof Amsterdam⁷⁸ oordeelde in vergelijkbare zin. De schatting van de aanslag leidde **niet tot een matiging** van de boete. Het hof oordeelde dat de kans dat de daadwerkelijke inkomsten en vermogens lager zouden zijn geweest te gering.⁷⁹ Ook Hof Arnhem-Leeuwarden⁸⁰ heeft in vergelijkbare zin geoordeeld.

Rechtbank Noord-Holland⁸¹ matigde in een KBL-zaak de boete met **5%** als gevolg van de omkering en verzwaring van de bewijslast.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant⁸² matigt de boete met **5%** als gevolg van de omkering en verzwaring van de bewijslast.

Hof 's-Hertogenbosch⁸³ vermindert de boete met **20%** ter compensatie van de omstandigheid dat de aanslagen met omkering van de bewijslast tot stand zijn gekomen.

Rechtbank Gelderland⁸⁴ oordeelde dat niet kon worden uitgesloten dat de aangehouden tegoeden lager zijn geweest en matigde de opgelegde 100% vergrijpboete met **50%**.

11.7 Vrijwillige verbetering (oude inkeerregelingen)

Voor de beboeting van oude gevallen wordt verwezen naar het Memo aandachtspunten VIB van 3 november 2016 (versie 5). Het betreffen de periodes:

- 2 september 2013-1 juli 2014 (0%)
- 1 juli 2014 tot 1 juli 2015 (30%-inkeer)
- Inkeer van 1 juli 2015 tot 1 juli 2016 (60%)

11.7.1 Legaliteitsbeginsel

Bij de inperking van de vrijwillige verbetering per 1 juli 2009 (invoering tweejaarstermijn) bepaalde het overgangsrecht dat de oude regeling tot 1 januari 2010 van toepassing bleef.⁸⁵ In het arrest BNB 2019/7 is de Hoge Raad ingegaan op de twee verschillende toetsmomenten: het moment waarop de onjuiste of onvolledige aangifte wordt gedaan en het moment waarop wordt ingekeerd.⁸⁶ De Hoge Raad heeft in het kader van het legaliteitsbeginsel in dit arrest

⁷⁸ Hof Amsterdam 17 januari 2013, nr. 12/00530 en 12/00531, NTFR 2013/516.

⁷⁹ 3 maart 2011, nr. 04/2847, NTFR 2011/1020.

⁸⁰ Vergelijk; Hof Amsterdam 3 maart 2011, nr. 04/02847, NTFR 2011/1020.

⁸¹ Hof Arnhem-Leeuwarden, nrs. 12/00530 t/m 00533, V-N 2013/28.1.1. Het cassatieberoep tegen deze uitspraak is door de Hoge Raad met toepassing van art. 81 Wet RO (Hoge Raad 13 februari 2015, nr. 13/02240, V-N 2015/16.1.1).

⁸² Rechtbank Noord-Holland, 22 april 2015, nr. AWB - 13 _ 2658, V-N Vandaag 2015/1083.

⁸³ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 22 april 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:2446.

⁸⁴ Hof 's-Hertogenbosch, 12 december 2014, nr. 14-00237, V-N Vandaag 2015/116.

⁸⁵ Rechtbank Gelderland, 30 juni 2015, nrs. AWB 13/7151, 13/7152, 14/1885, 14/1886, 14/1888, 14/1890, 14/1893, 14/1895, 14/1896, 14/1898, 14/1900, 14/1903 en 14/1907, ECLI:NL:RBGEL:2015:4265, r.o. 33.

⁸⁶ Het overgangsrecht van artikel XV van de Wet van 1 juli 2009, houdende Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen, Kamerstukken II 2008/09, 31 301, Stb. 2009, 280 luidt (voor zover relevant): "(...) 2. Met betrekking tot aangiften die vóór 1 januari 2010 zijn gedaan of hadden moeten zijn gedaan, blijft artikel 67n van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, zoals dit luidde op 30 juni 2009, van toepassing tot 1 januari 2010".

⁸⁷ HR 2 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2041, BNB 2019/7, r.o. 2.4.3 t/m 2.4.5.

geoordeeld dat – gezien het overgangsrecht – geen sprake was van een voor belastingplichtige onvoorzienbare wijziging.

11.8 (melding) Vrijwillige verbetering

11.8.1 Mate van verwijtbaarheid

In het algemeen zal sprake zijn van (voorwaardelijke) opzet. In voorkomende gevallen kan als subsidiair standpunt te worden ingenomen dat sprake is van grove schuld (zie onderdeel 11.3.2).

11.8.2 Geen boete (tweejaarstermijn)

Ingeval sprake is van vrijwillige verbetering wordt géén boete opgelegd voor de belastingjaren waar wordt voldaan aan de voorwaarden van art. 67n, eerste lid, AWR.

Hervan kan ook sprake zijn in de gevallen waarop het overgangsrecht 2018 (inperking vrijwillige verbetering box 3 – buitenland) van toepassing is (zie onderdeel 2.1).

11.8.3 Matiging boete 67n, tweede lid, AWR

Er is sprake van een strafverminderende omstandigheid wanneer een belastingplichtige tot inkeer komt en er twee jaren of meer zijn verstreken na het beboetbare feit (art. 67n, tweede lid, AWR). In het BBBB was voorheen opgenomen dat de vergrijpboete – indien deze wordt opgelegd voor een onjuiste aangifte inkomstenbelasting ingediend ná 1 juli 2009 – op grond van art. 67d, vijfde lid, of art. 67e, zesde lid, AWR worden gematigd tot **120%** (40% van 300%). In overige gevallen kon de vergrijpboete worden gematigd tot **60%** van het wettelijk maximum.⁸⁷ Met ingang van 1 januari 2020 wordt in par. 7 BBBB met betrekking tot vrijwillige verbetering uitsluitend nog opgemerkt dat inkeer geldt als een strafverminderende omstandigheid.⁸⁸ Het percentage van 60% werd in de praktijk al gematigd naar 40% (box 3) dan wel 30% (overig) in verband met de wanverhouding.

Box 3 (aangiften ingediend vóór 2 juli 2009)

Vergrijpboeten voor correcties van box 3 vermogen in aangiften die zijn ingediend vóór 2 juli 2009 worden bij (voorwaardelijke) opzet zonder strafverzwarende en strafverlagende omstandigheden in beginsel beboet met 50%. Bij het beboeten ingeval sprake is van inkeer met 60% is sprake van een wanverhouding.⁸⁹ In die gevallen zou het passend kunnen zijn de boete te verlagen tot bijvoorbeeld **40%**.⁹⁰

⁸⁷ Besluit Staatssecretaris van Financiën 28 juni 2016, 2016nr. BLKB2016/695M, Stcrt. 2016/34921

⁸⁸ Par. 7, tweede lid, BBBB (Besluit Staatssecretaris van Financiën van 20 december 2019, nr. 2019-22295, Stcrt. 2019, 66184).

⁸⁹ Het 120%-boete is niet van toepassing omdat deze slechts ziet op toepassing van art. 67d, vijfde lid, AWR en 67e, zesde lid, AWR.

⁹⁰ Voor de beboeting bij grove schuld zou 20% in voorkomende gevallen passend kunnen zijn.

Let op: Mocht in voorkomende gevallen ook sprake zijn van strafverzwarende omstandigheden (bijvoorbeeld het vermogen gehouden in een land met een bankgeheim) dan kan, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, de boete wel tot maximaal 100% worden opgelegd.

Overige gevallen

Vergrijpboeten voor overige correcties van aanslagbelastingen (bijvoorbeeld correcties box 1, box 2, erfbelasting, schenkbelasting) worden bij (voorwaardelijke) opzet zonder strafverzwarende en strafverlagende omstandigheden in beginsel beboet met 50%. Bij het beboeten ingeval sprake is van inkeer met 60% is sprake van een wanverhouding. In die gevallen zou het passend kunnen zijn de boete te verlagen tot bijvoorbeeld **30%**.⁹¹

Let op: Mocht in voorkomende gevallen ook sprake zijn van strafverzwarende omstandigheden (bijvoorbeeld het vermogen gehouden in een land met een bankgeheim), dan kan, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, de boete wel tot maximaal 60% worden opgelegd.

Bestendige gedragslijn

Er is geen aanleiding om – als gevolg van de wijzigingen per 1 januari 2020 – minder vergaande of verdergaande boetematiging toe te passen ten opzichte van deze gehanteerde uitgangspunten (bestendige gedragslijn).⁹²

11.8.4 Toepassing art. 67n, derde lid, AWR (vanaf 2018/2020)

Met betrekking tot de rekeningprojecten binnen het programma Verhuld Vermogen wordt al jaren het uitgangspunt gehanteerd dat – ook in de gevallen dat geen sprake meer is van een tijdige vrijwillige verbetering – meewerken als boetematigende omstandigheid in aanmerking wordt genomen.⁹³ Dit uitgangspunt alsmede de daarbij gehanteerde boetepercentages van respectievelijk 45% en 135% blijven onveranderd (zie onderdeel 11.10.5).

Vanwege de inperking van de vrijwillige verbetering per 1 januari 2018 (box 3 – buitenland) is als boetematigende omstandigheid als uitgangspunt genomen dat deze gevallen worden behandeld overeenkomstig de boetematiging van meewerkers (135%). Met betrekking tot de boetematigende omstandigheden zijn vanaf 1 januari 2020 als algemene uitgangspunten geformuleerd dat:

- er onvoldoende, onderlinge onderscheidende criteria zijn om de drie verschillende situaties van art. 67n, derde lid, AWR (box 3 – buitenland, box 3 – binnenland en box 2) onderling anders te behandelen;

⁹¹ Voor de beboeting bij grove schuld zou 20% in voorkomende gevallen passend kunnen zijn.

⁹² Een verdergaande matiging zou op grond van het lex mitior-beginsel mogelijk gevolgen kunnen hebben op nog niet onherroepelijk vaststaande aanlagen, hetgeen vanuit praktisch oogpunt evenmin wenselijk is.

⁹³ Gedragingen van belanghebbende na het begaan van het beboetbare feit, kunnen ook bij de straftoemeting worden betrokken (par. 6, zesde lid, BBBB).

- vanaf 1 januari 2020 de boetematigende omstandigheid van box 3 – binnenland (art. 67n, derde lid, AWR) wordt behandeld overeenkomstig de boetematiging van meewerkers (135%);
- tot 1 januari 2020 de boetematigende omstandigheid van box 3 – binnenland (art. 67n, derde lid, AWR) wordt behandeld conform de uitgangspunten voor box 3 – buitenland (respectievelijk 120% tot 1 januari 2018 en 135% vanaf 1 januari 2018);
- voor correcties box 2 tot 1 januari 2020 aan te sluiten bij de bestaande bestendige gedragslijn van 30%;
- vanaf 1 januari 2020 de boetematigende omstandigheid van box 2 wordt behandeld overeenkomstig de boetematiging van meewerkers (45%).

11.9 Overzicht boetepercentages Verhuld Vermogen - rekeningprojecten

(versie 10 februari 2020)

Datum onjuist gedane aangifte

	vóór 2 juli 2009		vanaf 2 juli 2009		vanaf 1-1-2018		vanaf 1-1-2020	
	Box 3	overig	Box 3	overig	Box 3	overig	Box 3	overig
Wettelijk boete maximum	100%	100%	300%	100%	300%	100%	300%	100%
Reguliere' (voorwaardelijke) opzet (geen vrijwillige verbetering)	50%	50%	150%	50%	150%	50%	150%	50%

Datum melding vrijwillige verbetering

1 juli 2016 tot 1 januari 2018

Vrijwillige verbetering (maximaal BBBB, Strct. 2016, 34921)

> 2 jaar (art 67n, tweede lid, AWR)

Matiging ivm wanverhouding (par. 11.8.3)

60%	60%	120%	60%					
40%	30%	nvt	30%					

Geen vrijwillige verbetering

Wel meewerken (par. 6 en 7 BBBB - par 11.10.5)

45%	45%	135%	45%					
-----	-----	------	-----	--	--	--	--	--

1 januari 2018 tot 1 januari 2020

Vrijwillige verbetering (maximaal BBBB, Strct. 2016, 34921)

> 2 jaar (art. 67n, tweede lid, AWR)

Matiging ivm wanverhouding (par. 11.8.3)

60%	60%	120%	60%	120%	60%			
40%	30%	nvt	30%	nvt	30%			

Geen vrijwillige verbetering

Wel meewerken (par. 6 en 7 BBBB - par 11.10.5)

45%	45%	135%	45%	135%	45%			
-----	-----	------	-----	------	-----	--	--	--

Box 3 - buitenland (art. 67n, derde lid, AWR) (par. 11.8.4)

Overgangs-recht → 40%	nvt	Overgangs-recht → 120%	nvt	135%	nvt			
-----------------------	-----	------------------------	-----	------	-----	--	--	--

Vanaf 1 januari 2020

Vrijwillige verbetering (strafverm. omst. Strct. 2019, 66184)

> 2 jaar (art. 67n, tweede lid, AWR)

Voortzetting bestendige gedragslijn

40%	30%	nvt	30%	nvt	30%	nvt	30%
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

Geen vrijwillige verbetering

Wel meewerken (par. 6 en 7 BBBB - par 11.10.5)

45%	45%	135%	45%	135%	45%	135%	45%
-----	-----	------	-----	------	-----	------	-----

Box 3 - buitenland (art. 67n, derde lid, AWR) (par. 11.8.4)

Overgangs-recht → 40%	nvt	Overgangs-recht → 120%	nvt	135%	nvt	135%	nvt
-----------------------	-----	------------------------	-----	------	-----	------	-----

Box 3 - binnenland (art. 67n, derde lid, AWR) (par. 11.8.4)

nvt (> 5 jaar)	nvt	120% - 135% → 120%	nvt	135%	nvt	135%	nvt
----------------	-----	--------------------	-----	------	-----	------	-----

Box 2 (art. 67n, derde lid, AWR) (par. 11.8.4)

nvt	30% - 45% → 30%	nvt	30% - 45% → 30%	nvt	30% - 45% → 30%	nvt	45%
-----	-----------------	-----	-----------------	-----	-----------------	-----	-----

VERTROUWELIJK

11.10 Overige (rekening)projecten Verhuld Vermogen

11.10.1 Mate van verwijtbaarheid

In het algemeen zal sprake zijn van (voorwaardelijke) opzet. In voorkomende gevallen dient (in de bezwaar- en beroepsfase) als subsidiair standpunt te worden ingenomen dat sprake is van grove schuld (zie onderdeel 11.1.4).

11.10.2 Hoogte van de boete

Bij opzet zal in beginsel sprake zijn van een boete van respectievelijk 150% (box 3 vanaf 2 juli 2009) en 50% (overig).

11.10.3 Strafverzwarende omstandigheden

Ingeval sprake is van:

- het feit dat over meerdere jaren, elk jaar opnieuw een bewuste keuze is gemaakt om een onjuiste aangifte te doen (stelselmatig gedrag) waarbij ter onderbouwing kan worden gewezen op:
 - het feit dat er bewust voor is gekozen om géén gebruik te maken van de diverse inkeerregelingen;
 - het feit dat belanghebbende van de buitenlandse bank een brief heeft ontvangen waarin wordt verzocht om aan te tonen dat hij (in Nederland) fiscaal compliant is en daarop niet heeft gereageerd;⁹⁴
- het feit dat gebruik wordt gemaakt van een buitenlandse bankrekening in een land dat een bankgeheim kent, ten einde de fiscus het zicht op de tegoeden en inkomsten te ontnemen;
- Groepsverzoeken Zwitserland: Specifiek voor deze projecten geldt dat sprake is van strafverzwarende omstandigheden indien een belastingplichtige ontkent dat hij/zij de brieven van de bank heeft gekregen waarvan wij – achteraf via de CLO – wel de brieven hebben ontvangen. In deze gevallen is geen sprake van het opleggen van de 'standaard' boete;
- Debet-creditcards: het feit dat met een 'anonieme' kaart (die zeer lastig/onmogelijk is te koppelen aan een belastingplichtige) het vermogen is aangewend;
- Stille inkeer: in meerdere jaren met kleine stapjes verantwoorden van vermogen om de vermogenssprong te 'verhullen';⁹⁵
- Automatische gegevensuitwisseling: het feit dat belastingplichtige een handavingscommunicatiebrief heeft ontvangen (zie ECM/Eldoc) en hier niets mee heeft gedaan;

94 De ontvangst van deze brief kan, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval, ook worden opgevat als nadere onderbouwing van de opzet.

95 Let op: de strafverzwarende omstandigheid is logischerwijs alleen van toepassing in de jaren waarin het vermogen maar gedeeltelijk is aangegeven.

- Automatische gegevensuitwisseling: het feit dat belastingplichtige gebruik heeft gemaakt van de VIA waarin de rekening is voorgevuld, maar geen saldo heeft verantwoord;⁹⁶

zal over het algemeen sprake zijn van strafverzwarende omstandigheden die een hogere boete van (bijvoorbeeld) respectievelijk **225%** (box 3 vanaf 2 juli 2009) en **75%** (overig) kunnen rechtvaardigen.

Ingeval hierbij ook nog sprake is van:

- recidive (wanneer b.v. aan belanghebbende voor hetzelfde belastingmiddel al eerder een vergrijpboete of straf is opgelegd - zie voor nadere details par. 8, zesde lid, BBBB);
- listigheid (gebruik van bijvoorbeeld APV, Stiftung of Trust);
- valsheid in geschrifte;
- samenspanning (betrokkenheid van adviseur, advocaat, notaris etc.);

zal over het algemeen sprake zijn van verdere strafverzwarende omstandigheden die een hogere boete tot maximaal respectievelijk **300%** (box 3 vanaf 2 juli 2009) en **100%** (overig) kunnen rechtvaardigen.

11.10.4 Strafverminderende omstandigheden (algemeen)

Het voldoen aan de wettelijke verplichtingen om stukken en bescheiden te verstrekken ten behoeve van de belastingheffing op grond van art. 47 AWR e.v. zal in beginsel geen grond opleveren om de boete te matigen. De beantwoording van de vragen ten behoeve van de belastingheffing zal in veel gevallen gelijk opgaan met de beboeting. Het is maatwerk om te beoordelen of en in hoeverre het voldoen aan de wettelijke verplichtingen aan te merken is als een strafverminderende omstandigheid die een lagere boete kan rechtvaardigen.

Ingeval sprake is van een strafverzwarende omstandigheid in verband met het aanhouden van vermogen in een land met een bankgeheim en de belastingplichtige vervolgens volledig meewerkt (par. 6, zesde lid, BBBB) zal over het algemeen sprake zijn van een strafverminderende omstandigheid die een lagere boete kan rechtvaardigen.⁹⁷ Rekening houdend met de hiervoor genoemde strafverzwarende omstandigheden en het volledig meewerken van de belastingplichtige kan per saldo (bijvoorbeeld) een boete van respectievelijk **150%** (box 3 vanaf 2 juli 2009) en **50%** (overig) worden opgelegd.

Daarnaast zijn er vanzelfsprekend de overige, individueel te bepalen matigingsgronden (par. 7 BBBB).

⁹⁶ De ontvangst van deze brief kan, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval, ook worden opgevat als nadere onderbouwing van de opzet.

⁹⁷ Hierbij wordt er van uitgegaan dat géén sprake is van recidive, listigheid, valsheid en/of samenspanning.

11.10.5 Strafverminderende omstandigheden (melding vrijwillige verbetering)

Ingeval een belastingplichtige een melding vrijwillige verbetering heeft gedaan vóórdat de Belastingdienst een vragenbrief heeft gestuurd zal de belastingplichtige in beginsel als zodanig worden behandeld. Ingeval sprake geen sprake meer is van een tijdige melding vrijwillige verbetering (zie onderdeel 2.4) kan per saldo toch sprake zijn van een strafverminderende omstandigheid (het doen van een melding vrijwillige verbetering en het volledig meewerken van de belastingplichtige). Hiervoor zou bijvoorbeeld een boete van respectievelijk **135%** (box 3 vanaf 2 juli 2009) en **45%** (overig) kunnen worden opgelegd (zie overzicht percentages in onderdeel 11.9).⁹⁸

12 De vaststellingsovereenkomst (VSO)

Voor de rekeningprojecten zijn twee verschillende sjablonen van een vaststellingsovereenkomst beschikbaar. Er is een sjabloon VSO vrijwillige verbetering en een sjabloon VSO voor de overige rekeningprojecten. Er zit een grote overlap tussen deze VSO's, maar er is ook een aantal verschillen.

12.1 Algemeen

De sjablonen VSO's geven een algemeen raamwerk dat gebruikt kan worden. Bedenk echter dat elke VSO maatwerk is en dat telkens beoordeeld moet worden of de standaardtekst in het onderhavige geval van toepassing is.

Het is van essentieel belang dat de herkomstvragen en het gedeelte met betrekking tot de boete uitgebreid en volledig worden ingevuld.

12.1.1 Ondertekening VSO

Op grond van onderdeel 26, negende lid, Besluit Fiscaal Bestuursrecht is het niet toegestaan om een ongetekende VSO aan de belastingplichtige te sturen.

In verband met het mogelijk verstrijken van termijnen kan in voorkomende gevallen een termijn worden gesteld aan het retourneren van de getekende VSO.

12.1.2 Gevolgen niet (tijdig) tekenen VSO

Het behoeft geen betoog dat, ingeval de VSO niet (door beide partners) tijdig wordt ondertekend geen overeenkomst tot stand is gekomen. In dat geval dienen aanslagen en boeten te worden opgelegd, waarbij in geval van fiscaal partnerschap rekening moet worden gehouden met de toerekening op basis van art. 2.17 Wet IB 2001. Deze laatste berekening wijkt veelal af van de eerdere berekening die gebruikt zou worden na ondertekening van de VSO.

⁹⁸ Hierbij wordt er van uitgegaan dat géén sprake is van recidive, listigheid, valsheid en/of samenspanning. Let op: voor

In het arrest HR 8 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:865 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een schriftelijke vastlegging geen vereiste is voor de totstandkoming van een vaststellingsovereenkomst. In deze specifieke casus kon de inspecteur aantonen dat er een mondelinge overeenkomst was gesloten. Dat de schriftelijke vastlegging niet was ondertekend maakt dit volgens de Hoge Raad niet anders.

12.1.3 Geen gelijkheidsbeginsel

In de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden 17 november 2015, nrs. 14/00390 tot en met 14/00406, V-N 2016/11.3, r.o. 4.27 is geoordeeld dat belastingplichtigen die wel of géén compromis hebben gesloten niet zijn aan te merken als feitelijk en rechtens gelijke gevallen.⁹⁹ In die casus deed belanghebbende een beroep op het gelijkheidsbeginsel om een lagere boete te krijgen.

12.1.4 Boete in de VSO

In een VSO mogen geen afspraken worden gemaakt om (een deel van) de boete uit te ruilen tegen te betalen belasting (onderdeel 26, elfde lid, BFB). Een VSO is een middel om een geschil op te lossen of om aan onzekerheid een einde te maken. De (hoogte van een) boete kan echter wel onderdeel zijn van dat geschil en hierover kunnen bindende afspraken worden gemaakt in de VSO waarbij wordt afgezien van bezwaar en beroep.

12.2 Voorbehouden in VSO

De vaststellingsovereenkomst is een middel om een geschil op te lossen of om aan onzekerheid een einde te maken. Hierbij past derhalve enige terughoudendheid bij het opnemen van een voorbehoud. In de sjablonen VSO's zijn in onderdeel 8 een aantal standaard voorbehouden opgenomen die uitsluitend op verzoek van de belastingplichtige opgenomen kunnen worden. Het is niet toegestaan om af te wijken van deze standaardteksten. Een belangrijk aandachtspunt hierbij is dat heel specifiek moet worden omschreven waartegen bezwaar en beroep ingesteld kan worden.

In voorkomende gevallen dient contact te worden opgenomen met de Klankbordgroep Verhuld Vermogen zodat kan worden beoordeeld of kan worden afgeweken van de standaardteksten.

12.2.1 Massaal bezwaar box 3 2013-2016 en 2017/2018

Bij besluit van 26 juni 2015 zijn de bezwaarschriften tegen primitieve aanslagen inkomstenbelasting inzake box 3 voor de belastingjaren 2013-2016 aangemerkt als massaal bezwaar. Voor de behandelaars gelden de volgende uitgangspunten:

1. Primitieve aanslagen die zijn opgelegd op grond van een VSO die is getekend na 26 juni 2015 vallen op grond van het besluit onder de regeling van massaal bezwaar (tekstblok verplicht opnemen).

⁹⁹ Vergelijk. HR 11 juli 2014, nr. 13/02731, ECLI:NL:HR:2014:1621.

2. Tegen navorderingsaanslagen over belastingjaren vanaf 2013 die zijn opgelegd op of na 26 juni 2015 kan bezwaar worden gemaakt mits een voorbehoud is opgenomen.
3. Geen voorbehouden worden opgenomen voor navorderingsaanslagen over belastingjaren vóór 2013.

Bij besluit van 7 juli 2018 en 18 april 2019 zijn bezwaarschriften tegen primitieve aanslagen inkomstenbelasting inzake box 3 voor het jaar 2017 en 2018 aangemerkt als massaal bezwaar.¹⁰⁰ In de VSO kan hiervoor op verzoek een voorbehoud worden opgenomen. Ook kan een voorbehoud worden opgenomen voor eventuele navorderingsaanslagen IB/PVV 2017 en 2018. Deze vallen niet onder de regeling massaal bezwaar.

12.2.2 Voorbehoud legaliteitsbeginsel boete (inkeer)

In de VSO wordt, gezien de uitspraak van de Hoge Raad (2 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2041) geen voorbehoud meer opgenomen.

12.2.3 Aanhouden bezwaarschriften?

Zie onderdeel 13.6.2.

12.3 Opnemen schenk- en erfbelasting in VSO?

Het verdient de voorkeur om daar waar mogelijk de schenk- en erfbelasting (inclusief eventuele vergrijpboete) op te nemen in de VSO, mits afgestemd met S&E.

Het opnemen van de schenk- en erfbelasting in een VSO wil niet per definitie zeggen dat dan (met toepassing van art. 64 AWR) één aanslag wordt opgelegd. Het blijft bijvoorbeeld vanzelfsprekend mogelijk om één navorderingsaanslag inkomstenbelasting en één navorderingsaanslag erf- of schenkbelasting op te leggen.

Indien op verzoek van belastingplichtige in de VSO wordt opgenomen dat niet wordt afgezien van het recht op bezwaar wordt altijd een afzonderlijke navorderingsaanslag voor de schenk- en/of erfbelasting opgelegd.

13 Opleggen aanslagen en behandeling bezwaar

13.1 Doelmatige formalisering en BRI

Op grond van art. 64 AWR kan door middel van het opleggen van één navorderingsaanslag de totale belastingschuld doelmatig worden geformaliseerd. Dit botst echter met de Basisregistratie Inkomens (BRI).

¹⁰⁰ Respectievelijk: het besluit van 7 juli 2018, Stcrt. 2018, 39781 en het besluit van 24 april 2019, Stcrt. 2019, 23335.

13.1.1 Basisregistratie inkomen (BRI)

De Belastingdienst is sinds 2009 verantwoordelijk voor het bijhouden van de Basisregistratie Inkomen (art. 21 AWR e.v.). In de BRI zijn authentieke inkomensgegevens opgenomen die door aangewezen afnemers kunnen worden gebruikt. Hierbij kan worden gedacht aan diverse inkomensafhankelijke regelingen (bijstand, studiefinanciering, toeslagen, CAK etc. etc.).

13.1.2 Géén doelmatige formalisering

Bij doelmatige formalisering door middel van het opleggen van één navorderingsaanslag wordt de BRI van onjuiste informatie voorzien. Daarom is voor alle rekeningprojecten, (inclusief vrijwillige verbetering vanaf 2017) het volgende besloten:

- Navorderingsaanslagen t/m het belastingjaar 2009 mogen doelmatig worden geformaliseerd met toepassing van art. 64 AWR (in het jaar 2009);
- (navorderings)aanslagen vanaf het belastingjaar 2010 moeten (via de applicatie 'ABS') per jaar worden opgelegd.

13.1.3 Belastingdienst/Toeslagen

De Belastingdienst/Toeslagen gebruikt de gegevens uit de BRI en corrigeert eventueel op grond daarvan de inkomensafhankelijke regelingen zoals genoemd in de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir).

13.1.4 Samenloop bijstandsuitkering

Ingeval de inkeerder een bijstandsuitkering heeft genoten van de gemeente dient er na afhandeling van de inkeerpost contact op te worden genomen met de vaco FR, zodat aan de desbetreffende gemeente kan worden gemeld dat (vermoedelijk) sprake is van samenloop van een uitkering met inkomen uit arbeid of bedrijf of vermogen.¹⁰¹

13.2 Toepassing art. 64 AWR

Bij de doelmatige formalisering door middel van één navorderingsaanslag is vereist dat er overeenstemming is met belanghebbende over de hoogte van de belastingschuld, de verdeling tussen de partners (ex art. 2.17 Wet IB 2001) en de hoogte van de boete. Een belanghebbende is niet verplicht in te stemmen met een doelmatige formalisering van de belastingschuld. Het komt bijvoorbeeld voor dat de belastingplichtige een onderscheid wil maken tussen de jaren binnen de navorderingstermijn van vijf jaar en de jaren daarbuiten.

¹⁰¹ Een melding kan gedaan worden op grond van art. 64, veertiende lid, Participatiewet (voorheen: Wet werk en bijstand) dat aan de Belastingdienst de verplichting oplegt om spontaan informatie te verstrekken aan het de gemeente en het UWV. Het moet gaan om gegevens over samenloop van een uitkering met inkomen uit of in verband met arbeid of bedrijf of over vermogen, die bij de uitvoering van een belastingwet of bij de invordering van enige rijksbelasting bekend zijn geworden.

13.2.1 Onduidelijkheid over verdeling tussen partners

Het komt voor dat belastingplichtigen weigeren een VSO te tekenen en evenmin willen aangeven hoe de verdeling tussen (ex-)partners, zoals bedoeld in art. 2.17 Wet IB 2001 dient plaats te vinden. In dat geval worden voor alle jaren én per belanghebbende navorderingsaanslagen opgelegd, uitgaande van de wettelijke verdeling: het niet aangegeven vermogen (en overlopende rente) wordt tussen beide partners ieder voor een gelijk deel verdeeld.¹⁰² Leg de standpuntbepaling met betrekking tot een afwijkende verdeling op grond van art. 2.17 Wet IB 2001 altijd schriftelijk vast en laat de belanghebbenden en/of gemachtigde tekenen voor akkoord.

Ingeval in bezwaar/beroep een andere verdeling wordt gevraagd biedt art. 16, derde lid, AWR de mogelijkheid om een nieuwe navorderingsaanslag op te leggen waarbij de verdeling wordt aangepast (In art. 16, derde lid, AWR wordt verwezen naar art. 2.17, vierde lid, Wet IB 2001).

Een helder praktijkvoorbeeld is de uitspraak van Hof Den Bosch¹⁰³ waarin een belastingplichtige A de Belastingdienst tipte over niet aangegeven buitenlands vermogen van zijn ex-partner B. Het vermogen wordt 50-50 verdeeld en navorderingsaanslagen worden opgelegd. Ondanks het feit dat belastingplichtige A niet beschikt over het vermogen krijgt hij wel terecht op grond van art. 2.17 Wet IB 2001 de helft van het vermogen toegerekend.

Een aandachtspunt is dat een belastingplichtige verschillende fiscaal partners kan hebben gehad in de periode waar de inkeer op betrekking heeft.

13.2.2 Specificatie bij doelmatige formalisering t/m 2009

Ingeval de aanslag met toepassing van art. 64 AWR kan worden opgelegd dient met behulp van de gemaakte Excel-berekening wel te worden gespecificeerd wat per jaar en per belanghebbende de enkelvoudige belasting, heffings-/belastingrente en eventueel op te leggen boete zou zijn zonder toepassing van art. 64 AWR.

Op het aanslagbiljet dient in beginsel zowel het bedrag van de enkelvoudige belasting alsook het bedrag van de heffings-/belastingrente (en de eventuele boete) apart te worden vermeld.

13.3 Het eenvoudig en snel opleggen van aanslagen

Voor het eenvoudig en (snel) opleggen van aanslagen moet een onderscheid worden gemaakt voor wat betreft de volgende situaties:

¹⁰² De uitspraak van Hof Den Bosch 11 januari 2019 16/03945 r.o. 4.15, dient niet als uitgangspunt te worden genomen. Tegen deze uitspraak is beroep in cassatie ingesteld (nr. 19/00923).

¹⁰³ Hof Den Bosch 23 oktober 2014, nr. ECLI:NL:GHSHE:2014:4407, V-N 2015 7.2.2. Het cassatieberoep is ongegrond verklaard HR 6 november 2015, nr. 14/04120, ECLI:NL:HR:2015:3223.

13.3.1 Met toepassing van art. 64 AWR (t/m 2009)

Ingeval een VSO wordt gesloten voor meerdere belastingjaren/belastingmiddelen:

Navorderingsaanslag middels ABS (pragmatische methode)

Het totaalbedrag van de na te vorderen enkelvoudige belasting en heffingsrente/ belastingrente (uitkomst spreadsheet) wordt nagevorderd, door het 'totaal van het te betalen bedrag' te delen door 1,2 en te vermenigvuldigen met 100. Deze correctie wordt als belaste correctie box 3 opgevoerd (let op: Ook de eventuele bronbelasting verrekenen).

In ABS dient een navordering te worden aangemaakt (AH Navordering) en gekozen voor het bewuste belastingjaar (bijvoorbeeld 2008). Vervolgens komt in 'OKA' – Hoofdmenu/Behandelen - 'Werkstroom IH' en 'Zoeken' - 'Behandelen', deze 'navordering' na korte tijd in beeld. Om het navorderingsproces op te starten moet het 'vakje navordering' worden aangevinkt. Vervolgens dient in 'ABS' – 'Geselecteerde posten uit Inbak' om het navorderingsproces daadwerkelijk op te starten.

Wanneer de navordering wordt opgelegd in belastingjaar 2012 of later moet, om de berekening van de heffingsrente/belastingrente uit te schakelen worden gekozen voor 'navordering op verzoek' en als datum van ingediend verzoek, de datum 1 april 2013 (ingeval van navordering belastingjaar 2012) of 1 april 2014 (ingeval van navordering belastingjaar 2013) worden ingevuld. Op voornoemde wijze wordt de berekening van de heffingsrente/belastingrente uitgeschakeld. Wel via button 'Controleren' eerst de uitkomst checken alvorens de button 'Vaststellen' wordt ingedrukt.

13.3.2 Aanslagen per jaar

De behandelaar dient in ABS (via OKA) - per belastingjaar - een afzonderlijke (navorderings)aanslag IB op te leggen. De gewijzigde gegevens worden op deze manier in de BRI verwerkt en automatisch aan Belastingdienst/Toeslagen doorgegeven.

Verzoek SMP i.v.m. beoordeling HotHor:

Om te voorkomen dat een vertraging ontstaat bij het SMP voor wat betreft het verzenden van het aanslagbiljet aan belastingplichtige ('plausibiliteitstoets' HotHor) graag een kort verslag van heffing opmaken en opnemen in ECM/Eldoc en/of IKB.

13.4 Beperking van heffings- of belastingrente

Voor de beantwoording van de vraag of de heffings- of belastingrente kan of moet worden beperkt wordt verwezen naar onderstaande voorbeelden uit de jurisprudentie:

HR 25 september 2009, nr. 07/13 362, BNB 2009/295 (3 maanden tussen aangifte en (voorlopige) aanslag). De uitspraak van de Hoge Raad ziet op de periode tussen het indienen van een aangifte en het opleggen van een (voorlopige) aanslag. Daarvan heeft de Hoge Raad

geoordeeld dat de heffingsrente moet worden beperkt tot drie maanden. Rechtbank Zeeland-West Brabant¹⁰⁴ bevestigt het standpunt van de Belastingdienst dat het opleggen van een navorderingsaanslag een andere situatie is dan het opleggen van een (voorlopige) aanslag. De heffingsrente wordt bij navordering niet beperkt tot drie maanden na de melding vrijwillige verbetering. Hof Den Haag¹⁰⁵ gaat in op de (on)mogelijkheid om een voorlopige navorderingsaanslag op te leggen en oordeelt dat van een beperking van heffingsrente niet aan de orde is (voor zowel de navorderingsaanslagen die zijn opgelegd binnen de vijfjaarstermijn als binnen de twaalfjaarstermijn).

Rechtbank Zeeland-West Brabant 5 maart 2013, nr. 12/4600, V-N 2013/30.21.16 (de periode tussen verstrekken van gegevens en het opleggen van een navorderingsaanslag). Daar had de inspecteur 1,5 jaar stilgezeten). Deze rechtbankuitspraak is een incident en in die specifieke casus was het niet onredelijk om de rente te beperken. Het is overigens de vraag of de Hoge Raad hetzelfde zou hebben geoordeeld. In casu ging het om een navorderingsaanslag die binnen de reguliere navorderingstermijn van vijf jaar werd opgelegd waarvoor de voortvarendheidseis niet van toepassing is.

Het zorgvuldigheidsbeginsel kan inderdaad de heffings- of belastingrente beperken. De Belastingdienst stelt zich echter op het standpunt dat, ingeval een navorderingsaanslag met toepassing van de verlengde navorderingstermijn voortvarend wordt opgelegd, sprake is van zorgvuldig handelen en er geen aanleiding is om de heffingsrente te beperken. Een andere uitspraak die niet onvermeld kan blijven is die van Hof Den Bosch¹⁰⁶ waarin het hof in navolging van de rechtbank oordeelde dat de belastingrente niet wordt beperkt door het vooruitbetalen van een nog niet geformaliseerde VPB-aanslag.

13.4.1 Beperking belastingrente

Op grond van art. 30fc, vijfde lid, AWR wordt de belastingrente voor navorderingsaanslagen inkomstenbelasting (met ingang van 1 januari 2013) beperkt tot een periode van maximaal 12 weken na indiening van een verzoek om navordering. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat deze termijn pas begint te lopen nadat een compleet verzoek is ingediend (vergelijk: par. 5, tweede lid, BBBB waarin is bepaald dat van uitdrukkelijk kenbaar maken pas sprake is indien belanghebbende een afzonderlijke opgave verstrekt die de inspecteur in staat stelt om zonder nader onderzoek een juiste belastingaanslag op te leggen).

13.5 onverschuldigde betaling

Het vooruit betalen van de materieel verschuldigde belasting terwijl de aanslag nog niet formeel is vastgesteld blijft behoren tot de bezittingen van de belastingplichtige en kan niet ten laste van het box 3 vermogen worden gebracht (onverschuldigde betaling). De heffings-

104 Rechtbank Zeeland-West Brabant 13 mei 2016, nrs. BRE 15/5069 t/m BRE 15/5073 en BRE 15/5075 t/m BRE 15/5079, V-N 2016/39.23.9, r.o.2.14.

105 Hof Den Haag 4 juni 2014, 13/00325, ECLI:NL:GHDHA:2014:1902, r.o. 7.9.1.

106 Hof Den Bosch 20 januari 2017, nr. 15/01054, ECLI:NL:GHSHE:2017:189, V-N 2017/24.3 en Rechtbank Zeeland-West-Brabant 1 juli 2015, nr. 14/6149, V-N 2015/52.3.1.

of belastingrente wordt in dat geval eveneens op de reguliere manier berekend.¹⁰⁷

13.6 Bezwaarschriften tegen aanslag voortvloeiend uit VSO

De hoofdregel is dat een civielrechtelijke VSO slechts kan worden ontbonden c.q. gewijzigd indien sprake is van een wilsgebrek (dwang, dwaling, bedrog of misbruik van omstandigheden).

Ondanks de afstand van rechtsmiddelen is het volgens de huidige jurisprudentie toch mogelijk om bezwaar in te dienen en beroep in te stellen bij de belastingrechter. Bij bezwaar wordt verwezen naar het afzien van de rechtsmiddelen in de VSO en wordt het bezwaar (tenzij er sprake is van een wilsgebrek) ongegrond verklaard. De belastingrechter zal dan als restrechter eveneens beoordelen of sprake is van een wilsgebrek (vergelijk: HR 5 februari 2016, nr. 15/04101, V-N 2016/13.1.1).

Is in de VSO afstand gedaan van rechtsmiddelen en is géén sprake van een wilsgebrek, dan is een tijdig binnengekomen bezwaar- of beroepsschrift ontvankelijk, maar ongegrond (tenzij er in de VSO een voorbehoud is gemaakt met betrekking tot bezwaar- en beroep).

13.6.1 Ambtshalve vermindering

Ingeval een bezwaarschrift wordt ontvangen waarbij aan de formele eisen wordt voldaan is het bezwaarschrift ontvankelijk, maar ongegrond als in de VSO is afgezien van de bezwaarmogelijkheid. Het bezwaarschrift dient vervolgens ambtshalve te worden getoetst waarbij het bestaande beleid over ambtshalve verminderen onverkort van toepassing blijft (art. 65 AWR jo. onderdeel 23 BFB).

Hierbij dient te worden opgemerkt dat onderdeel 23, vijftiende lid, van het BFB ruimte laat om voorbij te gaan aan de vijfjaarstermijn als een verzoek om ambtshalve vermindering betrekking heeft op een navorderingsaanslag die na afloop van die termijn is opgelegd. Dit betekent dat er ruimte is om een dergelijk verzoek inhoudelijk te beoordelen. Vanzelfsprekend dient daarbij aan alle voorwaarden van het BFB te worden getoetst, inclusief de verzwaring van de bewijslast (zie onderdeel 23, zesde lid, van het BFB). Het kan dus goed zijn dat het verzoek alsnog op inhoudelijke grond dient te worden afgewezen.

Voorbeeld

Na het opleggen van (navorderings)aanslagen in 2018 voortvloeiende uit een VSO maakt belanghebbende bezwaar tegen de (navorderings)aanslagen omdat geen rekening is gehouden met de ingehouden en verrekenbare bronbelasting over de jaren 2005-2015. Het niet verrekenen kan een aantal oorzaken hebben:

- a) de gegevens waren wel bekend maar er is in de VSO uitdrukkelijk geregeld dat deze niet verrekend worden. Hoewel deze situatie zich waarschijnlijk niet (vaak) zal voordoen, wordt niet teruggekomen op uitdrukkelijk gemaakte afspraken.

¹⁰⁷ Vergelijk: Hof Den Bosch 20 januari 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:189.

- b) de gegevens waren wel bekend maar zijn door behandelaar abusievelijk niet verwerkt/verrekend en bij de ondertekening van de VSO is dit niet door de belastingplichtige gezien. In dat geval kan de verrekenbare bronbelasting via een ambtshalve vermindering worden verwerkt voor alle jaren waarop de VSO betrekking heeft (het oplossen van een fout die wij zelf gemaakt hebben).
- c) de gegevens waren niet bij ons bekend. In dat geval kan ambtshalve vermindering worden verleend op grond van het BFB over de jaren 2005-2015.

13.6.2 Aanhouden/opschorten bezwaarschriften

Het komt voor dat (de gemachtigde van) een belastingplichtige wil dat (al dan niet in de VSO wordt opgenomen) een bezwaarschrift wordt aangehouden totdat bijvoorbeeld de Hoge Raad een uitspraak heeft gedaan. In beginsel stemmen wij hier niet mee in. De beslissing om een bezwaarschrift niet aan te houden is niet onzorgvuldig (Rechtbank Noord Holland, 9 juli 2015, nr. AWB-12/1425, V-N 2015/45.5).

Het verzuim om in de bezwaarfase informatie te verstrekken schort de termijn voor het doen van uitspraak niet op. Het niet verstrekken van informatie is geen 'overmacht' in de zin van art. 4:15 Awb.¹⁰⁸

13.7 Geen ambtshalve vermindering (loterij zonder nieten)

In een civiele procedure (Rechtbank Den Haag 21 september 2016, nr. C/09/492498 / HA ZA 15-820, ECLI:NL:RBDHA:2016:11310 is geoordeeld dat de inspecteur niet onrechtmatig handelt ingeval hij onherroepelijke aanslagen niet wil verminderen. De geschatte aanslagen zijn het gevolg van de weigering van eiser (belastingplichtige) om informatie (bankafschriften) te verstrekken. Dit valt de inspecteur niet te verwijten. Vergelijkbaar is de uitspraak van Rechtbank Rotterdam 7 oktober 2015, ECLI:NL:RBROT:2015:7389 waarin de rechtbank oordeelde dat het schenden van de informatieplicht al reden was om geen ambtshalve vermindering te verlenen).¹⁰⁹

14 Invordering

14.1 Inleiding

Sinds medio 2016 is de invordering nadrukkelijk aangesloten bij de projecten Verhuld Vermogen. We krijgen steeds meer te maken met posten waarbij geen sprake is van inkeer. Het gaat om belastingplichtigen die we zelf opsporen op basis van verkregen informatie uit het buitenland. In de op te leggen aanslagen zijn naast de te betalen belasting ook forse boetes en belastingrente begrepen. Het gaat om een groep niet-compliance belastingplichtigen die meer weerstand biedt, zeker ook als het op betalen aankomt. De

¹⁰⁸ HR 25 maart 2016, nr. 15/01642, ECLI:NL:HR:2016:485, V-N 2016/18.6.

¹⁰⁹ Bevestigd in hoger beroep (Hof Den Haag 6 juni 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:1581, V-N 2017/49.20. In vergelijkbare zin: Rechtbank Den Haag 21 februari 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:2185 en Hof Den Haag 12 maart 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:748.

behandeling is pas succesvol als zowel de heffing als de invordering zijn afgerond en de klant dus heeft betaald wat hij moest betalen.

Om tot die succesvolle behandeling te kunnen komen is het belangrijk dat de collega's van de heffing en de invordering intensief samenwerken. Integrale klantbehandeling is noodzakelijk.

[Redacted text block]

14.2 Samenwerking heffing en invordering

[Redacted text block]

[Redacted text block]

- [Redacted text block]
- [Redacted text block]

[Redacted text block]

14.2.2 Invorderingsaspecten bij de voorbereiding

Het startpunt van de behandeling zal, op basis van verkregen informatie, bij de heffing liggen. Mede aan de hand van Klantbeeld is het van belang om verder zicht op de klant te krijgen en daarbij tevens invorderings-aspecten mee te nemen.

- [Redacted text block]
- [Redacted text block]
- [Redacted text block]
- [Redacted text block]

14.2.3 Belangrijke signalen voor de invordering

Tijdens de behandeling kan het in bepaalde gevallen wenselijk zijn dat de heffer contact opneemt met de invorderaar, zodat deze in een zo

vroeg mogelijk stadium aandacht kan geven aan invorderingsaspecten. Daarbij gaat het in elk geval om het volgende:

- [REDACTED]
 [REDACTED]
 [REDACTED]
 • [REDACTED]
 [REDACTED]
 [REDACTED]
 [REDACTED]
 [REDACTED]
 [REDACTED]
 [REDACTED]
 • [REDACTED]
 [REDACTED]
 • [REDACTED]
 [REDACTED]
 • [REDACTED]
 [REDACTED]

De heffer verstrekt zo nauwkeurig mogelijke informatie aan de invorderaar. Rapportages, brieven, e-mail en andere documenten. Omgekeerd mag de heffer ook hetzelfde verwachten van de invorderaar, zodat beiden op de hoogte zijn van de beschikbare informatie

14.2.4 Mogelijke invorderingsmaatregelen op basis van signalen

Contact vanuit de heffer met de invorderaar in een zo vroeg mogelijk stadium is noodzakelijk om de invorderaar in de gelegenheid te stellen om te beoordelen of hij in dat stadium al maatregelen moet nemen om onverhaalbaarheid van de (op te leggen) aanslagen te voorkomen. Samen met de collega van de heffing brengt hij de situatie in kaart. Eventueel te nemen invorderingsmaatregelen zijn onder andere loonvordering, (conservatoir) beslag of het stellen van actio-pauliana (het vernietigen van een onverplichte rechtshandeling waarmee de ontvanger als schuldeiser is benadeeld). In voorkomend geval gaat de invorderaar in overleg met zijn VTA. Voor conservatoir beslag is toestemming van de rechter noodzakelijk en moeten de aanslagen binnen enkele weken opgelegd zijn. De invorderaar schakelt de Rijksadvocaat in. Ook is het eventueel mogelijk om direct bij het opleggen van de aanslagen versneld in te vorderen op basis van de artikelen 10 en 15 van de Invorderingswet 1990. ("Toepassing 10-15" in invorderings- terminologie). Andere mogelijkheden zijn eventueel lijfswang (gijzeling) of paspoortsignalering. Het gaat hierbij om maatregelen die ingrijpend zijn en die na zorgvuldige afweging worden toegepast. De invorderaar bepaalt of het wenselijk/noodzakelijk is om dergelijke maatregelen te treffen. Hij houdt daarbij nauw contact met de heffer, zodat die ook goed op de hoogte blijft van de stappen die in de invordering worden ondernomen.

14.2.5 Verdedigingsbeginsel

Het verdedigingsbeginsel geldt in elk geval bij Europese heffingen, zoals de omzetbelastingen en douanerechten. [REDACTED]

Voor de invordering is het verdedigingsbeginsel net zo van

toepassing als bij de heffing. Het gaat hierbij om rechtsbescherming voor de klant.

[REDACTED]

14.2.6 Bezwaar en beroep

Bij bezwaar en beroep kan de ontvanger uitstel verlenen tot op het bezwaarschrift of beroepschrift is beslist. Een ingediend bezwaarschrift geldt tevens als verzoek om uitstel van betaling. Een ingediend beroepschrift geldt niet als verzoek om uitstel. Daarvoor moet een afzonderlijk verzoek ingediend worden. Bij beroep loopt het aanvankelijk uitstel bij bezwaar dus niet automatisch door. Uitstel bij bezwaar en beroep voor het bestreden bedrag wordt in beginsel altijd verleend. Als het uitstel zonder nadere voorwaarden is verleend kan de invorderaar binnen vier maanden na het verlenen van dat uitstel alsnog voorwaarden stellen. Daarbij gaat het om het stellen van zekerheid door de klant. Het uitstel wordt gecontinueerd als aan de voorwaarden wordt voldaan. Als dat niet het geval is neemt de invorderaar invorderingsmaatregelen.

Gedurende bezwaar en beroep treft de invorderaar geen onherroepelijke invorderingsmaatregel tenzij de belangen van de Staat worden geschaad. Het is bijvoorbeeld wel mogelijk om een beslag te leggen dat feitelijk dient als een bewaringsmaatregel, dus met opschorting van executie. Tijdens de bezwaar- en beroepsfase is het van belang dat de heffer de invorderaar op de hoogte houdt van het verloop van de zaak en informeert over de hoogte van het bestreden bedrag. Dat laatste ook als het bestreden bedrag op enig moment naar beneden wordt bijgesteld. Bij langlopende procedures is verjaring een reëel risico. De invorderaar zorgt tijdig voor stuiting van de verjaring.

14.2.7 Informatiebeschikking

Ingeval een (navorderings)aanslag wordt opgelegd waarvoor een onherroepelijke informatiebeschikking is afgegeven dient vooraf contact te worden opgenomen met invordering om er voor te zorgen dat géén uitstel van betaling wordt verleend. Uitstel van betaling kan op grond van art. 25.1.3, onder a, Leidraad Invordering 2008 worden afgewezen bij onvoldoende verlenen van medewerking aan de Belastingdienst.

14.3 Aanwijzingen voor de invorderaar

14.3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk reiken we een aantal handvatten aan voor de behandeling van posten Verhuld Vermogen. Dit om de eenheid in de uitvoering zoveel mogelijk te waarborgen. We hebben niet de illusie helemaal compleet te zijn. Word je dus geconfronteerd met niet-beschreven (maar overigens niet-unieke) situaties dan is het altijd mogelijk om deze aan de Klankbordgroep Verhuld Vermogen voor te leggen.

Dit hoofdstuk beschrijft de onderwerpen: verjaring, het afboeken van verminderingen, verzoeken om uitstel in verband met bezwaar/beroep, overledenen, invorderingsrente, kwijtschelding, marginaal toetsen en invorderen van het niet meer bestreden deel van de aanslag.

De (gedeeltelijke) verminderingen zullen leiden tot afboekingen op dan wel verrekening van de aanslagen, het mededelen van beëindiging van verleend uitstel van betaling en tot verzoeken om uitstel i.v.m. beroep. Hoe ga je daarmee om?

Op de eerste plaats is een intensief contact met de inspecteur van cruciaal belang. Als een behandelaar van een bezwaarschrift bij jou als invorderaar komt met de mededeling dat hij een bezwaarschrift gaat afhandelen, kijk dan eerst welke informatie je in je dossier hebt en wat de inspecteur in zijn dossier heeft. Kijk welke informatie uit het dossier van de inspecteur van belang kan zijn voor de invordering, bijvoorbeeld bij de beoordeling van een door belastingschuldige gedaan beroep op verjaring van de rechtsvordering tot betaling.

14.3.2 Verjaring van de rechtsvordering tot betaling

- [illegible]

- [REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
- [REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
- [REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

In de praktijk zal niet vaak geconcludeerd behoeven te worden dat terecht een beroep op verjaring wordt gedaan. Bespreek altijd met je vaco/vta wat de eventuele procedurekansen zijn.

14.3.3 Afboeken van verminderings

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

Als er nog een schuld in INL openstaat dan wordt de vermindering in eerste instantie afgeboekt op de -verminderde- aanslag. Als die aanslag niet meer openstaat dan verreken je het bedrag met andere belastingschuld.

14.3.4 Verzoeken om uitstel van betaling in verband met bezwaar en beroep

Zorg er op je regio voor dat de bezwaarschriften en/of verzoeken om uitstel i.v.m. bezwaar niet automatisch leiden tot UB. Is dat toch

gebeurd, dan kun je binnen 4 maanden na het verlenen van dit uitstel tot herbeoordeling overgaan.¹¹⁰

Bezwaar

Omdat nog steeds aanslagen over nieuwe jaren worden opgelegd, zullen belanghebbenden daartegen in bezwaar komen. Bij de beoordeling of UB verleend kan worden, beoordeel je eerst of sprake is van voldoende medewerking aan de Belastingdienst. Is dat niet het geval (bijvoorbeeld de weigeraars), wijs dan het verzoek af.¹¹¹ Het argument is dan dat de ontvanger een te groot invorderingsrisico loopt nu er in feite sprake is van een onvoldoende gemotiveerd bezwaar/beroepschrift. De ontvanger kan daardoor niet voldoende inschatten wat zijn risico's zijn. De ontvanger stelt belanghebbende in de gelegenheid de (door de inspecteur) gevraagde informatie alsnog te verstrekken. Als die niet wordt verstrekt dan verleent de ontvanger alleen uitstel van betaling als 100% zekerheid wordt verstrekt.

Als wel sprake is van voldoende medewerking moet je onderzoeken of je zekerheid moet vragen. Daarvoor is het nodig om inzicht te krijgen in de verhaalsmogelijkheden.¹¹² Heb je daarvoor nog informatie nodig en weigert belanghebbende deze informatie te verstrekken dan kan het verzoek op die grond worden afgewezen.¹¹³ Voldoet belanghebbende wel aan het verzoek om informatie, dan kan het verzoek om uitstel, voor wat betreft het vragen van zekerheid, inhoudelijk beoordeeld worden

Heb je uitstel van betaling verleend maar is de medewerking van de verzoeker aan de Belastingdienst (lees: ontvanger én inspecteur) naar het oordeel van de ontvanger onvoldoende dan heb je de mogelijkheid het uitstel te beëindigen op grond van artikel 25.1.4 onder letter e Leidraad Invordering 2008. Dit doet zich bijvoorbeeld voor m.b.t. de kort geding procedures in de heffing die momenteel worden gevoerd om informatie te verkrijgen.

[Redacted text block]

¹¹⁰ Artikel 25.2.7a LI 2008.

¹¹¹ Artikel 25.1.3 onder letter a LI 2008.

¹¹² Artikel 25.2.5 L.I 2008.

¹¹³ Rechtbank Breda 1 april 2011, nr. XXX, V-N 2011/28.15.

Let op: als je geen uitstel verleent, kun je alleen invorderingsmaatregelen treffen als de belangen van de Staat worden geschaad.¹¹⁴

Beroep

Wordt beroep aangetekend, dan zal veelal om uitstel van betaling gevraagd worden. Daarbij is artikel 25.2.2 Leidraad Invordering 2008 van belang.

Allereerst moet samen met de inspecteur beoordeeld worden in hoeverre nog sprake is van een daadwerkelijk bestreden bedrag, dan wel of er om andere redenen om uitstel van betaling wordt verzocht. In de situatie dat de Hoge Raad zich al heeft uitgesproken over de enkelvoudige belasting, staat die nu veelal onherroepelijk vast. Voor dit gedeelte kan in beginsel geen uitstel van betaling meer worden verleend.

Voor de bedragen die nog wel ter discussie worden gesteld is dit een gelegenheid om zekerheid voor de betaling van de belastingschuld te vragen.¹¹⁵ Verder verleen je alleen uitstel voor het bestreden bedrag als het niet-bestreden bedrag is betaald.¹¹⁶

14.3.5 Overledenen

Als belastingschuldige is overleden zijn de erfgenamen als rechtsopvolger onder algemene titel aansprakelijk. Zij zijn voor na het overlijden vastgestelde navorderingsaanslagen niet verder aansprakelijk dan voor het ontvangen erfdeel vermeerderd met hetgeen hen is gelegateerd.¹¹⁷ In veel gevallen zal sprake zijn van het beneficiair aanvaarden van de nalatenschap. De aansprakelijkheid beperkt zich dan tot de activa van de boedel.

Met betrekking tot de boete is het volgende van belang. Als belastingschuldige is overleden komt de in de aanslag begrepen boete te vervallen ingeval deze nog niet onherroepelijk vast staat. Staat de aanslag wel onherroepelijk vast dan vervalt de boete eveneens voor zover die op het tijdstip van het overlijden niet is betaald.¹¹⁸

14.3.6 Invorderingsrente

Wellicht zal in een aantal gevallen ook door middel van een bezwaarschrift verzocht worden om de invorderingsrente geheel of gedeeltelijk te verminderen of kwijt te schelden.

In artikel 28.3 en 28.6 Leidraad Invordering 2008 is het van toepassing zijnde beleid opgenomen. Belastingschuldige moet om voor vermindering van in rekening gebrachte invorderingsrente in aanmerking te komen aantonen dat het hem niet kan worden verweten dat de belasting niet tijdig is voldaan en bovendien dat de invordering van rente onredelijk en onbillijk is. Dit zal voor

¹¹⁴ Artikel 25.2.6 LI 2008.

¹¹⁵ Artikel 25.1.13 en 25.2.5 LI 2008.

¹¹⁶ Artikel 25.2.8 LI 2008.

¹¹⁷ Artikel 48 lid 1 Invorderingswet 1990.

¹¹⁸ Artikel 5:42, tweede lid, Awb.

belastingenschuldige niet eenvoudig zijn.

14.3.7 Kwijtschelding/Niet verder bemoeilijken

Kwijtschelding van belasting wordt o.a. niet verleend ingeval sprake is van aan belastingschuldige te wijten opzet of grove schuld dat te weinig belasting is geheven.¹¹⁹ Het zal voor klanten niet eenvoudig zijn aan te tonen dat sprake is van bijzondere omstandigheden die afwijking van het vastgestelde beleid rechtvaardigen.¹²⁰ Wel kan in strikt individueel te beoordelen gevallen besloten worden tot het afzien van (verdere) invorderingsmaatregelen.¹²¹

14.3.8 Invorderen van niet meer bestreden deel van de aanslag

Inmiddels heeft de Hoge Raad de nodige arresten gewezen over de verschuldigde enkelvoudige belasting van de aanslagen. De enkelvoudige belasting is veelal onherroepelijk vast komen te staan, dit geldt dan nog niet voor de boetes. De enkelvoudige belasting moet betaald worden. Alleen voor de boetes kan nog uitstel worden verleend totdat ook hierover duidelijkheid bestaat. Er zijn vragen gerezen over de wijze waarop de invordering gestart moet worden voor de niet meer bestreden belastingbedragen. We volgen hiervoor gewoon de route zoals in de Leidraad Invordering 2008 (artikel 25.2.8) aangegeven:

119 Art. 26.1.9 LI 2008.

120 Art. 4:84 Awb.

121 Art. 26.6 LI 2008.

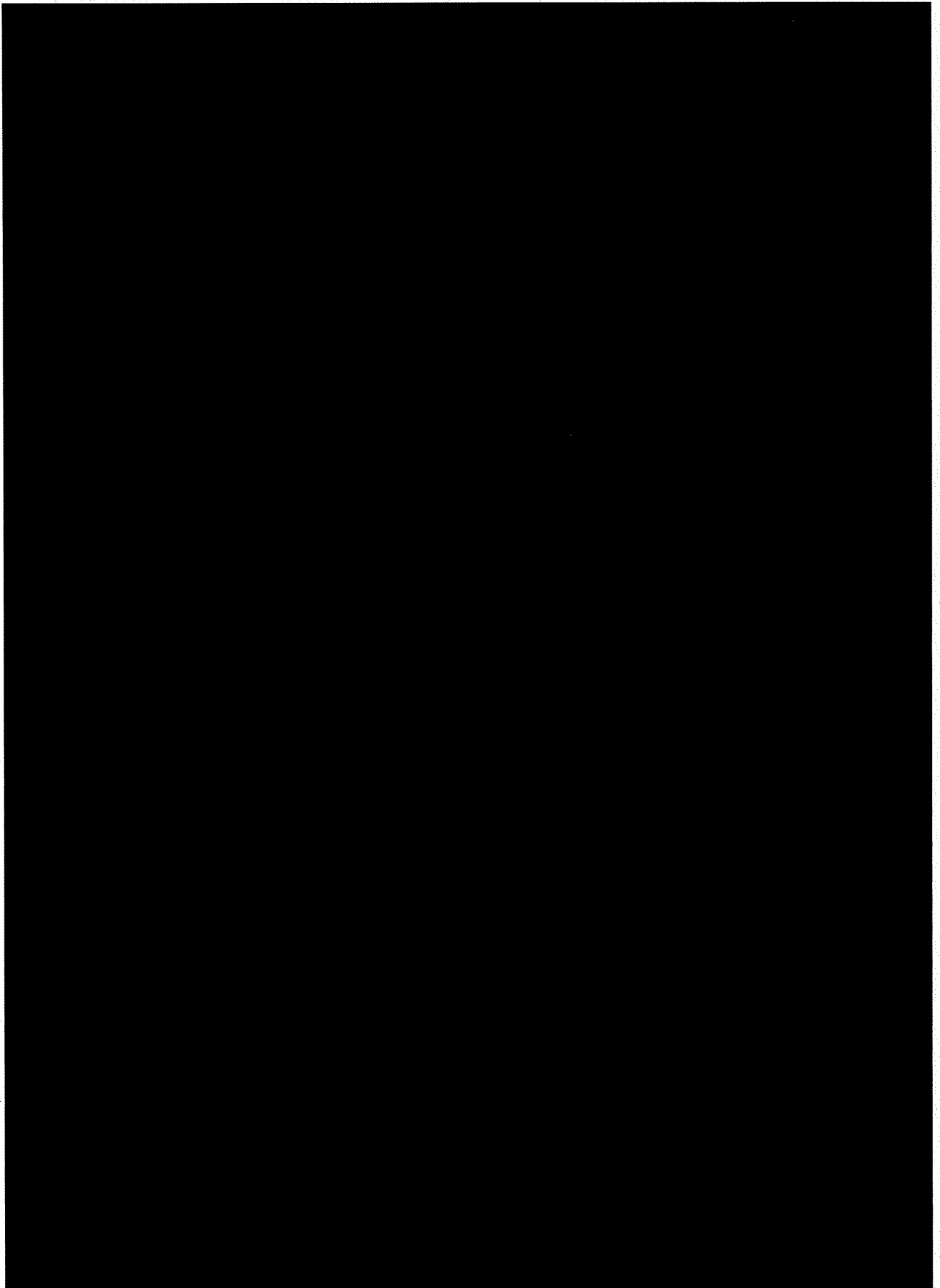
Het verleende UB wordt dus voor de gehele aanslag ingetrokken, waarbij wordt aangegeven dat voor het thans nog bestreden bedrag (de boete) uitstel van betaling kan worden verleend, mits het niet bestreden bedrag wordt betaald. Wordt de enkelvoudige belasting niet voldaan, dan kan de invordering voor de gehele aanslag worden opgestart. Blijf daarbij in het oog houden dat de boete nog wordt bestreden, dus niet voor dat bedrag uitwinnen.¹²²

14.3.9 Marginaal toetsen (artikel 1.1.5 LI 2008)

In de LI 2008 is de marginale toetsing opgenomen. Inmiddels is gebleken dat belastingschuldigen (weigeraars en ontkenners) zich op deze marginale toetsing beroepen. De aanslagen zijn door de (hoogste) rechter beoordeeld en inmiddels onherroepelijk vast komen te staan. De rechter heeft in deze zaken de aanslagen marginaal getoetst. [REDACTED]

¹²² Art. 25.2.6 LI 2008.

[Terug naar inhoudsopgave](#)



[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

