



Werkinstructie IH Conserverende aanslagen IH bij emigratie Jaaronafhankelijk

september 2024

Bestemd voor medewerkers in het IH-proces en de invordering

Auteurs:

5.1.2e	(MKB Eindhoven)
5.1.2e	(MKB Middelburg)

Colofon

Directie
Informatiemanagement
Belastingen (IMB)/
Aanslagbelastingen

Inhoudsopgave

1	Inleiding	3
1.1	Jaaronafhankelijk.....	3
1.2	Gebruikte afkortingen.....	3
1.3	Over deze versie.....	3
2	Conserverende inkomensbestanddelen.....	4
2.1	Bij wie is het te conserveren inkomen bij emigratie belast?	5
3	De conserverende aanslag	6
3.1	CA en emigratie met pensioen- en lijfrenteanspraken	6
3.2	CA opleggen.....	7
	3.2.1 <i>Tijdig opleggen bij uitstel indienen aangifte</i>	7
	3.2.2 <i>Een CA opleggen</i>	7
3.3	Verschuldigde belasting naar evenredigheid verdelen	9
3.4	Voorbeelden CA	9
3.5	Herziening van de CA	9
3.6	Revisierente	10
3.7	Belastingrente	10
3.8	Bijzondere situaties.....	10
	3.8.1 <i>Remigratie en vermindering</i>	10
	3.8.2 <i>Overlijden van emigrant met CA</i>	11
	3.8.3 <i>Echtscheiding</i>	12
	3.8.4 <i>In bepaalde situaties geen CA</i>	12
	3.8.5 <i>Te verrekenen verlies</i>	12
3.9	Toezicht.....	13
4	Gegevens vastleggen en uitwisselen met de ontvanger	14
4.1	Informeren bij niet-emigratie-aanslagen	15
5	Uitstel van betaling/kwijtschelding	16
5.1	Uitstelbeschikking	16
5.2	Voorwaarden voor het verlenen van uitstel	17
5.3	Uitstel intrekken	17
5.4	Overzicht invordering	18
	5.4.1 <i>Excessief lenen</i>	20
5.5	Aandelenfusie, splitsing of fusie	20
5.6	Kwijtschelding	21
5.7	Belastingverdragen	21
5.8	Toezicht tijdens de uitstelfase.....	22
6	Aansprakelijkheid	23
6.1	Aansprakelijk stellen van de verzekeraar	23
7	Voorlopige conserverende aanslag	24
7.1	Na voorlopige CA altijd een definitieve CA.....	24
8	Competentie bij emigratie.....	25

Bijlage 1.1 Model lijfrente/verplichte beroepspensioenregeling()	26
Bijlage 1.2 Model Arbeidspensioen/11-1-g stamrecht()	27
Bijlage 1.3 Model Kapitaalverzekering eigen woning()	28
Bijlage 2 Voorbeeld definitieve CA AB	29
Bijlage 3 Voorbeeld definitieve CA Pensioenen	31
Bijlage 4 Voorbeeld Navordering CA	33
Bijlage 5 Voorbeeld Vermindering definitieve CA	35
Bijlage 6 Voorbeeld CA wegens overlijden	37
Bijlage 7 Informatiebrief EU-landen, Noorwegen, Liechtenstein en IJsland	39
Bijlage 8 Informatiebrief overige landen	40

1 Inleiding

In deze instructie is informatie te vinden over het opleggen van conserverende aanslagen (CA) IH en de invordering daarvan.

De CA kan voorkomen als een voorlopige, definitieve of navorderingsaanslag. Het betreft een afzonderlijke aanslag waarvoor specifieke bepalingen staan in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de loonbelasting 1964 en de Invorderingswet 1990. In voorkomend geval kunnen deze aanslagen ook worden verminderd.

Deze instructie heeft betrekking op de heffing en op de invordering van de CA, meer in het bijzonder de CA als gevolg van emigratie. Het is belangrijk dat de inspecteur en de ontvanger bij het opleggen van de CA, in de uitstelfase en bij de kwijtschelding van de CA, goed met elkaar communiceren en samenwerken.

Per 15 september 2015 is de wetgeving over het uitstel voor de component aanmerkelijk belang in de CA ingrijpend gewijzigd. De ontvanger verleent sindsdien voor dit deel uitstel tot het geheel is voldaan ('levenslang uitstel').

De bijlagen bevatten voorbeelden van conserverende aanslagen en twee beknopte informatiebrieven.

1.1 Jaaronafhankelijk

De werkinstructie is jaaronafhankelijk. Je kunt deze werkinstructie dus voor alle belastingjaren gebruiken. Mocht dit in bepaalde situaties niet kunnen of mogen, dan staat dit expliciet aangegeven.

1.2 Gebruikte afkortingen

De betekenis van alle gebruikte afkortingen in dit document vind je in de [Afkortingenlijst Inkomensheffing](#). Dit document is gepubliceerd op de [site ICT Gebruikersondersteuning, letter I, IH](#).

1.3 Over deze versie

Dit is de eerste versie van deze werkinstructie. Voor het verschijnen van deze versie kon je deze informatie vinden in de Handreiking Conserverende aanslagen. Ten opzichte van de handreiking is er het volgende gewijzigd: keuze als fictief vervreemdingsvoordeel negatief en positief is;

- aanvulling onderdeel te verrekenen verlies en conserverende aanslag;
- gewijzigde uitworpbeweringen en
- gevolgen inwerkingtreding van de Wet excessief lenen.

2 Conserverende inkomensbestanddelen

In art. 2.8 lid 2 tot en met 7 Wet IB 2001 staat welke inkomensbestanddelen worden aangemerkt als te conserveren inkomen. De belastingheffing hierover vindt plaats via een P-aanslag. Het betreft positieve inkomensbestanddelen in verband met:

Code	Toelichting
01	a. pensioenaanspraken bij emigratie (artikel 3.83, lid 1 Wet IB 2001) en Oudedagsverplichting, hierna ODV (artikel 38p lid 4 Wet LB 1964)
02	b. pensioen door buitenlands belastingplichtige verzekerd bij een niet-toegelaten buitenlandse verzekeraar (artikel 7.2, lid 8 Wet IB 2001)
03	c. waardeoverdracht pensioenaanspraken aan een buitenlandse niet-aangewezen verzekeraar, pensioenregeling bij een buitenlandse niet-aangewezen verzekeraar (artikel 3.83, lid 2 Wet IB 2001)
04	d. kapitaal-, spaar- of beleggingsverzekering eigen woning, hierna KEW, bij emigratie (artikel 3.116, lid 4 Wet IB 2001, vanaf 1 januari 2013: artikel 10bis.4 lid 4 Wet IB 2001)
05	e. waardeoverdracht lijfrente in verband met aangaan van een buitenlandse dienstbetrekking (artikel 3.133, lid 2, onderdeel h Wet IB 2001)
06	f. lijfrenterecht dat immigrant opbouwt bij een buitenlandse verzekeraar (artikel 3.133, lid 2, onderdeel j Wet IB 2001)
07	g. lijfrente- of beroepspensioenaanspraken bij emigratie (artikel 3.136, lid 1 tot en met 5 Wet IB 2001)
08	h. doorschuiven stakingswinst via te conserveren inkomen naar een andere IB onderneming (artikel 3.64 Wet IB 2001)
09	i. staking in verband met overlijden ondernemer/resultaatgenieter (artikel 3.58, lid 1/artikel 3.95 Wet IB 2001)
20	j. emigratie aanmerkelijk belanghouder (artikel 4.16, lid 1, onderdeel h Wet IB 2001)
21	k. het niet kunnen doorschuiven van de aanmerkelijk belangclaim bij aandelenfusie, splitsing en juridische fusie bij buitenlands belastingplichtige indien de vennootschap die de aandelen verwerft niet in Nederland is gevestigd (artikel 7.5, lid 4 of 5 Wet IB 2001)
22	l. verplaatsing naar het buitenland van de werkelijke leiding van een vennootschap waarin een buitenlands belastingplichtige een aanmerkelijk belang bezit (artikel 7.5, lid 7 Wet IB 2001)
23	m. verkrijging aanmerkelijk belang buitenlands belastingplichtige o.g.v. huwelijksvermogensrecht, vererving of schenking (artikel 4.17 tot en met 4.17c, jo. 4.38 Wet IB 2001)

Let op!

De cijfercodes komen overeen met de componentcodes die gebruikt worden in de invordering, zoals opgenomen in onderdeel 22.4.7 van de [Handleiding](#) ^{5.1.2i}. De codes die zien op de CA die is opgelegd als gevolg van emigratie zijn vetgedrukt opgenomen in het overzicht.

Naast de in art. 2.8 Wet IB 2001 genoemde gevallen is in de volgende situatie sprake van een geconserveerd bedrag van een gewone aanslag¹:

- | | |
|----|--|
| xx | o. geruisloze inbreng onderneming door een ondernemer die buiten Nederland woont (extra standaardvoorwaarde/artikel 3.65 Wet IB 2001) (Let op: dit is een H-aanslag) |
|----|--|

Een CA in verband met emigratie (zie a, d, g en j) kan meer soorten inkomensbestanddelen betreffen (bijvoorbeeld pensioen, lijfrente en aanmerkelijk belang). Ook binnen 1 soort inkomensbestanddeel kan sprake zijn van meer dan één belastbaar feit (bijvoorbeeld twee lijfrenteverzekerings of AB in twee rechtspersonen).

Wanneer er meerdere AB-pakketten zijn waarvan ten minste één pakket leidt tot een negatief fictief vervreemdingsvoordeel bij emigratie kan de belastingplichtige kiezen uit de volgende 2 mogelijkheden:

- salderen van de positieve en negatieve fictieve vervreemdingsvoordelen, waardoor de component AB in de CA bestaat uit het saldo van positieve en negatieve (fictieve) vervreemdingsvoordelen;
- niet salderen waardoor de component AB in de CA enkel bestaat uit de optelsom van alle positieve (fictieve) vervreemdingsvoordelen.² Het negatieve vervreemdingsvoordeel kan in dat geval leiden tot een te verrekenen verlies uit AB.

2.1 Bij wie is het te conserveren inkomen bij emigratie belast?

Het te conserveren inkomen in verband met pensioen- en lijfrenteaanspraken is belast bij de gerechtigde tot het pensioen of de lijfrente.

Het voordeel uit een KEW bij emigratie behoort tot het belastbare inkomen uit de eigen woning en is een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel in de zin van art. 2.17 lid 5 Wet IB 2001. Dit betekent dat fiscale partners dit voordeel vrij mogen toerekenen.

Ook het fictieve vervreemdingsvoordeel uit een aanmerkelijk belang is een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel en kan door fiscaal partners vrijelijk tussen hen beiden worden toegerekend.

Let op!

Als de fiscale partners geen keuze maken voor de verdeling van het te conserveren inkomen KEW of het fictieve vervreemdingsvoordeel uit aanmerkelijk belang, dan moet de inspecteur bij het opleggen van de CA deze voordelen 50-50 verdelen over de fiscale partners (artikel 2.17 lid 3 Wet IB 2001). Dit doet zich bijvoorbeeld voor als het te conserveren inkomen niet of tot een te laag bedrag is aangegeven.

Deze verdeling werkt niet één op één door naar de invordering. Het intrekken van uitstel van betaling vindt plaats als zich één van de in art. 25 lid 8 IW 1990 genoemde omstandigheden voordoet.

¹ Volgens artikel I, onderdelen A, B en J van het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2026 wordt vanaf – vermoedelijk – 1 januari 2026 ook voor dit component een CA opgelegd.

² Bron: [KG:003:2024:1 Saldering positief en negatief vervreemdingsvoordeel bij emigratie](#)

3 De conserverende aanslag

Het aantal situaties waarin een CA wordt opgelegd is in de Wet IB 2001 limitatief omschreven (zie [2. Conserverende inkomensbestanddelen](#)). Voor de inkomstenbelasting over het te conserveren inkomen wordt een aparte aanslag opgelegd: de conserverende voorlopige aanslag, de conserverende definitieve aanslag of de conserverende navorderingsaanslag (art. 2, lid 3, onderdeel e AWR).

Let op!

Als sprake is van een geruisloze inbreng door een ondernemer die buiten Nederland woont kan de **extra voorwaarde: in buitenland woonachtige aandeelhouder** worden gesteld. Er wordt in die situatie geen afzonderlijke CA opgelegd³. De IB over het te conserveren bedrag maakt dan onderdeel uit van de gewone aanslag. Er mag naar analogie van de bepalingen bij een conserverende aanslag géén belastingrente in rekening worden gebracht.⁴

In de praktijk komt het veelvuldig voor dat belastingplichtigen een aangiftebiljet indienen en bij het conserverend inkomen niets invullen. Dit risico is door selectieregels ondervangen, zie [onderdeel 3.9](#). Ook komt het voor dat na nader onderzoek blijkt dat geen sprake is van conserverend inkomen. Als terecht geen te conserveren inkomen is aangegeven hoeft geen CA of een beschikking geen CA te worden gegeven.

3.1 CA en emigratie met pensioen- en lijfrenteaanspraken

In de arresten van 19 juni 2009⁵ oordeelde de Hoge Raad dat de CA ter zake van emigratie niet mag worden opgelegd als het verdrag de heffing over pensioen- en lijfrenteaanspraken toewijst aan het woonland. Dit houdt in dat (tot 16 juli 2009, de datum van inwerkingtreding van reparatiewetgeving⁶) voor deze aanspraken slechts een CA kan worden opgelegd bij emigratie naar bepaalde landen.

Met ingang van 29 juni 2009 is de wetgeving rond de CA en emigratie met pensioen- en lijfrenteaanspraken aangepast. Vanaf die datum kunnen zich de volgende situaties voordoen:

1. Emigratie naar een land waarmee een belastingverdrag is gesloten dat de heffing over pensioen en/of lijfrente toewijst aan het woonland.

Op grond van art. 3.136 lid 2 t/m 5 van de Wet IB 2001 wordt een CA vanwege emigratie opgelegd over de op het inkomen in mindering gebrachte premies voor pensioen en/of lijfrente. Deze reparatiewetgeving leidde tot prejudiciële vragen aan de Hoge Raad. De Hoge Raad heeft in het arrest van 14 juli 2017⁷ geoordeeld, dat het in de heffing betrekken van pensioen- en lijfrenteaanspraak niet in strijd komt met goede verdragstrouw, maar er moet wel compartimentering plaatsvinden.

³ Volgens artikel I, onderdelen A, B en J van het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2026 wordt vanaf – vermoedelijk – 1 januari 2026 ook voor dit component een CA opgelegd.

⁴ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 5 juli 2023, nr. 22/01143.

⁵ Onder andere Hoge Raad 19 juni 2009, nr. 07/13267, [BNB 2009/265](#).

⁶ Wet van 8 juli 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten (reparatie in verband met arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en lijfrenteaanspraken), [Stb. 2009/304](#).

⁷ Hoge Raad 14 juli 2017, nr. 17/01256, [BNB 2017/186](#).

Die compartimentering betekent een beperking van het te conserveren inkomen tot het bedrag van:

- a. De in de periode 1 januari 1992 tot 1 januari 2001 en na 15 juli 2009 betaalde lijfrentepremies; en
- b. De pensioenpremies die na 15 juli 2009 niet tot het loon zijn gerekend.

Volgens vaststaand beleid worden op 14 juli 2017 onherroepelijk vaststaande CA's niet ambtshalve herzien.

2. Emigratie naar een land waarmee een belastingverdrag is gesloten dat de heffing over pensioen en/of lijfrente toewijst aan het bronland Nederland of een belastingverdrag ontbreekt.

Deze situatie doet zich voor als het belastingverdrag enige bepaling bevat op grond waarvan de bronstaat Nederland mag heffen, bijvoorbeeld bij afkoop. De heffing van degene die emigreert verloopt gelijk aan de situatie van vóór de juni-arresten uit 2009. In die situatie is de waarde in het economisch verkeer van pensioen- en lijfrenteaanspraken belastbaar als te conserveren inkomen.

3.2 CA opleggen

In dit onderdeel kun je lezen hoe je een CA oplegt.

3.2.1 Tijdig opleggen bij uitstel indienen aangifte

Met ingang van het belastingjaar 2023 is de indieningstermijn voor een M- (maar ook een C-) biljet 4 maanden na afloop van het kalenderjaar. Het biljet moet voor 1 mei worden ingediend. Als sprake is van individueel of beconuitstel let dan op de aanslagtermijn. De driejaarstermijn voor het opleggen van de aanslag wordt slechts verlengd met de duur van het verleende uitstel.

Voorbeeld

De gemachtigde vraagt voor het indienen van het M-biljet 2023 uitstel tot 1 mei 2025. Het uitstel vangt aan op 1 mei 2024, de uiterste datum voor het indienen van een M-biljet. In dit geval eindigt de aanslagtermijn op 31 december 2027.

Let op!

Voor aan 2023 voorafgaande belastingjaren was de indieningstermijn voor een M-(maar ook voor een C-) biljet 6 maanden.

Voorbeeld

De gemachtigde vraagt voor het indienen van het M-biljet 2022 uitstel tot 1 mei 2024. Het uitstel vangt aan op 1 juli 2023, de uiterste datum voor het indienen van een M-biljet. In dit geval eindigt de aanslagtermijn op 31 oktober 2026 (dus niet op 31 december 2026!).

3.2.2 Een CA opleggen

Ga voor het opleggen van een CA als volgt te werk:

Stap 1: AV-opdracht

Het opleggen van de VCA en de CA vindt plaats via een AV-opdracht, omdat er geen ondersteuning is in [\[5.1.2i\]](#) Hier vind je de [AV-opdracht en de Toelichting opdracht AV-verwerking](#). De verwerking vindt plaats door CAP IH⁸.

⁸ Met uitzondering van kantoor Buitenland (099). De CA's van P worden door kantoor Buitenland opgelegd en verwerkt.

Tip

In de [Werkinstructie AV- en penposten verwerken](#) vind je meer informatie over het invullen van de AV-opdracht en over het AV-proces. Deze instructie is beschikbaar op de site ICT Gebruikersondersteuning op Intranet op het tabblad [ICT – I – IH – Werkinstructies](#).

In de AV-opdracht vul je de verplichte velden in. Verder geef je aan welke te conserveren inkomensbestanddelen (bijvoorbeeld lijfrente, pensioen, aanmerkelijk belang en dergelijke) ten grondslag liggen aan de CA en het bedrag van de in aanmerking te nemen revisierente (zie voor uitleg over de revisierente par. 3.6). Het is belangrijk om de AV-opdracht goed en volledig in te vullen, omdat bij CAP IH fiscale kennis over de CA beperkt is. Vraag om die reden ook steeds een afloopbericht.

Het is van belang dat de (fictieve) vervreemdingsprijs van het AB bij emigratie juist, dat wil zeggen op de waarde in het economisch verkeer, wordt vastgesteld. Neem bij twijfel over de aangegeven waarde van de aandelen op de emigratiedatum contact op met een waarderingsdeskundige van het eigen kantoor.



Achtergrondinformatie

Als gevolg van de wetwijziging per 15 september 2015 is het belang van een juiste vaststelling van de vervreemdingsprijs toegenomen. Er bestaat, in het geval de AB-houder na 15 september 2015 is geëmigreerd, na afloop van de tienjaarstermijn geen recht meer op kwijtschelding van de AB-component van de CA. Een verleend uitstel van betaling voor deze component van de conserverende aanslag trekken we in naar rato van iedere winstuitdeling etc. Dit betekent dat de AB-component in de CA op enig moment moet worden voldaan. Daarbij geldt geen beperking in de tijd.

Stap 2: Afloopbericht

CAP IH berekent de CA met de applicatie en vervaardigt de aanslagbiljetten. De AV-behandelaar legt het resultaat vast in en in een AV-dossier. CAP IH levert vervolgens een kopie van de CA met een afloopbericht aan de indiener van de AV-opdracht.

Stap 3: Vastlegging in of

Controleer de CA op juistheid en sla deze op in (MKB) of (GO) onder afspraken. Vul daarbij een einddatum in van het jaar 9999 als de CA een box 2 component bevat.

Stap 4: Informeren ontvanger van het competente kantoor

De gegevensuitwisseling met het proces Inning verloopt, met uitzondering van de VCA, via de applicatie , voor het lopende belastingjaar en de voorgaande 9 belastingjaren. Dit geldt zowel voor de aanslaggegevens als de aanvullende informatie die nodig is voor het verlenen van uitstel. Voor de VCA geldt dat CAP IH een afschrift van de aanslag bij Inning aanlevert ter verwerking in (zie [Handleiding](#) paragraaf 6.1.1).

Op de CA is geen splitsing te maken van de belastbare feiten binnen een inkomensbestanddeel. Je moet bij de ontvanger daarom, bij voorkeur na

ontvangst van het afloopbericht, aangeven uit welke belastbare feiten een inkomensbestanddeel bestaat (polisnummers met bijbehorende bedragen).

Bovenstaande is van belang voor de ontvanger voor het verlenen van uitstel van betaling. Het is afhankelijk van het te conserveren inkomensbestanddeel (zie [Leidraad Invordering 2008 \(LI\) artikel 74](#)) aan welke voorwaarden het uitstel van betaling is gebonden. Daarnaast is het voor de ontvanger mogelijk om bij een CA per subonderdeel van een inkomensbestanddeel uitstel van betaling te verlenen en zekerheid te vragen (art. 25 lid 5 IW 1990 jo. art. 1e URIW 1990). De ontvanger verleent het uitstel recht evenredig aan het aandeel van het betreffende inkomensbestanddeel (art. 74.1.3 LI). Indien nodig wordt er meer dan één uitstelbeschikking opgemaakt.

3.3 Verschuldigde belasting naar evenredigheid verdelen

Bij het opleggen van de CA wordt de belasting box 1 (inkomens) evenredig toebedeeld aan de verschillende inkomensbestanddelen. Voor de toerekening van de belasting aan de verschillende elementen van de conserverende aanslag wordt (per box) uitgegaan van het evenredigheidsprincipe. De ontvanger moet volgens de regels in de [Leidraad Invordering 2008](#) het bedrag van de aanslag verdelen naar evenredigheid van de verschillende inkomensbestanddelen.



Voorbeeld met pensioen en lijfrente

Pensioenaanspraken bij emigratie	€ 258.609
Lijfrente- en beroepspensioenaanspraken bij emigratie	€ 10.668
IB/PV over regulier en conserverend inkomen	€ 141.964
IB/PV over regulier inkomen	€ 3.507
IB/PV over conserverend inkomen	€ 138.457
Belasting over Pensioen:	$258.609 / 269.277 \times € 138.457 = € 132.972$
Belasting over Lijfrente:	$10.668 / 269.277 \times € 138.457 = € 5.485$

3.4 Voorbeelden CA

Voorbeelden van de verschillende soorten conserverende aanslagen in verband met emigratie vind je in de bijlagen 2 tot en met 4. In bijlage 5 is een voorbeeld van een vermindering van een CA opgenomen en in bijlage 6 een voorbeeld van een CA wegens overlijden. Bij de CA wordt een bijlage met beknopte informatie meegestuurd. Zie hiervoor bijlage 7 voor EU- en EER-landen en bijlage 8 voor niet-EU/EER-landen.

Let op!

1. Een vermindering van de gewone aanslag kan ook gevolgen hebben voor de opgelegde CA, zie verder art. 2.9 lid 2 Wet IB 2001.
2. Ga terughoudend om met het opleggen van een voorlopige CA. Voor de voorlopige CA gelden afwijkende regels, zie [7. Voorlopige conserverende aanslag](#).

3.5 Herziening van de CA

Wanneer er aanleiding is om de gewone aanslag te verminderen of een navordering op te leggen, dan moet de CA opnieuw worden uitgerekend.

Ga voor de herziening van de CA als volgt te werk:

- Leg een verminderingbeschikking of navorderingsaanslag op. Daarop wordt de resterende belasting box 1 op de CA weer (inkomens)evenredig toegedeeld aan het pensioen en de lijfrente, uiteraard voor zover deze conserverende inkomensbestanddelen na de herziening in stand blijven.

3.6 Revisierente

Op de CA wordt bij pensioen en lijfrente ook een bedrag aan verschuldigde revisierente (art. 30i AWR) vermeld. De revisierente bedraagt meestal 20% van de waarde in het economische verkeer van de aanspraken. De revisierente is geen inkomensbestanddeel, maar is een vergoeding over het genoten belastingvoordeel dat door aftrek van de premies is genoten. De revisierente is geen deel van de te betalen belasting, maar een rentebedrag dat bij de verschuldigde belasting wordt opgeteld om het totaal te betalen bedrag te bepalen.

Op grond van art. 30i lid 3 AWR kan op verzoek van de belastingplichtige de revisierente vastgesteld worden op het door de belastingplichtige aannemelijk gemaakte bedrag dat aan belastingrente zou zijn geheven, indien de premieaftrek via navorderingsaanslagen ongedaan gemaakt zou worden. Dit geldt alleen voor aanspraken die zijn bedongen minder dan tien jaar vóór het jaar waarover de conserverende aanslag wordt opgelegd.

3.7 Belastingrente

Bij conserverende aanslagen wordt geen belastingrente (tot 1 januari 2012: heffingsrente) berekend, met uitzondering van conserverende aanslagen bij overlijden van een binnenlandse ondernemer (art. 3.58 Wet IB 2001) of bij doorschuiving naar een andere onderneming (art. 3.64 Wet IB 2001). Zie art. 30fc lid 6 AWR.

Let op!

Je berekent ook geen belastingrente in situaties van geruisloze inbreng door niet-inwoner. Zie kader op bladzijde 6.

3.8 Bijzondere situaties

Bij het opleggen of volgen van een CA kun je enkele bijzondere situaties tegenkomen. In dit onderdeel lees je hoe je dan te werk gaat.

3.8.1 Remigratie en vermindering

Als een belastingplichtige terugkeert naar Nederland (remigratie) en bij zijn emigratie is aan hem een CA opgelegd, dan wordt de CA bij de remigratie op verzoek van belastingplichtige verminderd. Zie verder:

- Pensioen: art. 3.83 lid 7 Wet IB 2001;
- Lijfrenten: art. 3.138 lid 4 Wet IB 2001;
- Voor kapitaalverzekering eigen woning: art. 10bis.4 lid 5 Wet IB 2001;
- Aanmerkelijk belang: art. 4.25 lid 5 Wet IB 2001, verder uitgewerkt in art. 16 lid 5 UBIB 2001.⁹

Ook de gewone aanslag met een te conserveren deel wegens geruisloze inbreng (extra standaardvoorwaarde art. 3.65 Wet IB 2001) wordt bij remigratie verminderd voor zover er nog een bedrag openstaat op de aanslag. Dit volgt uit

⁹ Voor situaties waarin de aandelen weer in Nederlandse handen komen of de verkrijger in Nederland komt te wonen, zie art. 15a en 16 lid 10, laatste volzin UBIB 2001.

het (nog) niet gepubliceerde vraag en antwoord van de kennisgroep winstfaciliteiten en firmaproblematiek¹⁰.

De CA wordt pas verminderd nadat is gebleken dat in de buitenlandse periode geen handelingen hebben plaatsgevonden op grond waarvan het uitstel van betaling van de CA ingetrokken had moeten worden. Dit betekent dat bijvoorbeeld met de pensioen- of lijfrente aanspraak in het buitenland geen handelingen zijn verricht die geleid hebben of hadden moeten leiden tot invordering van de CA.

Let op!

1. De vermindering van de CA is niet meer dan het bedrag waarvoor nog uitstel van betaling loopt. Dit is vooral van belang bij de vermindering van de component aanmerkelijk belang in de CA.
2. Bij remigratie van de AB-houder moet de verkrijgingsprijs worden vastgesteld op basis van de in art. 16 UBIB 2001 opgenomen (spel)regels.

3.8.2 **Overlijden van emigrant met CA**

Het overlijden van de geëmigreerde belastingplichtige is geen reden om zonder meer de CA te verminderen. De erfgenamen zijn in beginsel de rechtsopvolgers onder algemene titel en de CA is onderdeel van de nalatenschap. Afhankelijk van de woonplaats van de verkrijgers komt de vraag op of de component AB in de CA moet worden verminderd of dat de ontvanger het uitstel van betaling moet intrekken of voortzetten.

Verkrijging van de aandelen door inwoner Nederland

Verkrijgt een inwoner van Nederland de aandelen, dan beoordeelt de ontvanger of het uitstel van betaling geheel of gedeeltelijk moet worden ingetrokken. Na een gedeeltelijke intrekking van het uitstel vermindert de inspecteur de CA met het dan nog op de aanslag openstaande bedrag.

De voor de inwoner van Nederland geldende verkrijgingsprijs is verder uitgewerkt in art. 15a UBIB 2001.

Verkrijging van de aandelen door niet-inwoner Nederland

Ook in het geval een niet-inwoner de aandelen verkrijgt beoordeelt de ontvanger of het uitstel van betaling geheel of gedeeltelijk moet worden ingetrokken. Bij gedeeltelijke intrekking kan de ontvanger, op verzoek, het uitstel voor het resterende deel van CA voortzetten.

Ook in dit geval regelt art. 15a UBIB 2001 de berekening van de verkrijgingsprijs die geldt voor de verkrijgers van de aandelen.

Let op!

Met ingang van 1 januari 2010 is de wetgeving gewijzigd. Het uitstel van betaling voor de component AB-winst bij emigratie in de conserverende aanslag kan niet worden voortgezet voor zover sprake is van beleggingsvermogen. Zie verder art. 2 lid 8 URIW 1990. Een soortgelijke bepaling voor schenking van de aandelen staat in art. 2 lid 10 URIW 1990.

¹⁰ Bron: [KG: 21-212-0012](#)

Bij een CA die is opgelegd ten aanzien van opgebouwde pensioenaanspraken rijst de vraag of er sprake is van nabestaandenpensioen. Is er geen sprake van nabestaandenpensioen, dan komt met het overlijden van de geëmigreerde belastingplichtige een einde aan het pensioenrecht. In dat geval geeft het overlijden van belastingplichtige aanleiding tot kwijtschelding van de CA, maar enkel voor het deel dat ziet op de opgebouwde pensioenaanspraken.

3.8.3 *Echtscheiding*

Een echtscheiding na de emigratie heeft geen invloed op de hoogte van de CA. De latere verdeling kan overigens wel aanleiding zijn om het uitstel van betaling geheel of gedeeltelijk in te trekken.

3.8.4 *In bepaalde situaties geen CA*

Wanneer sprake is van een stamrecht in verband met ontslag (ook wel: goudenhanddrukpolis)¹¹ of een kapitaalverzekering met lijfrenteclausule¹² is er geen sprake van te conserveren inkomen.

Een bijzondere situatie doet zich voor als in de opbouwfase van een buitenlands pensioen recht bestaat op aftrek elders belast en de desbetreffende werknemer emigreert. Nederland heeft dan bij de opbouw van het pensioen geen fiscale faciliteiten verleend. De kennisgroep IBR niet winst en ph is van mening dat in die situatie de waarde van het buitenlandse pensioen cq. de premies etc. voor dit pensioen niet tot het te conserveren inkomen behoren.¹³

Bovendien blijft het opleggen van een CA achterwege als sprake is van een passant in de zin van art. 4.18 Wet IB 2001.

Let op!

De passantenregeling geldt niet voor een AB in een in Nederland gevestigde vennootschap.

3.8.5 *Te verrekenen verlies*

Het te conserveren inkomen is niet van invloed op de hoogte van het te verrekenen verlies. Dat is geregeld in art. 3.149 Wet IB 2001. Op grond van dat artikel wordt het verlies uit werk en inkomen bepaald zonder rekening te houden met te conserveren inkomen.

Overigens is het te verrekenen verlies ook niet van invloed op het te conserveren inkomen. Dat volgt uit de tweede volzin van art. 2.9 lid 1 Wet IB 2001. Kortom: bij het opleggen van de CA houd je geen rekening met te verrekenen verliezen. De verliezen verminderen wel het gewone inkomen, maar niet het te conserveren inkomen, ook niet op een later tijdstip.

¹¹ Een goudenhanddrukpolis is voor de CA niet gelijkgesteld met pensioenen.

¹² Pre brede herwaarderingspolissen met een ingangsdatum voor 1 januari 1992. De premies voor een dergelijke verzekering worden, op grond van het in art. O en T Invoeringswet Wet IB 2001 opgenomen overgangsrecht, niet aangemerkt als uitgaven voor inkomensvoorziening.

¹³ Bron: [standpunt kennisgroep IBR IB-niet winst van 15 juli 2021 \(niet gepubliceerd\)](#).

3.9

Toezicht

Bij de behandeling van M biljetten zijn de volgende selectieregels van belang:

Immigrant: Aanmerkelijk belang

- H1050 M-biljet: Immigratie (groot)aandeelhouder: beoordeel step up/step down.
- W466 Bel. pl. is geremigreerd in bel.jaar. Beoordeel op eventuele vermindering CA.

Emigrant: Pensioen/lijfrente

- H1062 M-biljet: Emigratie; beoordeel te conserveren inkomen i.v.m. mogelijke lijfrentevoorziening.
- H1069 M-biljet: Emigratie; beoordeel te conserveren inkomen; zie ook aangifte(n) VPB.

Emigrant: Aanmerkelijk belang

- H1068 M-biljet: Emigratie; beoordeel te conserveren inkomen; zie ook aangifte(n) VPB.

Emigrant: Eindafrekening IB ondernemer

- H1067 M-biljet: Emigratie; beoordeel afrekening bij emigratie (zie winst vorig jaar, geen stakingswinst huidig jaar).

Attentie opleggen pen aanslag

- H1066 M-biljet: Emigratie; opleggen pen-aanslag i.v.m. te conserveren inkomen box 1 (tot 2022 box 1 en box 2)
- H1099 M-biljet: Emigratie; opleggen pen-aanslag i.v.m. te conserveren inkomen box 2

Let op!

Als het te conserveren bedrag niet of tot een onjuist bedrag in de aangifte is opgenomen, vergeet dan niet het bedrag in de desbetreffende rubriek in [5.1.2i](#) aan te passen.

4 Gegevens vastleggen en uitwisselen met de ontvanger

De onderliggende gegevens van de (voorlopige) CA moeten goed bewaard worden. Deze gegevens zijn bijvoorbeeld van belang bij het opleggen van een definitieve CA, een 'repeterende' CA (in verband met de aangroei van pensioen- en lijfrente-aanspraken), de behandeling van bezwaarschriften en eventuele vermindering van de CA bij remigratie. Voor de ontvanger is het goed administreren van de gegevens van belang voor de bewaking van het uitstel van betaling en de verjaring van (een onderdeel van) de conserverende aanslagen; in veel gevallen dienen de gegevens in ieder geval opgeslagen te worden gedurende tien jaar. Hierop bestaat een uitzondering voor de component AB bij emigratie na 15 september 2015. Deze gegevens met betrekking tot deze component moeten worden bewaard tot dat deze component geheel is afgewikkeld. Dat kan (veel) langer zijn dan tien jaar.

Voor de behandeling van de CA ga je als volgt te werk:

1. Leg in (MKB) of (GO) vast welk bedrag van de (voorlopige) CA betrekking heeft op een bepaald inkomensbestanddeel en wat de onderliggende gegevens hiervan zijn.
2. Sla de CA op in of onder afspraken.

Let op!

De gegevens met betrekking tot de AB-component in de CA, in geval van emigratie na 15 september 2015, moeten worden bewaard tot de finale afwikkeling van de CA. Sla deze gegevens daarom op in onder afspraken met einddatum 9999.¹⁴

3. Verstrek de ontvanger van het competente kantoor, indien nodig, een nadere specificatie, polisnummers, gegevens van verzekeringsmaatschappijen, kennisgevingen aansprakelijkheidstelling van verzekeraars, uitdraaien uit of en andere onderliggende stukken, aan de hand waarvan de ontvanger uitstel van betaling kan verlenen. Dit is ook van belang voor de door de ontvanger te vragen zekerheid of nader te stellen voorwaarden.
4. Wanneer er een omstandigheid plaatsvindt die gevolgen heeft voor de belastingheffing, de aanpassing van de CA of de invordering, dan ga je met de ontvanger in overleg. Een dergelijk overleg vindt plaats op verzoek van de ontvanger, onder andere na ontvangst van een reactie op een standaardbrief, of naar aanleiding van een uitworpbevestiging.

Voorbeeld

Voorbeeld 1: in jaar 10 na emigratie, als de ontvanger beoordeelt of recht bestaat op kwijtschelding van de belasting die ziet op de component pensioen en lijfrente.

Voorbeeld 2: vervreemding van de aandelen die ten grondslag liggen aan het uitstel van betaling voor de component box 2 in de CA, het genieten van dividenden op die aandelen of liquidatie van de rechtspersoon.

¹⁴ De termijn voor schonen is vastgelegd in Selectielijst_Belastingdienst_Belastingregios_2012_3159. Daarin is bepaald dat de documenten m.b.t. de (V)CA niet worden geschoond.

Voorbeeld 3: overlijden van de belastingschuldige.
Bepaal in deze situaties samen met de ontvanger wat de gevolgen zijn.

4.1 Informeren bij niet-emigratie-aanslagen

Ook bij niet-emigratie-aanslagen met conserverend inkomen is het van belang om de ontvanger te informeren. De niet-emigratie-aanslagen met conserverend inkomen staan ook in hoofdstuk 2 van deze werkinstructie en zijn daar niet vetgedrukt.

Let op!

Voor een conserverende aanslag bij staken van de onderneming door overlijden (art. 3.58 Wet IB 2001) kan, op verzoek van de erfgenamen, en onder voorwaarden 10 jaar uitstel van betaling worden verleend. Gedurende deze termijn wordt dan geen invorderingsrente in rekening gebracht. Na afloop van de tienjaarstermijn moet de CA worden voldaan.

5 Uitstel van betaling/kwijtschelding

Bij het verlenen van uitstel kunnen de volgende situaties voorkomen:

- a. Emigratie naar een EU-land of een EER-land (Noorwegen, Liechtenstein en IJsland);
- b. Emigratie naar een niet-EU/EER-land;
- c. Overige gevallen waarin er geen sprake is van emigratie, maar om andere redenen een CA wordt opgelegd.

Zie [overzicht EU-landen](#).

a. Emigratie naar EU-land of EER-land (Noorwegen, Liechtenstein en IJsland)

De ontvanger verleent in deze gevallen automatisch uitstel van betaling.¹⁵ De belastingplichtige hoeft dus geen verzoek in te dienen. De ontvanger dient wel één of meerdere uitstelbeschikking(en) ([zie 5.1](#)) op te maken en te versturen.

b. Emigratie naar een niet-EU/EER-land

In deze situatie fungeert het indienen van een M-biljet ook als een verzoek om uitstel van betaling voor een nog op te leggen conserverende aanslag. Er hoeft dan niet expliciet om uitstel van betaling te worden verzocht. Anders dan in situatie a kan de ontvanger aan het verlenen van uitstel nadere voorwaarden verbinden, bijvoorbeeld zekerheid. De ontvanger dient één of meerdere uitstelbeschikkingen ([zie 5.1](#)) op te maken en te versturen.

c. Overige gevallen waarin geen sprake is van emigratie

De belastingschuldige moet in deze situatie, bijvoorbeeld bij toepassing van de extra standaardvoorwaarde bij geruisloze inbreng, wel een schriftelijk verzoek tot uitstel van betaling bij de ontvanger indienen. Op het aanslagbiljet wordt de belastingschuldige erop gewezen dat, als hij gebruik wil maken van de wettelijke aanspraak op uitstel, hij een schriftelijk verzoek hiervoor moet indienen bij de ontvanger. Als geen verzoek om uitstel wordt gedaan, dan moet de invordering plaatsvinden als ware het een reguliere (voorlopige) aanslag. Voor een CA geldt dezelfde betalingstermijn als voor een reguliere aanslag.

5.1 Uitstelbeschikking

Als sprake is van één inkomensbestanddeel dat ten grondslag ligt aan de (voorlopige) CA, is het bedrag waarvoor uitstel moet worden verleend gelijklopend daaraan.

Let op!

1. Als sprake is van meerdere bestanddelen, dan moet de ontvanger per bestanddeel een aparte uitstelbeschikking opmaken.
2. Bij emigratie na 15 september 2015 geldt er geen tienjaarstermijn meer voor de AB-component in de CA, maar een (veel) langere termijn.

In de uitstelbeschikking van de belastingschuldige die emigreert naar een EU/EER-land wordt standaard de zinsnede opgenomen dat het uitstel vervalt als de belastingschuldige (door)verhuist naar een niet-EU/EER-land. Ook wordt vermeld dat bij dooremigratie naar een niet-EU/EER-land opnieuw een verzoek tot uitstel van betaling kan worden gedaan. In dit geval kan de ontvanger bij het verlenen van uitstel zekerheid vragen.

¹⁵ Dit is een gevolg van het arrest HvJ EU 11 maart 2004, nr. C-9/02 (Hughes de Lasteyrie du Saillant), *BNB* 2004/258i

Tip

De applicatie [5.1.2i](#) – map Invordering/NUB uitstel van betaling bevat standaardbrieven. Daarnaast is het mogelijk om in [5.1.2i](#) – standaardbrieven op te maken (DB40 en DB41). De DB41 kan niet worden gebruikt als uitstelbeschikking voor het verlenen van levenslang uitstel voor het AB component in de CA. Gebruik voor dit uitstel de standaardbrief in [5.1.2i](#)

5.2**Voorwaarden voor het verlenen van uitstel**

In hoofdstuk 2 zijn de verschillende bestanddelen beschreven die ten grondslag kunnen liggen aan een CA. Voor ieder bestanddeel moet door de ontvanger bij emigratie naar een niet-EU-land een beoordeling plaatsvinden op het punt van de te stellen zekerheid. In de voorwaarden bij het te verlenen uitstel moet dit tot uitdrukking komen.

**Achtergrondinformatie**

Als het bijvoorbeeld gaat om de bestanddelen Kapitaalverzekering eigen woning en AB, dan moet zekerheid worden gesteld als het een emigratie naar een niet-EU- of niet-EER-land betreft. Voor de bestanddelen pensioen- en lijfrenteaanspraken in grensoverschrijdende situaties hoeft alleen zekerheid te worden gesteld als de betreffende aanspraken worden ondergebracht bij een buitenlandse verzekeraar of pensioenfonds buiten de EU/EER. Er hoeft geen zekerheid te worden gesteld als de betreffende buitenlandse maatschappij gekwalificeerd is als een door onze minister aangewezen verzekeraar. Welke verzekeraars hiervoor in aanmerking komen, is door het Ministerie van Financiën bekend gemaakt, zie [overzicht aangewezen verzekeraars](#).

Bij het stellen van zekerheid gaat de voorkeur uit naar zekerheden die op eenvoudige wijze kunnen worden gesteld, bewaakt en zo nodig uitgewonnen; bijvoorbeeld een bankgarantie, een hypotheekrecht, een verpanding en dergelijke. Ook het verpanden van pensioenkapitaal aan de Belastingdienst behoort tot de mogelijkheden, maar hier wordt terughoudend mee omgegaan. Voor een zekerheidstelling kan ook gebruik worden gemaakt van een bank die in Nederland een filiaal heeft en onder het vergunningstelsel van de DNB valt, mits de zekerheid maar in Nederland te gelde kan worden gemaakt of kan worden uitgewonnen.

De ontvanger kan nadere voorwaarden stellen aan het verlenen van uitstel van betaling van het deel van de conserverende aanslag dat ziet op aanmerkelijk belang. Dat is geregeld in art. 2 URIW 1990 en verder uitgewerkt in art. 74.4 Leidraad Invordering 2008. De jaarlijkse aanlevering van gegevens, zoals fiscale jaarstukken en het actuele adres van de belastingschuldige, moet de ontvanger bewaken.

5.3**Uitstel intrekken**

Het uitstel van betaling moet tussentijds worden ingetrokken als sprake is van een zogenaamde 'verboden handeling'. De specifieke artikelen uit de Uitvoeringsregeling invorderingswet 1990 leggen aan belastingschuldige de verplichting op aan de ontvanger – onverwijld – schriftelijk mededeling te doen van een dergelijke handeling, zie bijvoorbeeld art. 2 lid 11 URIW 1990.

Voor een beschrijving van de gevallen die aanleiding geven het uitstel in te trekken, wordt verwezen naar art. 25 lid 4, 5 en 8 IW 1990. Een voorbeeld van een verboden handeling is de afkoop van een pensioenregeling.

Tip

Voor het intrekken van het uitstel voorziet het [5.1.2i](#) – map Invordering/NUB uitstel van betaling in een voorbeeld.

Het intrekken van een verleend uitstel is een voor bezwaar vatbare beschikking waarop de procedure van hoofdstuk V AWR van toepassing is.

Het kan voorkomen dat voor meerdere bestanddelen in de aanslag uitstel is verleend en dat slechts bij één bestanddeel sprake is van een verboden handeling. In dat geval moet het uitstel alleen voor het betreffende bestanddeel worden ingetrokken. Ook is het mogelijk dat binnen één bestanddeel sprake is van meerdere belastbare feiten, bijvoorbeeld twee lijfrenteverzekeringen, en er zich bij één verzekering een verboden handeling voordoet. In dat geval moet het uitstel worden ingetrokken voor het bedrag dat ziet op die betreffende lijfrenteverzekering. Na intrekking van het uitstel kan worden gestart met de invordering en kan de eventueel verstrekte zekerheid worden uitgewonnen.

Bijzondere aandacht vraagt de CA met een component AB-winst in verband met emigratie na 15 september 2015, om de volgende drie redenen:

1. Voor deze CA geldt niet een uitsteltermijn van 10 jaar, maar een (veel) langere termijn;
2. Het uitstel voor deze component wordt niet enkel ingetrokken bij vervreemding van de aandelen, maar ook bij (fictieve) winstuitdelingen aan de belastingschuldige¹⁶;
3. De ontvanger kan nadere voorwaarden stellen, zoals het [jaarlijks overleggen van jaarstukken](#).

Let op!

Als er sprake is van een emigratie voor 15 september 2015, 15.15 uur en er een CA is opgelegd met AB-component is art. 70ea IW 1990 van toepassing. Volgens dit artikel dient voor het intrekken van het uitstel van betaling alsmede voor de kwijtschelding van de CA te worden gekeken naar de tot 15 september 2015 geldende tekst van art. 25 lid 8 en art. 26 lid 2 IW 1990.

5.4**Overzicht invordering**

Voor de invordering geldt het volgende overzicht:

Inkomensbestanddeel	Uitstel	Kwijtschelding	Zekerheid (bij emigratie naar een niet EU/EER land)	Invorderingsrente
Art. 3.58 lid 1 IB, art. 3.95 IB Stakingswinst ivm overlijden	Art. 25 lid 17 IW, art. 28 lid 2 IW, art. 5a URIW; Maximaal 10 jaar	n.v.t.	Nee, art. 74.10 LI	Nee, niet gedurende termijn waarvoor uitstel is verleend. Zie 74.10 LI

¹⁶ Volgens artikel XI, onderdeel B onder 2 van het wetsvoorstel Fiscale verzamelwet 2026 wordt in de tekst van artikel 25 lid 8 onderdeel b IW 1990 "waarin de belastingschuldige de aandelen of winstbewijzen houdt, reserves aan de belastingschuldige heeft uitgedeeld" vervangen door "op de aandelen of winstbewijzen die aan het uitstel ten grondslag liggen, reserves heeft uitgedeeld". Deze wijziging treedt, vermoedelijk, per 1 januari 2026 in werking. Na die wijziging zal ook intrekking van het uitstel van betaling volgen als een ander dan de belastingschuldige de winstuitdeling geniet.

Art. 3.64 IB: Stakingswinst en nieuwe onderneming	Art. 25 lid 4 IW, art. 1d URIW; 1 jaar met eventuele verlenging	n.v.t.	N.v.t. (bij emigratie wordt uitstel beëindigd)	Ja, over de gehele periode waarvoor uitstel is verleend
Art. 3.83 lid 1 en 2 IB, art. 7.2 lid 8 IB, art. 38p lid 4 LB: Pensioenaanspraken in grensoverschrijdende situaties	Art. 25 lid 5 IW, art. 1 e URIW; Maximaal 10 jaar	Art. 26 lid 2 en 3 IW	Ja, tenzij aanspraken in NL verzekerd blijven; of kapitaal wordt ondergebracht Bij een buitenlandse aangewezen maatschappij 74.2.1 LI	Ja, als uitstel wordt beëindigd, zie 74.10 LI
Art. 3.133 lid 2 IB, art. 3.136 lid 1 IB: Lijfrenteaanspraken in grensoverschrijdende situaties	Art. 25 lid 5 IW, art. 1 e URIW; Maximaal 10 jaar	Art. 26 lid 2 IW, art. 1f URIW	Ja, tenzij aanspraken in NL verzekerd blijven; of kapitaal wordt ondergebracht bij een buitenlandse aangewezen maatschappij 74.2.1 LI	Ja, als uitstel wordt beëindigd, zie 74.10 LI. Aanvangsdatum inv. rente, zie art. 28 lid 2 IW en art. 6 lid 1 UBIW.
Art. 10bis.3 lid 4 IB, art. 10bis.4 lid 5 IB: Voordeel uit kapitaal-, spaar- of beleggingsverzekering eigen woning	Art. 70b IW, art. 40g URIW; Voor zolang woning kwalificeert als 'eigen woning' in de zin van IB 2001	Art. 70ba IW, art. 40h URIW	Ja	Ja, als uitstel wordt beëindigd, zie 74.10 LI
Art. 4.16 lid 1 onderdeel h (emigratie), art. 4.17 t/m 4.17c jo. art. 4.38 IB, art. 7.5 lid 4, 5 en 7 IB: Vervreemdingsvoordelen uit aanmerkelijk belang	Art. 25 lid 8 IW, art. 28 lid 2 IW, art. 2 URIW	Art. 26 lid 4 en 5 IW. ¹⁷	Ja	Ja, als uitstel wordt beëindigd, zie 74.10 LI. Aanvangsdatum inv. rente, zie art. 28 lid 2 IW en art. 6 lid 1 UBIW.
Art. 3.65 en extra standaardvoorwaarde bij geruisloze inbreng	Art. 25 lid 8 IW van overeenkomstige toepassing	Art. 26 lid 4 en 5 IW van overeenkomstige toepassing	Nee	Nee, niet gedurende uitsteltermijn. Wel als uitstel wordt beëindigd, zie 74.10. Zie ook extra standaardvoorwaarde bij art. 3.65 IB (in bijlage 2).

¹⁷ Emigratie voor 16-09-2015: art. 70ea IW en art. 4 URIW: na 10 jaar uitstel volgt kwijtschelding.

5.4.1 **Excessief lenen**

Per 1 januari 2023 is de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap in werking getreden. Op grond van art. 4.14a lid 1 Wet IB 2001 wordt een fictief regulier voordeel in aanmerking genomen bij de aanmerkelijkbelanghouder, voor zover de aanmerkelijkbelanghouder op de peildatum een schuld heeft aan de vennootschap die meer bedraagt dan het maximumbedrag. Het fictief regulier voordeel wordt geacht aan het einde van het kalenderjaar te zijn genoten (art. 4.43 lid 3 Wet IB 2001). Het maximumbedrag is in 2023 € 700.000. Per 31 december 2024 geldt een nieuw maximumbedrag van € 500.000. Het maximumbedrag wordt verhoogd voor zover een fictief regulier voordeel wordt genoten (art. 4.14a lid 2 Wet IB 2001).

Fictief regulier voordeel bij emigratie

Indien een belastingplichtige met een aanmerkelijk belang emigreert en eerder een fictief regulier voordeel in aanmerking is genomen, wordt bij emigratie het vervreemdingsvoordeel verlaagd met dit eerder in aanmerking genomen fictief regulier voordeel (art. 4.14d Wet IB 2001). Het maximumbedrag blijft gelijk.

Fictief regulier voordeel na emigratie

De Wet excessief lenen bij eigen vennootschap heeft ook gevolgen voor het beëindigen van het uitstel van betaling. Het uitstel van betaling voor een CA met aanmerkelijk belang wordt op grond van art. 25c IW 1990 beëindigd voor het bedrag van de belasting over het fictief positief regulier voordeel (art. 4.13 lid 1 onderdeel f Wet IB 2001). Schulden aan vennootschappen waar de belastingschuldige een aanmerkelijk belang heeft verworven na de emigratie blijven daarbij buiten aanmerking (art. 25c, lid 3 IW 1990). Het bedrag waarvoor het uitstel van betaling dient te worden ingetrokken, wordt bepaald als ware de belastingschuldige nog woonachtig is in Nederland en wordt verminderd met:

- i. de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting over het fictief reguliere voordeel en
- ii. de in het buitenland feitelijk geheven belasting over het fictief reguliere voordeel (art. 25c lid 2 IW 1990).

Let op!

Art. 25c IW 1990 is niet van toepassing indien een CA is opgelegd voor emigratie voor 15 september 2015, 15.15 uur (art. 70ea lid 2 IW 1990).

5.5 **Aandelenfusie, splitsing of fusie**

Wanneer de belastingplichtige de aandelen die aan het uitstel ten grondslag liggen vervreemdt in het kader van een aandelenfusie (art. 3.55 Wet IB 2001), een splitsing (art. 3.56 Wet IB 2001) of een fusie (art. 3.57 Wet IB 2001) kan het uitstel van betaling onder nader te stellen voorwaarden worden voortgezet (art. 25 lid 8 onderdeel a IW 1990). De belastingplichtige moet daarvoor een schriftelijk verzoek indienen. Dan worden de aandelen of de winstbewijzen van de verkrijgende vennootschap voortaan geacht aan het verleende uitstel ten grondslag te liggen (art. 2 lid 7 URIW 1990).

5.6 Kwijtschelding

Art. 26 IW 1990 regelt de situaties waarin de conserverende aanslag geheel of gedeeltelijk kan worden kwijtgescholden. Dit betreft de volgende situaties:

- a. Na afloop van de 10 jaarstermijn (lid 2)

Let op!

Dit geldt niet voor de AB-component in de CA bij emigratie na 15 september 2015, 15.15 uur. Die component wordt niet geheel of gedeeltelijk kwijtgescholden, tenzij zich een situatie voordoet als onder c of d hierna.

- b. Bij verboden handelingen met betrekking tot een CA in verband met pensioen- en lijfrenteanspraken voor zover er sprake is van:
- i. waardedaling in het economisch verkeer;
 - ii. de belasting lager is als de belastingschuldige op het moment van deze handeling in Nederland zou wonen (tarieftoets);
 - iii. op grond van een belastingverdrag is het voordeel niet in Nederland belastbaar (lid 3).
- c. Er is in Nederland dividendbelasting of inkomstenbelasting verschuldigd over een regulier voordeel uit AB (lid 4).
- d. Bij vervreemding van de aandelen voor zover:
- i. de waarde van de aandelen sinds de emigratie, anders dan als gevolg van uitdelingen of terugbetaling kapitaal, is gedaald;
 - ii. de belasting lager is als de belastingschuldige op het moment van vervreemding in Nederland zou wonen (tarieftoets);
 - iii. op grond van een belastingverdrag het heffingsrecht aan het andere land toekomt en door dat land feitelijk belasting is geheven over die vervreemding (lid 5).
- e. Tarieftoets bij verboden handeling KEW (Kapitaalverzekering eigen woning)-polis (art. 70ba IW 1990).

De kwijtschelding ziet ook op de belastingrente en de revisierente.

Let op!

Bij kwijtschelding van de gehele of gedeeltelijke conserverende aanslag moet de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang worden aangepast. De verkrijgingsprijs moet ook worden aangepast als en voor zover de ontvanger het uitstel van betaling intrekt omdat sprake is van een winstuitdeling (art. 21 lid 1 UBIB 2001).

5.7 Belastingverdragen

Het moment van heffing bij emigratie vindt plaats op het moment direct voorafgaand aan de emigratie van de belastingplichtige (art. 4.46 lid 2 Wet IB 2001). Dit houdt in dat ten tijde van de heffing er nog geen sprake is van een grensoverschrijdende situatie en het volledige heffingsrecht aan Nederland toekomt. Voor de verschuldigde inkomstenbelasting wordt een conserverende aanslag opgelegd. Ten aanzien van de CA kan uitstel van betaling worden verleend (zie par. 5.2). Indien op een later moment dit uitstel wordt ingetrokken door een 'verboden handeling', zal Nederland niet worden beperkt in haar heffingsrecht door verdragstoepassing. Het belastbare feit heeft zich immers al voor emigratie voorgedaan.

In sommige (oude) belastingverdragen is een AB-voorbehoud met een vijf- of tienjaarstermijn opgenomen. Deze vijf- of tienjaarstermijn ziet op de heffing van belasting, niet op de invordering daarvan. De AB-component in de CA mag dus ook worden geïnd na de in het belastingverdrag opgenomen vijf- of tienjaarstermijn.

Let op!

Wanneer de aandelen die ten grondslag liggen aan de CA worden vervreemd moet het uitstel van betaling worden ingetrokken en worden beoordeeld of (een deel van) de CA moet worden kwijtscholden. Art. 26 lid 5 IW 1990 houdt rekening met de situatie dat op grond van een belastingverdrag het heffingsrecht over de vervreemdingsvoordelen aan een ander land is toegewezen. In dat geval wordt kwijtschelding verleend tot een bedrag gelijk aan de in het buitenland ter zake van die vervreemding **feitelijk geheven** belasting. Er wordt niet meer kwijtscholden dan waarvoor uitstel van betaling is verleend.

5.8 Toezicht tijdens de uitstelfase

Voor het toezicht tijdens de uitstelfase zijn de volgende regels van belang:

- W462: Openstaande conserverende aanslag IH en in Vpb is verdeling aandelenkapitaal gewijzigd. Beoordeel of de CA moet worden ingevorderd.
- W463: Openstaande conserverende aanslag IH en in Vpb toename rek. crt. digra. Beoordeel of de CA moet worden ingevorderd.
- W464: Openstaande conserverende aanslag IH en in Vpb uitdeling van winst. Beoordeel of de CA moet worden ingevorderd.
- W465: Openstaande conserverende aanslag IH en belastingplichtige of zijn partner is overleden. Beoordeel of de CA moet worden ingevorderd.

Wanneer een dergelijke uitwerpbewering zich voordoet moet samen met de ontvanger worden onderzocht of het uitstel geheel of gedeeltelijk ingetrokken moet worden.

6 Aansprakelijkheid

Met ingang van 2001 bestaat de mogelijkheid tot aansprakelijkstelling van de verzekeraar van een verplicht beroepspensioen, de verzekeraar van een arbeidspensioen en de verzekeraar van een kapitaalverzekering eigen woning. De mogelijkheid tot aansprakelijkstelling van een verzekeraar in verband met een lijfrente was voorheen al aanwezig en is gehandhaafd.

Volgens een bepaling die per 1 januari 2010 is opgenomen, kan de verkrijger van AB-aandelen die in het buitenland woont aansprakelijk worden gesteld. Deze is onder voorwaarden aansprakelijk voor de CA die aan de schenker is opgelegd.

De aansprakelijkstelling is geregeld in de Invorderingswet 1990:

- Art. 44a regelt de aansprakelijkheid van de lijfrenteverzekeraar en, als het belastingverdrag het heffingsrecht over pensioen aan het nieuwe woonland toewijst, de pensioenverzekeraar;
- Art. 44b voorziet in de mogelijkheid van aansprakelijkstelling van de pensioenverzekeraar;
- Art. 45 regelt de aansprakelijkheid van degene die buiten Nederland woont en krachtens schenking een AB verkrijgt van een inwoner van Nederland;
- Art. 70c (tot 1 januari 2013: art. 44c) regelt de aansprakelijkheid van de verzekeraars van kapitaalverzekering in verband met de eigen woning.

Op de aansprakelijkstelling zijn de formele bepalingen van art. 49 e.v. van de Invorderingswet 1990 van toepassing.

De verzekeraar, die op grond van artikelen 44a, 44b, 70c (voorheen: 44c) IW 1990 aansprakelijk is, dient na het ontstaan van zijn aansprakelijkheid hiervan zo snel mogelijk in kennis te worden gesteld door de inspecteur.¹⁸

6.1 Aansprakelijk stellen van de verzekeraar

Ga voor het aansprakelijk stellen van de verzekeraar als volgt te werk:

1. Gebruik voor de kennisgeving van de verzekeraar de in voornoemd besluit opgenomen modelbrieven, zie hiervoor de bijlagen 1.1 t/m 1.3.
2. Vermeld in de kennisgeving het maximale bedrag waarvoor de verzekeraar aansprakelijk is. De aansprakelijkheid is nooit hoger dan de waarde van de aanspraak in het economische verkeer.

18. Zie onderdeel [49.22 van de Instructie Invordering en Belastingdienstdeurwaarders](#). Direct nadat de aansprakelijkheid voor de verzekeraar is ontstaan, zendt de inspecteur aan de verzekeraar een schriftelijke mededeling. Hierin staat het bedrag waarvoor de verzekeraar aansprakelijk is en eventueel aansprakelijk kan worden gesteld. De inspecteur informeert de ontvanger over de verzending.

7 Voorlopige conserverende aanslag

Alleen in de situaties waarin het niet opleggen van een CA een risico vormt voor de invordering van de belastingschuld en/of wanneer een belastingplichtige expliciet vraagt om het opleggen van een voorlopige aanslag, wordt handmatig een voorlopige conserverende aanslag (VCA) opgelegd. Bij emigratie naar een EU- of EER-land is in het algemeen geen sprake van een risico-situatie.

7.1 Na voorlopige CA altijd een definitieve CA

Een VCA moet altijd worden gevolgd door een definitieve CA. De VCA vervalt van rechtswege na oplegging van de definitieve conserverende aanslag (art. 2 lid 5 onder b AWR).¹⁹ Dit betekent dat het voor de VCA verleende uitstel van betaling, de eventueel gestelde zekerheid of verrichte betalingen ook van rechtswege aan de definitieve CA moet worden toegerekend.

Het is aan de inspecteur om de ontvanger tijdig en volledig te informeren over de VCA en de CA. Dat kan in een mailbericht met bijvoeging van het afloopbericht, zodat aanslagnummer, dagtekening, vervaldatum en het bedrag en component(en) meteen voorhanden zijn.

Als de definitieve CA hoger is dan de VCA, moet door de belastingschuldige voor het verschil alsnog uitstel van betaling worden verzocht. Zo nodig moet in dat geval ook aanvullende zekerheid worden verstrekt.

¹⁹ Tekst bij een definitieve CA via SPA luidt: Als eerder een voorlopige Conserverende aanslag is opgelegd, komt deze hiermee te vervallen

8 Competentie bij emigratie

Bij emigratie van een belastingplichtige geeft de '[Uitvoeringsregeling Belastingdienst](#)' duidelijkheid over welk kantoor bevoegd is voor de behandeling van een belastingplichtige. Het aangewezen bevoegde kantoor legt de CA op en bewandelt het invorderingspad als sprake is van inkomensbestanddelen als genoemd in hoofdstuk 2.

Welk kantoor is bevoegd?

Emigratie particulier die niet buitenlands belastingplichtig wordt

Bij emigratie van een particulier die niet buitenlands belastingplichtig wordt, werkt de binnenlandse eenheid tot en met het jaar van emigratie alle zaken af. Dit geldt zowel voor de heffing als de invordering. Voor de CA betekent dit dat de definitieve CA moet zijn opgelegd, de bezwaar- en beroepsfase moet zijn afgehandeld en het eventuele verzoek om uitstel moet zijn afgewikkeld, inclusief de eventueel te verstrekken zekerheid. Daarna mag pas de bevoegdheid worden overgedragen aan de Belastingdienst/PDB/Kantoor Buitenland. In de praktijk vindt de behandeling van alle M-biljetten van particulieren plaats op kantoor Buitenland. Dat is anders als sprake is van een W-uitworpbevestiging. Die worden behandeld door het laatst bevoegde MKB of GO-kantoor.

Emigratie particulier die wel buitenlands belastingplichtig wordt

Als bij emigratie van een particulier wel buitenlandse belastingplicht ontstaat, kan de competentie direct worden overgedragen aan kantoor Buitenland. Ook hier geldt dat de behandeling van W-uitworpbevestigingen plaatsvindt op het laatst bevoegde MKB of GO-kantoor.

Emigratie van een ondernemer/digra

Bij emigratie van een ondernemer/digra blijft het betreffende MKB/GO kantoor competent zolang de betrokkene tot een entiteit blijft behoren.²⁰ Na beëindiging van het ondernemerschap c.q. aandeelhoudersrelatie van de belastingplichtige of zijn partner werkt het betreffende belastingkantoor alle jaren tot en met het jaar van emigratie af. Zodra het laatste jaar geheel is afgewikkeld voor de heffing en de invordering, dus inclusief het opleggen van de definitieve CA en het behandelen van het verzoek om uitstel, mag pas de overdracht van de bevoegdheid aan kantoor Buitenland plaatsvinden. De bewaking van de CA gebeurt dan bij kantoor Buitenland.

²⁰ Zolang de aandeelhoudersrelatie bestaat dient de afhandeling bij het MKB of GO plaats te vinden. Als onverhoopt de competentie door bestandsbeheer op kantoor 099 is gezet vindt de behandeling van de voor heffing en invordering relevante risicosignalen plaats door het laatst competente MKB of GO-kantoor.

Bijlage 1.1 Model lijfrente/verplichte beroepspensioenregeling⁽²¹⁾

(Naam verzekeringsmaatschappij/uitvoerder verplichte
beroepspensioenregeling)
(adres)
(postcode) (plaats)

Betreft: Mededeling aansprakelijkheid ingevolge artikel 44a van de
Invorderingswet 1990.

Geachte heer/mevrouw,

Blijkens de mij bekende gegevens heeft (naam verzekeringnemer/gerechtigde
beroepspensioen) onder nummer (nr. lijfrentepolis) bij u een lijfrentepolis
afgesloten/ deelgenomen aan een verplichte beroepspensioenregeling als
bedoeld in artikel 1.7, tweede lid, onderdeel b van de Wet op de
inkomstenbelasting 2001. Ten aanzien van deze polis/aanspraak heeft zich het
volgende voorgedaan: artikel 3.136 de Wet IB 2001.

Op grond van het bepaalde in artikel 3.136 van de Wet IB 2001 juncto artikel
44a van de Invorderingswet 1990 deel ik u mede dat u aansprakelijk bent voor
de door genoemde verzekeringnemer/gerechtigde ter zake verschuldigde
belasting alsmede voor de op grond van artikel 30i, eerste lid van de Algemene
wet inzake rijksbelastingen verschuldigde revisierente en de ter zake
verschuldigde heffings- en invorderingsrente.

Het bedrag, waarvoor u aansprakelijk kunt worden gesteld is € (bedrag)
(exclusief heffings- en invorderingsrente).

Een daadwerkelijk beroep op uw aansprakelijkheid overeenkomstig het bepaalde
in artikel 49 e.v. van de Invorderingswet 1990 zal niet eerder worden gedaan,
dan nadat is gebleken dat vorenbedoelde belastingschuldige niet aan zijn
betalingsverplichting voldoet c.q. kan voldoen.

Hoogachtend,

Namens de inspecteur

xxx

²¹ Bron: het per 1 januari 2013 ingetrokken besluit Staatssecretaris van Financiën van 31 maart 2006,
CPP2006/507M, Stcrt. 2006, 76 (zie V-N 2006/22.18 en V-N 2013/4.8)

Bijlage 1.2 Model Arbeidspensioen/11-1-g stamrecht⁽²²⁾

(Naam verzekeringsmaatschappij/uitvoerder pensioenregeling)
(adres)
(postcode) (plaats)

betreft: Mededeling aansprakelijkheid ingevolge artikel 44b van de
Invorderingswet 1990.

Geachte heer/mevrouw,

Blijkens de mij bekende gegevens heeft ((gewezen)werknemer/gerechtigde arbeidspensioen) (bij u deelgenomen aan een pensioenregeling in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB)) (bij u een aanspraak verzekerd als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB)). Ten aanzien van deze aanspraak heeft zich het volgende voorgedaan: (vul in: een van de omstandigheden als bedoeld in artikel 19b, eerste of tweede lid, of achtste lid van de Wet LB, artikel 3.83, eerste of tweede lid, dan wel artikel 7.2, achtste lid van de Wet IB 2001)

Op grond van het bepaalde in artikel 44b van de Invorderingswet 1990 deel ik u mede dat u aansprakelijk bent voor de door genoemde gerechtigde ter zake verschuldigde belasting alsmede voor de op grond van artikel 30i, eerste lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen verschuldigde revisierente en de ter zake verschuldigde heffings- en invorderingsrente.

Het bedrag, waarvoor u aansprakelijk kunt worden gesteld is € (bedrag) (exclusief heffings- en invorderingsrente).

Een daadwerkelijk beroep op uw aansprakelijkheid overeenkomstig het bepaalde in artikel 49 e.v. van de Invorderingswet 1990 zal niet eerder worden gedaan, dan nadat is gebleken dat vorenbedoelde belastingschuldige niet aan zijn betalingsverplichting voldoet c.q. kan voldoen.

Hoogachtend,

Namens de inspecteur

xxx

²² Bron: het per 1 januari 2013 ingetrokken besluit Staatssecretaris van Financiën van 31 maart 2006, CPP2006/507M, Stcrt. 2006, 76 (zie V-N 2006/22.18 en V-N 2013/4.8)

Bijlage 1.3 Model Kapitaalverzekering eigen woning⁽²³⁾

(Naam verzekeringsmaatschappij)
(adres)
(postcode) (plaats)

betreft: Mededeling aansprakelijkheid ingevolge artikel 44c van de Invorderingswet 1990.

Geachte heer/mevrouw,

Blijkens de mij bekende gegevens heeft (naam verzekeringnemer) onder nummer (nr. polis) bij u een kapitaalverzekering eigen woning als bedoeld in artikel 3.116 van de Wet inkomstenbelasting 2001 afgesloten. Ten aanzien van deze polis heeft zich het volgende voorgedaan: ingevolge emigratie van de verzekeringnemer/onherroepelijk begunstigde (doorhalen hetgeen niet van toepassing is) is met toepassing van artikel 3.116, vierde lid van de Wet IB 2001 een conserverende aanslag opgelegd.

Op grond van het bepaalde in artikel 44c van de Invorderingswet 1990 ⁽²⁴⁾ deel ik u mede dat u aansprakelijk bent voor de door genoemde verzekeringnemer/gerechtigde ter zake verschuldigde belasting.

Het bedrag waarvoor u aansprakelijk kunt worden gesteld is € (bedrag).

Een daadwerkelijk beroep op uw aansprakelijkheid overeenkomstig het bepaalde in artikel 49 e.v. van de Invorderingswet 1990 zal niet eerder worden gedaan, dan nadat is gebleken dat vorenbedoelde belastingschuldige niet aan zijn betalingsverplichting voldoet c.q. kan voldoen.

Hoogachtend,

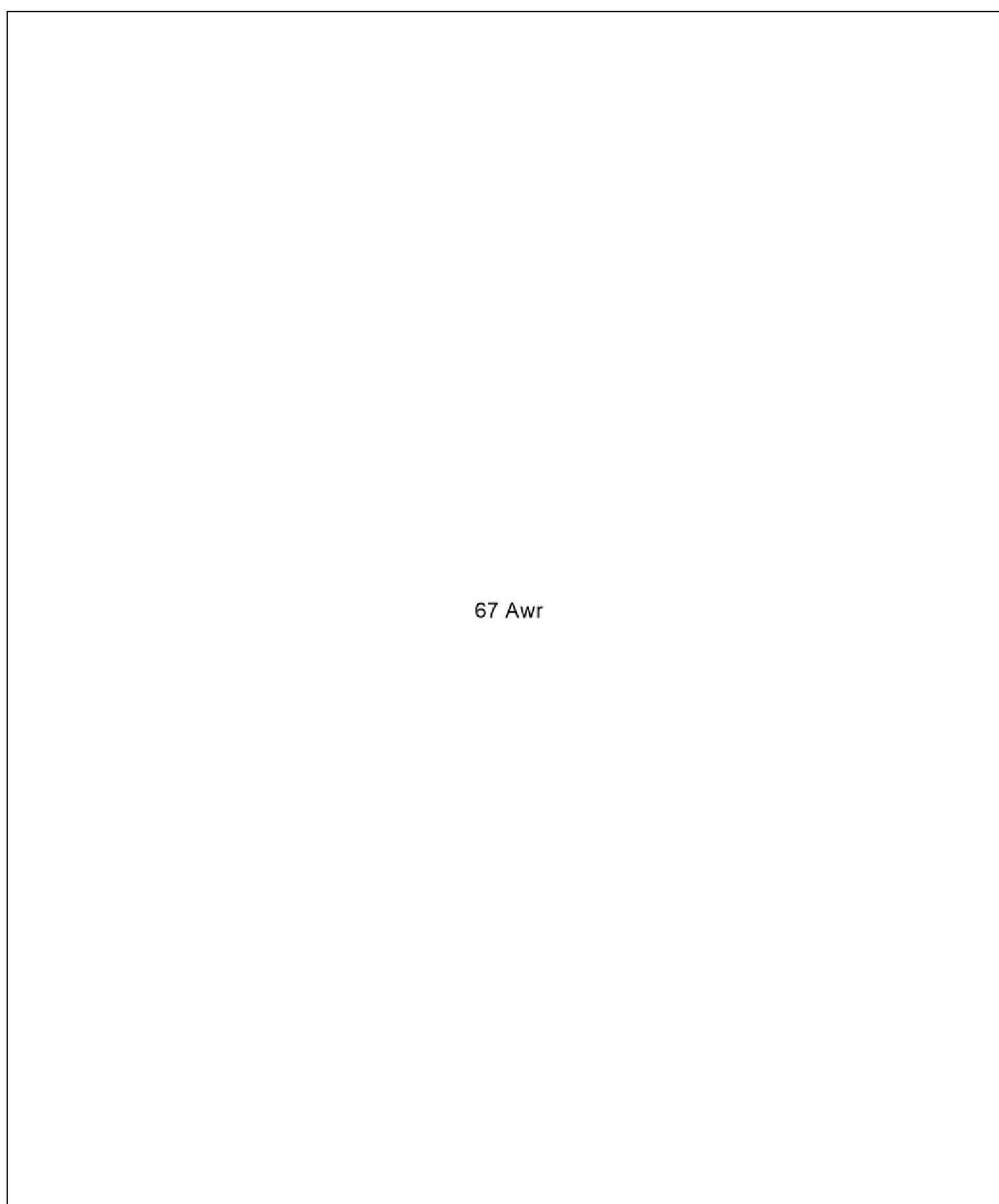
Namens de inspecteur

xxx

²³ Bron: het per 1 januari 2013 ingetrokken besluit Staatssecretaris van Financiën van 31 maart 2006, CPP2006/507M, Stcrt. 2006, 76 (zie V-N 2006/22.18 en V-N 2013/4.8).

²⁴ Art.44c is per 1 januari 2013 vervallen. Sindsdien is de tekst van het artikel opgenomen in artikel 70c Invorderingswet 1990.

Bijlage 2 Voorbeeld definitieve CA AB



67 Awr

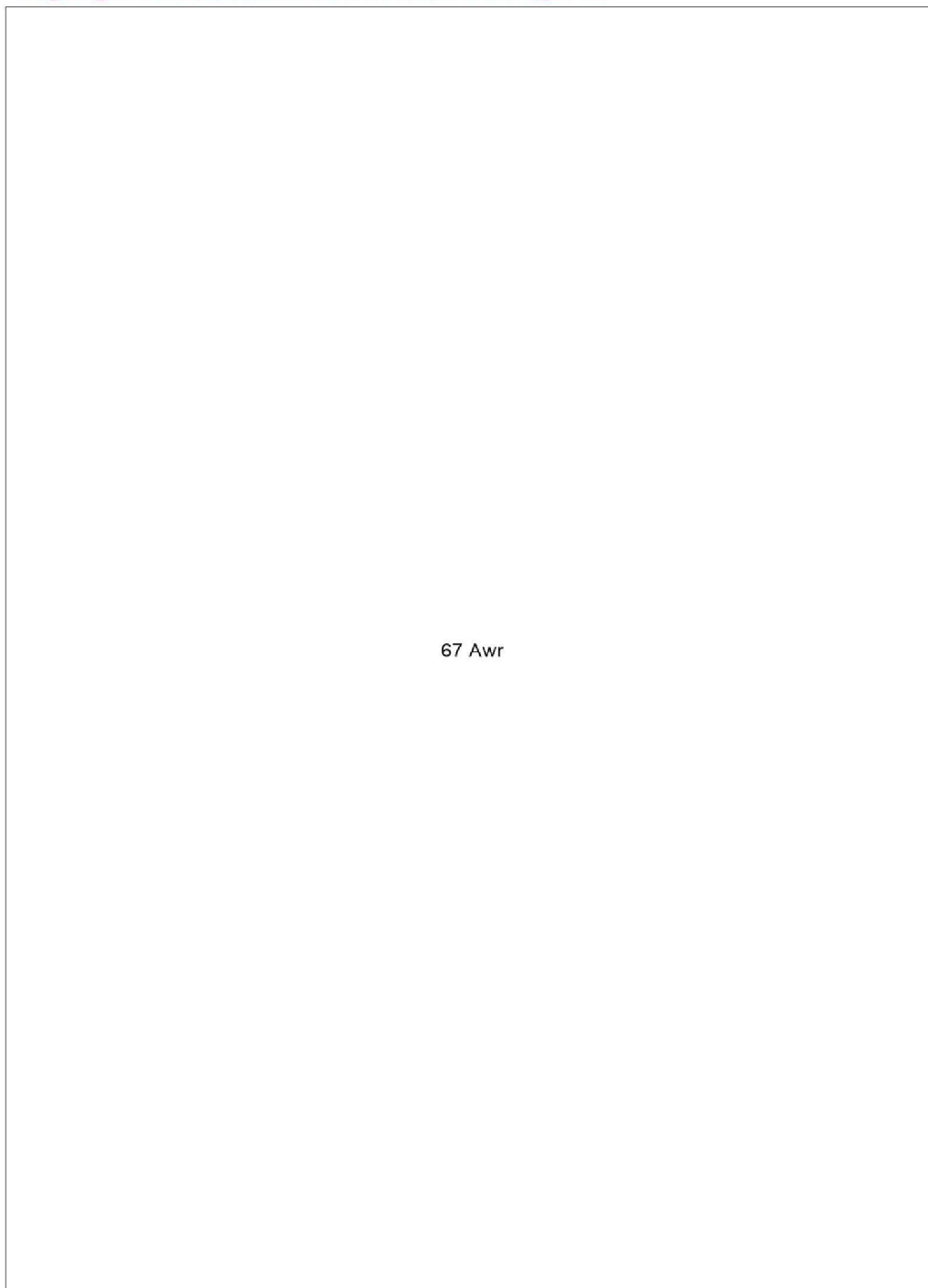
67 Awr

Bijlage 3 Voorbeeld definitieve CA Pensioenen

67 Awr

67 Awr

Bijlage 4 Voorbeeld Navordering CA



67 Awr

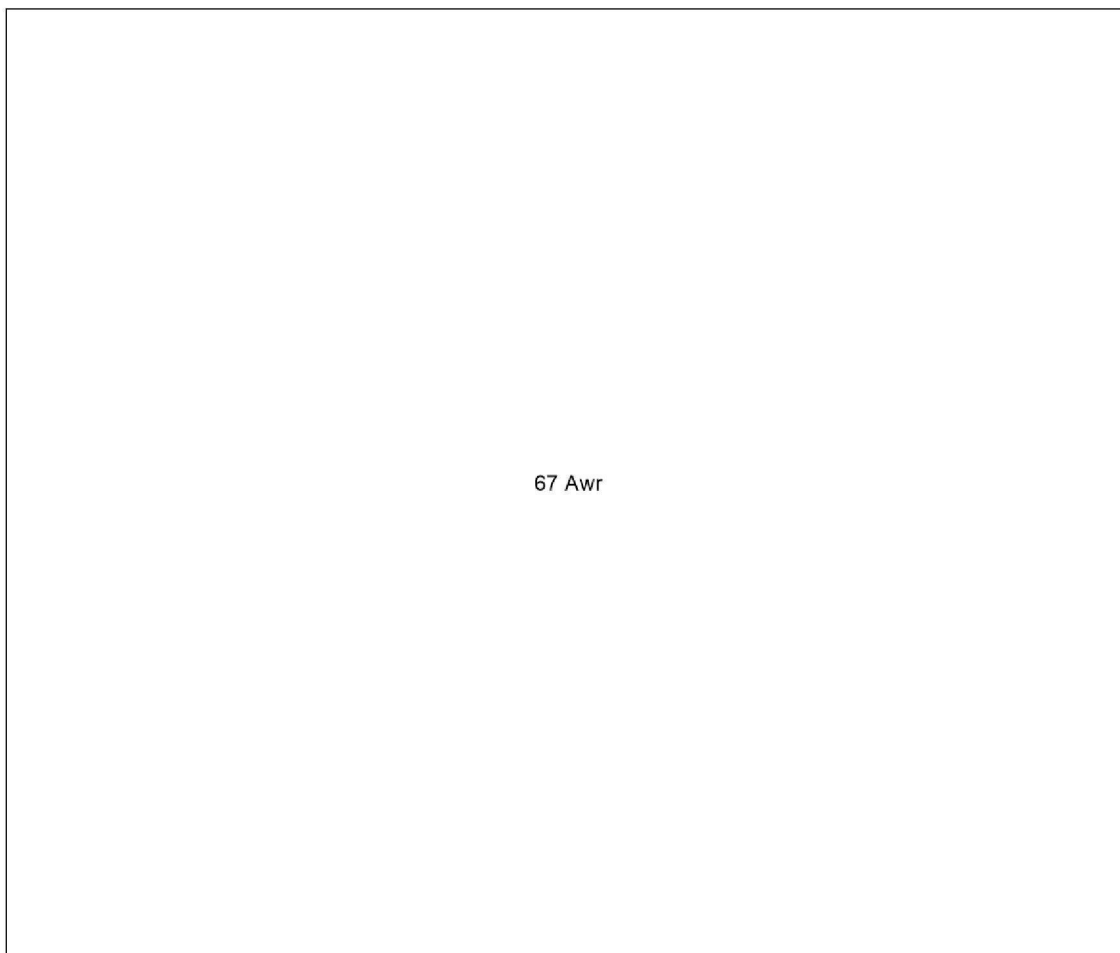
67 Awr

Bijlage 5 Voorbeeld Vermindering definitieve CA

67 Awr

67 Awr

Bijlage 6 Voorbeeld CA wegens overlijden



67 Awr

Bijlage 7 Informatiebrief EU-landen, Noorwegen, Liechtenstein en IJsland

Onderwerp: Informatiebrief conserverende aanslag (let op: dit is geen uitstelbeschikking)

U heeft (aangifte gedaan van) te conserveren inkomen. Daarom ontvangt u hierbij een definitieve conserverende aanslag. Dit is een aanslag die u in principe niet direct hoeft te betalen. U krijgt automatisch uitstel van betaling en u kunt kwijtschelding krijgen als u voldoet aan de voorwaarden hiervoor. Ook kunt u bezwaar maken tegen de conserverende aanslag. Wilt u bezwaar maken tegen de conserverende aanslag, dan moet u dit schriftelijk doen bij de inspecteur van uw belastingkantoor. Daarover vindt u meer informatie op de aanslag.

Onder voorwaarden heeft u recht op uitstel van betaling van de gehele of een gedeelte van de conserverende aanslag. De looptijd van het uitstel en de daarbij geldende voorwaarden is voor elk van de componenten van de conserverende aanslag verschillend. De (maximale) periode van uitstel van betaling is als volgt:

- Pensioen/lijffrente: 10 jaar
- Aanmerkelijk belang: zolang er op het deel van de CA dat ziet op aanmerkelijk belang nog een bedrag open staat. Dat kan een (veel) langere periode zijn dan 10 jaar.
- Kapitaalverzekering eigen woning gedurende de periode dat de woning aangemerkt kan worden als een eigen woning in de zin van de Wet Inkomstenbelasting 2001, artikel 3.111. Indien de eigen woning niet meer als eigen woning in de zin van de Wet Inkomstenbelasting 2001 kan worden aangemerkt, zal de conserverende aanslag worden ingevorderd. Over de periode van uitstel moet u invorderingsrente betalen.

Het uitstel wordt door de ontvanger van uw Belastingkantoor wel of niet verleend door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking (soms automatisch soms op verzoek). Bezwaar tegen de (afwijzing) uitstelbeschikking richt u aan ontvanger van uw Belastingkantoor.

Als u gedurende de periode van uitstel niet meer voldoet aan de voorwaarden, moet u dat melden aan uw belastingkantoor. U moet dan de conserverende aanslag betalen, inclusief de verschuldigde invorderingsrente.

Is de tienjaarsperiode van uitstel met betrekking tot pensioenen en lijffrente voorbij dan hoeft u dat deel van de conserverende aanslag niet te betalen als u voldoet aan de voorwaarden voor kwijtschelding. U moet hiervoor na afloop van die periode een schriftelijk verzoek indienen. De beschikking kwijtschelding van uw conserverende aanslag wordt door de ontvanger van uw Belastingkantoor wel of niet verleend.

Over de voorwaarden voor kwijtschelding van de conserverende aanslag vindt u meer informatie op [Belastingdienst.nl](https://belastingdienst.nl), onderdeel "[conserverende aanslag bij emigratie](#)". Nadere informatie kunt u ook verkrijgen bij de BelastingTelefoon 0800-0543 of BelastingTelefoon Buitenland 0031-555 385385.

Bijlage 8 Informatiebrief overige landen

Onderwerp: Informatiebrief conserverende aanslag (let op: dit is geen uitstelbeschikking)

U heeft (aangifte gedaan van) te conserveren inkomen. Daarom ontvangt u hierbij een voorlopige of definitieve conserverende aanslag. Dit is een aanslag die u in principe niet direct hoeft te betalen. U kunt namelijk uitstel van betaling en kwijtschelding krijgen als u voldoet aan de voorwaarden hiervoor. Ook kunt u bezwaar maken tegen de conserverende aanslag. Wilt u bezwaar maken tegen de conserverende aanslag, dan moet u dit schriftelijk doen bij de inspecteur van uw belastingkantoor. Daarover vindt u meer informatie op de aanslag.

Als u uitstel van betaling wilt, moet u hier bij uw belastingkantoor schriftelijk om verzoeken binnen zes weken na dagtekening van de conserverende aanslag. Anders bent u verplicht tot betalen. Heeft u echter aangifte gedaan via een M-biljet, dan geldt de aangifte als een schriftelijk verzoek om uitstel. In dat geval hoeft u niet nog een verzoek in te dienen.

Onder voorwaarden heeft u recht op uitstel van betaling van de gehele of een gedeelte van de conserverende aanslag. De looptijd van het uitstel en de daarbij geldende voorwaarden is voor elk van de componenten van de conserverende aanslag verschillend. De (maximale) periode van uitstel van betaling is als volgt:

- Pensioen/lijfrente: 10 jaar
- Aanmerkelijk belang: zolang er op het deel van de CA dat ziet op aanmerkelijk belang nog een bedrag open staat. Dat kan een (veel) langere periode zijn dan 10 jaar.
- Kapitaalverzekering eigen woning gedurende de periode dat de woning aangemerkt kan worden als een eigen woning in de zin van de Wet Inkomstenbelasting 2001, artikel 3.111.

Het uitstel wordt door de ontvanger van uw Belastingkantoor wel of niet verleend door middel van een beschikking (soms automatisch soms op verzoek). Beroep tegen de (afwijzing) uitstelbeschikking richt u aan de ontvanger van uw Belastingkantoor.

Als u gedurende de periode van uitstel niet meer voldoet aan de voorwaarden, moet u dat melden aan uw belastingkantoor. U moet dan de conserverende aanslag betalen, inclusief de verschuldigde invorderingsrente.

Is de tienjaarsperiode van uitstel met betrekking tot pensioenen en lijfrente voorbij dan hoeft u dat deel van de conserverende aanslag niet te betalen als u voldoet aan de voorwaarden voor kwijtschelding. U moet hiervoor na afloop van die periode een schriftelijk verzoek indienen. De beschikking kwijtschelding van uw conserverende aanslag wordt door de ontvanger van uw Belastingkantoor wel of niet verleend.

Over de voorwaarden voor kwijtschelding van de conserverende aanslag vindt u meer informatie op [Belastingdienst.nl](https://belastingdienst.nl), onderdeel '[conserverende aanslag bij emigratie](#)'. Nadere informatie kunt u ook verkrijgen bij de BelastingTelefoon 0800-0543 of BelastingTelefoon Buitenland 0031-555 385385.