



Belastingdienst

Handreiking

Conserverende aanslagen IH bij emigratie

september 2021

Auteurs:

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

Colofon

Directie
Informatiemanagement
Belastingen (IMB)/
Aanslagbelastingen

Inhoud

1	Inleiding	4
2	Conserverende inkomensbestanddelen.....	5
3	De conserverende aanslag	7
3.1	Remigratie en vermindering	8
3.2	Bijzondere situaties.....	8
	3.2.1 Overlijden van emigrant.....	8
	3.2.2 Echtscheiding	8
	3.2.3 In bepaalde situaties geen CA.....	8
	3.2.4 Te verrekenen verlies	9
3.3	CA opleggen.....	9
	3.3.1 Tijdig opleggen bij uitstel indienen aangifte	9
	3.3.2 Hoe leggen we een CA op?	9
3.4	Aandachtspunten bij het opleggen van de CA	10
3.5	Verschuldigde belasting naar evenredigheid verdelen	10
	3.5.1 Het opleggen van de aanslag.....	11
	3.5.2 Herziening van de CA	11
3.6	Revisierente	11
3.7	Belastingrente (voorheen heffingsrente)	11
3.8	Toezicht.....	12
4	Aansprakelijkheid verzekeraars.....	13
5	Gegevens vastleggen en uitwisselen met ontvanger.....	14
5.1	Registreren in COA.....	14
5.2	Informeert ontvanger bij niet emigratie aanslagen.	14
6	Uitstel van betaling/kwijtschelding	15
6.1	Uitstelbeschikking	15
6.2	Voorwaarden voor het verlenen van uitstel	16
6.3	Uitstel intrekken	17
6.4	Overzicht invordering	18
6.5	Kwijtschelding	19
6.6	Toezicht tijdens de uitstelfase.....	20
7	Voorlopige conserverende aanslag	21
8	Competentie bij emigratie.....	22
	Bijlage 1.1 Model Lijfrente/verplichte beroepspens.reg.()	23
	Bijlage 1.2 Model Arbeidspensioen/11-1-g stamrecht()	24
	Bijlage 1.3 Model Kapitaalverzekering eigen woning()	25
	Bijlage 2 Voorbeeld Definitieve CA AB	26
	Bijlage 3 Voorbeeld Definitieve CA Pensioenen.....	28
	Bijlage 4 Voorbeeld Navordering CA	30
	Bijlage 5 Voorbeeld Vermindering definitieve CA.....	32
	Bijlage 6 Voorbeeld CA wegens overlijden.....	34

Bijlage 7 EU-landen	36
Bijlage 8 Informatiebrief EU-landen, Noorwegen. Liechtenstein en IJsland	37
Bijlage 9 Informatiebrief overige landen	38

1 Inleiding

In deze instructie vindt u informatie 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 (Awr), de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet 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 met betrekking tot het uitstel voor de component aanmerkelijk belang in de CA ingrijpend gewijzigd. De ontvanger verleent sindsdien voor dit deel levenslang uitstel.

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

In versie 3.2 is onder andere de gewijzigde wetgeving in verband met de omzetting in een Oudedagsverplichting (ODV) en de Brexit verwerkt en zijn de bijlagen 3 tot en met 5 cijfermatig aangepast.

2 Conserverende inkomensbestanddelen

In artikel 2.8 lid 2 tot en met 7 Wet IB 2001 staat welke inkomensbestanddelen worden aangemerkt als te conserveren inkomen. Het betreft positieve inkomensbestanddelen in verband met:

Code	Toelichting
01	a. pensioenaanspraken bij emigratie (artikel 3.83, lid 1 Wet IB 2001) en 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 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. doorschuiving 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 5.1.21'](#).

De codes die zien op CA en emigratie zijn vetgedrukt opgenomen in het overzicht.

Naast de in artikel 2.8 Wet IB 2001 genoemde gevallen is in de volgende situatie sprake van een geconserveerd bedrag van een gewone aanslag:

- | | |
|----|--|
| 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 lijfrenteverzekeringen of AB in twee rechtspersonen).

N.B. Op dit moment ligt bij de kennisgroep AB de vraag voor hoe te handelen als er meerdere AB-pakketten zijn waarvan tenminste één pakket leidt tot een negatief fictief vervreemdingsvoordeel bij emigratie. Zodra duidelijk is of bij het opleggen van de CA al dan niet saldering moet plaatsvinden bij de vaststelling van de conserverende aanslag, volgt een aanpassing van deze handreiking.

Te conserveren inkomen bij staken door overlijden (artikel 3.58 Wet IB 2001)

Het bijzondere tarief bij staking door overlijden van 20% is met ingang van de Wet IB 2001 afgeschaft. Als alternatief is besloten de overlijdenswinst aan te merken als te conserveren inkomen. Daarvoor kan, op verzoek van de erfgenamen, tien jaar uitstel van betaling worden verleend. Gedurende deze termijn wordt dan **geen invorderingsrente** in rekening gebracht. Zodoende wordt een effectieve verlaging van het tarief bereikt. Na afloop van de tienjaarstermijn bestaat er voor deze CA geen recht op kwijtschelding, maar moeten de erfgenamen het openstaande bedrag betalen.

3 De conserverende aanslag

Het aantal situaties waarin de inspecteur een CA oplegt is in de Wet IB 2001 limitatief omschreven (zie hoofdstuk 2). De inspecteur legt voor de belasting over het te conserveren inkomen een aparte aanslag op: de conserverende definitieve aanslag, de conserverende voorlopige aanslag of de conserverende navorderingsaanslag (artikel 2, lid 3, onderdeel e van de Awr).

Let op!

Als sprake is van een geruisloze inbreng door een ondernemer die buiten Nederland woont kan de inspecteur de **extra voorwaarde: in buitenland woonachtige aandeelhouder** stellen. Er wordt in die situatie geen afzonderlijke CA opgelegd. De IB over het te conserveren bedrag maakt dan onderdeel uit van de gewone aanslag.

Beschikking geen (conserverende) aanslag

In de praktijk komt het veelvuldig voor dat belastingplichtigen een aangiftebiljet indienen en bij het conserverend inkomen niets invullen ⁽¹⁾. 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 opgelegd.

Jurisprudentie en beleid

In de arresten van 19 juni 2009 ⁽²⁾ bepaalde de Hoge Raad dat de CA ter zake van emigratie niet mag worden opgelegd als het verdrag de heffing over pensioen- en lijfrenteanspraken toewijst aan het woonland. Dit houdt in dat wij (tot 29 juli 2009, de datum van inwerkingtreding van reparatiewetgeving) voor deze aanspraken slechts een CA kunnen opleggen bij emigratie naar bepaalde landen.

Met ingang van 29 juli 2009 is de wetgeving met betrekking tot CA en emigratie met pensioen- en lijfrenteanspraken 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 artikel 3.136 lid 2 tot en met 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. Die besliste in het arrest van 14 juli 2017, nr. 17/01256, [V-N 2017/38.9](#) dat het in de heffing betrekken van pensioen- en lijfrente aanspraak niet in strijd komt met goede verdragstrouw, maar er moet wel compartimentering plaatsvinden. Dat 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 ⁽³⁾.

2. *emigratie naar een land waarmee een belastingverdrag is gesloten dat de heffing over pensioen en/of lijfrente toewijst⁽⁴⁾ aan het bronland Nederland of een belastingverdrag ontbreekt.*

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/lijfrente-aanspraken belastbaar.

1 Het risico dat de belastingplichtige ten onrechte geen te conserveren inkomen invult is ondervangen door selectieregels, zie onderdeel 3.8.

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

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

4 Deze situatie doet zich voor als het belastingverdrag enige bepaling bevat op grond waarvan de bronstaat Nederland mag heffen, bijvoorbeeld bij afkoop.

3.1 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 voor:

- pensioen artikel 3.83 lid 7 van de Wet IB 2001;
- lijfrenten artikel 3.138 lid 4 van de Wet IB 2001;
- voor kapitaalverzekering eigen woning artikel 3.116 lid 5 van de Wet IB 2001 (vanaf 1 januari 2013 artikel 10bis4 lid 5 van de Wet IB 2001);
- aanmerkelijk belang artikel 4.25 lid 5 van de Wet IB 2001, verder uitgewerkt in artikel 16 lid 5 UBIB 2001.

N.B. Op dit moment ligt bij de kennisgroep AB de vraag voor hoe te handelen met het op grond van de extra standaardvoorwaarde/artikel 3.65 Wet IB 2001 te conserveren deel in de gewone aanslag dat bij remigratie/immigratie nog open staat.

Uiteraard wordt pas verminderd nadat gebleken is dat in de buitenlandse periode geen handelingen plaatsvonden 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 artikel 16 UB IB 2001 opgenomen (spel)regels.

3.2 Bijzondere situaties

3.2.1 Overlijden van emigrant

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 inspecteur de CA moet verminderen of de ontvanger het uitstel moet intrekken of voortzetten.

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 door de buitenlandse verkrijger voor zover sprake is van beleggingsvermogen! Zie verder artikel 2 lid 8 van de UR IW 1990. Een soortgelijke bepaling voor schenking van de aandelen staat in artikel 2 lid 10 van de UR IW 1990.

3.2.2 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.

3.2.3 In bepaalde situaties geen CA

In het geval er sprake is van een stamrecht in verband met ontslag (ook wel: goudenhanddrukpolis)⁽⁵⁾ of een kapitaalverzekering met lijfrenteclausule ⁽⁶⁾ 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 desbetreffende werknemer

⁵ Een goudenhanddrukpolis is voor de CA niet gelijkgesteld met pensioen.

⁶ Pre brede herwaarderingspolissen met een ingangsdatum van 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.

emigreert. Nederland heeft dan bij de opbouw van het pensioen geen fiscale faciliteiten verleend. De kenniscgroep 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.

3.2.4 **Te verrekenen verlies**

Het te conserveren inkomen is niet van invloed op de hoogte van het te verrekenen verlies. Dat is geregeld in artikel 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.

3.3 **CA opleggen**

3.3.1 **Tijdig opleggen bij uitstel indienen aangifte**

Voor een M (maar ook een C) biljet is de indieningstermijn 6 maanden. Het biljet moet voor 1 juli worden ingediend. Als sprake is van individueel of beconuitstel let dan op de aanslagtermijn. De driejaarstermijn wordt slechts verlengd met de duur van het verleende uitstel.

Voorbeeld: De gemachtigde vraagt voor het indienen van het M biljet 2019 uitstel tot 1 mei 2021. Het uitstel vangt aan op 1 juli 2020, de uiterste datum voor het indienen van het M biljet. In dit geval eindigt de aanslagtermijn op 31 oktober 2023 (dus niet op 31 december 2023!).

3.3.2 **Hoe leggen we een CA op?**

Het opleggen van de (voorlopige) CA vindt plaats via een AV-opdracht, omdat er geen ondersteuning is in [5.1.2i](#) Alle kantoren, met uitzondering van kantoor Buitenland (099), sturen hun AV-opdrachten in via

[5.1.2i](#)
[5.1.2i](#) CAP IH ⁽⁷⁾ berekent deze posten ⁽⁸⁾ met de applicatie [5.1.2i](#), vervaardigt de aanslagbiljetten en levert een kopie daarvan met het afloopbericht aan de opdrachtgever ter vastlegging in [5.1.2i](#) AV behandelaar legt het resultaat vast in [5.1.2i](#) en in een AV-dossier.

De gegevensuitwisseling met het proces Inning verloopt, met uitzondering van de VCA, via de applicatie [5.1.2i](#), 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 [5.1.2i](#) (zie [Handleiding](#) [5.1.2i](#) paragraaf 6.1.1).

De AV-opdracht en de Toelichting opdracht AV-verwerking treft u [hier](#) aan ⁽⁹⁾. In de AV-opdracht vult de inspecteur de verplichte velden in. Verder geeft de inspecteur 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. Het is belangrijk om de AV-opdracht goed en volledig in te vullen, omdat bij CAP IH fiscale kennis over CA ontbreekt. Vraag om die reden ook steeds een afloopbericht en sla de CA (na controle op juistheid) op in KRB onder afspraken.

Bovenstaande is van belang voor de ontvanger in verband met het verlenen van uitstel. Het is afhankelijk van het te conserveren inkomensbestanddeel (zie [Leidraad Invordering 2008 \(LI\) onderdeel 74](#)) aan welke voorwaarden het uitstel van betaling is gebonden. De ontvanger verleent uitstel recht evenredig aan het

7 De CA's van P worden door Kantoor Buitenland opgelegd en verwerkt.

8 Op termijn verloopt dit proces mogelijk via [5.1.2i](#) en de archivering in [5.1.2i](#)

9 In het digitale formulier op intranet vind je een link naar de werkinstructie 'IH AV- en PENposten verwerken'

[5.1.2i](#)

aandeel van het betreffende inkomensbestanddeel (LI 74.1.3). Indien nodig wordt er meer dan één uitstelbeschikking opgemaakt.

Op de aanslag is geen splitsing te maken van de belastbare feiten binnen een inkomensbestanddeel. De inspecteur moet aan de ontvanger daarom, bij voorkeur na ontvangst van het afloopbericht, aangeven uit welke belastbare feiten een inkomensbestanddeel bestaat (polisnummers met bijbehorende bedragen).

Op het aanslagbiljet is in de meeste gevallen aangegeven of sprake is van een ingediend M-biljet.

Voorbeelden van de verschillende soorten conserverende aanslagen in verband met emigratie vindt u 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 8 voor EU- en EER-landen en bijlage 9 voor niet-EU/EER-landen.

Let op!

1. Als de CA is opgelegd in verband met stakingswinst door overlijden, dan geen bijlage met informatie meezenden (aanslag moet na 10 jaar worden betaald). Dat geldt ook als de CA is opgelegd in verband met doorschuiving naar een nieuwe onderneming (aanslag moet na 12 maanden worden betaald, tenzij daadwerkelijke doorschuiving tot stand komt).
2. Een vermindering van de gewone aanslag kan ook gevolgen hebben voor de opgelegde CA, zie verder artikel 2.9 lid 2 Wet IB 2001.
3. Ga terughoudend om met het opleggen van een voorlopige CA. Voor de voorlopige CA gelden afwijkende regels, zie Hoofdstuk 7.

3.4 Aandachtspunten bij het opleggen van de CA

Het is van belang de (fictieve) vervreemdingsprijs van het AB bij emigratie juist vast te stellen. Als gevolg van de wetwijziging per 15 september 2015 is het belang daarvan flink 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.

Neem bij twijfel over de waarde in het economisch verkeer per datum emigratie contact op met een waarderingsdeskundige van het eigen kantoor.

3.5 Verschuldigde belasting naar evenredigheid verdelen

Bij de toerekening van de belasting aan de verschillende elementen van de conserverende aanslag wordt (per box) uitgegaan van het evenredigheidsprincipe. Dit is van belang voor de ontvanger in verband met het verlenen van uitstel. Het is afhankelijk van het soort te conserveren inkomen aan welke voorwaarden het uitstel van betaling is gebonden.

De ontvanger moet volgens de regels (74.1.3) in de Leidraad Invordering 2008 het bedrag van de aanslag verdelen naar evenredigheid van de verschillende inkomensbestanddelen.

3.5.1 **Het opleggen van de aanslag**

Bij het opleggen van de aanslag moet je de belasting box 1 (inkomens) evenredig toedelen aan 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	€ <u>3.507</u>
IB/PV over conserverend inkomen	€ 138.457

Belasting over Pensioen: $258.609 / 269.277 \times € 138.457 = € 132.972$

Belasting over Lijfrente: $10.668 / 269.277 \times € 138.457 = € 5.485$

3.5.2 **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. Er volgt dan een verminderings- of navorderingsbeschikking.

Op die herzieningsbeschikking 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 ingeval van pensioen en lijfrente ook een bedrag aan verschuldigde revisierente (artikel 30i Awr) vermeld. De revisierente bedraagt meestal 20% van de waarde in het economisch verkeer van de aanspraken en wordt bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld. De revisierente vormt 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 [artikel 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 waarin 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 [artikel 30fc lid 6 Awr](#).

3.8 Toezicht

Bij de behandeling van M biljetten zijn de volgende selectieregels van belang⁽¹⁰⁾:

Immigrant: Aanmerkelijk belang

- H1050 M-biljet: Immigratie (groot)aandeelhouder: beoordeel step up/ step down

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

¹⁰ Inmiddels Vervallen regels:

H1060 M-biljet: Emigratie; beoordeel te conserveren inkomen i.v.m. mogelijke pensioenreserve
 H1061 M-biljet: Emigratie; beoordeel te conserveren inkomen i.v.m. mogelijke pensioenreserve
 H1063 M-biljet: Emigratie; beoordeel te conserveren inkomen i.v.m. mogelijke AB-vervreemdingsvoordeel
 H1064 M-biljet: Emigratie; beoordeel te conserveren inkomen i.v.m. mogelijke AB-vervreemdingsvoordeel
 H1065 M-biljet: Emigratie; beoordeel te conserveren inkomen i.v.m. mogelijke AB-vervreemdingsvoordeel

4 Aansprakelijkheid verzekeraars

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.

De aansprakelijkstelling is geregeld in de Invorderingswet 1990:

- artikel 44a regelt de aansprakelijkheid van de lijfrenteverzekeraar en, als het belastingverdrag het heffingsrecht over pensioen aan het nieuwe woonland toewijst, de pensioenverzekeraar;
- artikel 44b voorziet in de mogelijkheid van aansprakelijkstelling van de pensioenverzekeraar;
- artikel 70c (tot 1 januari 2013: artikel 44c) regelt de aansprakelijkheid van de verzekeraars van kapitaalverzekering in verband met de eigen woning.

Op de aansprakelijkstelling zijn de formele bepalingen van artikel 49 en volgende van de Invorderingswet van toepassing.

Het is aan de competente inspecteur om de verzekeraar, die op grond van de artikelen 44a, 44b, 70c (voorheen: 44c) Invorderingswet 1990 aansprakelijk is, zo snel mogelijk na het ontstaan van zijn aansprakelijkheid in kennis te stellen. ⁽¹¹⁾ In de kennisgeving vermeldt de inspecteur het maximale bedrag waarvoor de verzekeraar aansprakelijk is. De aansprakelijkheid is nooit hoger dan de waarde van de aanspraak in het economisch verkeer. Voor de kennisgeving maakt de inspecteur gebruik van de in voornoemd besluit opgenomen modelbrieven, zie hiervoor de [bijlagen 1.1 tot en met 1.3](#).

¹¹ Het beleidsbesluit waarin expliciet staat vermeld dat voorafgaand aan de aansprakelijkstelling de kennisgeving door de inspecteur wordt verstuurd, is vervallen per 1 januari 2013, maar volgens de vaktechniek invordering is verzending daarvan wenselijk. In de instructie belastingdienstdeurwaarders 49.22 staat deze kennisgeving nog vermeld.

5 Gegevens vastleggen en uitwisselen met ontvanger

De onderliggende gegevens van de (voorlopige) CA moeten goed bewaard worden. Voor de inspecteur zijn deze gegevens bijvoorbeeld van belang bij het opleggen van een definitieve CA, een 'repeterende' CA (i.v.m. de aangroei van pensioen- en lijfrenteaanspraken), de behandeling van bezwaarschriften en eventuele vermindering van de CA bij remigratie. Voor de ontvanger is het goed administreren door de inspecteur van belang voor de bewaking van het uitstel van betaling en de verjaring 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. De gegevens met betrekking tot deze component moeten worden bewaard tot dat deze component is afgewikkeld. Dat kan (veel) langer zijn dan tien jaar.

Het is noodzakelijk dat de inspecteur in [5.1.2i](#) (Dit is voor alle segmenten raadpleegbaar) vastlegt welk bedrag van de (voorlopige) CA betrekking heeft op een bepaald inkomensbestanddeel en wat de onderliggende gegevens hiervan zijn. De inspecteur beschikt over de aanslag en de daarop vermelde specificatie van het te conserveren inkomen. Via [5.1.2i](#) ontvangt de ontvanger inzicht in de bestanddelen van het conserveren inkomen. De inspecteur verstrekt de ontvanger, indien nodig, een nadere specificatie, polisnummers, gegevens van verzekeringsmaatschappijen, kennisgevingen aansprakelijkheidstelling van verzekeraars, uitdraaien uit [5.1.2i](#) 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.

In het geval er een omstandigheid plaatsvindt die gevolgen heeft voor de invordering of aanpassing van de CA moeten de inspecteur en de ontvanger met elkaar overleggen. Een dergelijk overleg vindt periodiek of naar aanleiding van een uitworpbevoering (zie onderdeel 6.6) plaats.

Let op!

De gegevens met betrekking tot de AB component in de CA, in geval van emigratie na 15 september 2015, moet de inspecteur bewaren tot de finale afwikkeling van de CA. Sla deze gegevens daarom in KRB op onder afspraken met einddatum 9999 ⁽¹²⁾.

5.1 Registreren in COA

De CA wordt door CAP IH via verwerking in [5.1.2i](#) in de [5.1.2i](#) geregistreerd. Een CA in verband met emigratie heeft 'P' als middelcode.

De conserverende voorlopige aanslagen zijn in aantal klein en daarvoor geldt een afwijkende levering. Een afschrift van de conserverende voorlopige aanslag wordt bij Inning aangeleverd ter registratie in INL, zie de [handleiding](#) [5.1.2i](#) [paragraaf 6.1.1](#).. Bij Inning leiden deze gegevens tot uitworp en worden vervolgens handmatig verwerkt.

Let op: de levering van gegevens voor conserverende aanslagen over belastingjaren die ouder dan 10 jaar zijn wordt niet geautomatiseerd ondersteund.

5.2 Informeer ontvanger bij niet emigratie aanslagen.

Ook bij niet emigratie aanslagen (zowel met een P als met een H) is het van belang om de ontvanger te informeren. De niet emigratie aanslagen staan in hoofdstuk 2 en zijn daar niet vetgedrukt opgenomen.

¹² 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.

6 Uitstel van betaling/kwijtschelding

Bij het verlenen van uitstel kunnen de volgende situaties voorkomen:

- emigratie naar een EU/EER- (Noorwegen, Liechtenstein en IJsland) land;
- emigratie naar een niet EU/EER-land ⁽¹³⁾;
- overige gevallen waarin er geen sprake is van emigratie, maar om andere redenen een CA wordt opgelegd.

In situatie a. wordt automatisch in alle gevallen uitstel van betaling verleend ⁽¹⁴⁾. De belastingschuldige hoeft dus geen verzoek te doen. De ontvanger dient wel (net als in de volgende situaties b en c) één of meerdere uitstelbeschikkingen (zie 6.1) op te maken en te versturen.

In situatie b. 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 gevraagd. Anders dan in situatie a kan de ontvanger aan het verlenen van uitstel de voorwaarde verbinden om zekerheid te stellen.

In situatie c. moet de belastingschuldige wel een schriftelijk verzoek tot uitstel van betaling bij de ontvanger indienen. Op het aanslagbiljet wordt de belastingschuldige er op 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 (voorlopige) CA gelden dezelfde betalingstermijnen als voor reguliere (voorlopige) aanslagen.

Artikel 25 Invorderingswet 1990, en de daarbij behorende artikelen in de Uitvoeringsregeling, biedt de ontvanger een juridische basis om nadere voorwaarden te stellen aan het uitstel.

De eindafrekeningswinst bij emigratie (artikel 3.61 Wet IB 2001) en de winst bij overbrenging van bedrijfsmiddelen naar het buitenland (artikel 3.60 Wet IB 2001) is geen te conserveren inkomen. Voor de IB over deze winst kan de persoon die woont in een EU/EER lidstaat verzoeken om uitstel van betaling of een betalingsregeling in 10 jaarlijkse termijnen. Dit is geregeld in artikel 25a Invorderingswet 1990.

6.1 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!

- Als sprake is van meerdere bestanddelen, dan moet de ontvanger per bestanddeel een aparte uitstelbeschikking opmaken.
- 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 vermelden wij dat bij dooremigratie naar een niet-EU/EER- land opnieuw een verzoek tot

¹³ Het VK behoort na afloop van de overgangperiode ook tot de niet EU-landen

¹⁴ Dit is een gevolg van het arrest HvJ EU 11 maart 2004, nr. C-9/02 (Hughes de Lasteyrie du Saillant), *BNB* 2004/258i

uitstel van betaling kan worden gedaan. Bij het verlenen van uitstel kan in dat geval de ontvanger zekerheid vragen.

De applicatie	5.1.2i	5.1.2i
	5.1.2i	(map Invordering/NUB uitstel van betaling)
in	5.1.2i	standaardbrieven op te maken (DB40 en DB41).
		5.1.2i
	5.1.2i	

Let op!

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 GDC.

6.2

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 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.

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 om gegaan. 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 [artikel 2](#) Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 en verder uitgewerkt in [artikel 74.4](#) Leidraad Invordering 2008. Daarin staat onder andere:

"1. De ontvanger verbindt aan het verlenen van uitstel van betaling op basis van artikel 25, achtste lid, van de wet of aan het voortzetten ervan op grond van artikel 2, zevende tot en met tiende lid, van de regeling de voorwaarde dat de belastingschuldige jaarlijks de volgende gegevens overlegt:

- a. schriftelijke bescheiden aan de hand waarvan de ontvanger kan bepalen of zich omstandigheden hebben voorgedaan die leiden tot beëindiging van het uitstel, en*
- b. informatie over het actuele adres en de werkelijke verblijfplaats van de belastingschuldige.*

De schriftelijke bescheiden kunnen de vorm hebben van een naar Nederlandse maatstaven opgestelde fiscale balans en verlies- en winstrekening of andere stukken waaruit de winstuitdelingen en gerechtigden blijken. Het kan ook een gecertificeerde verklaring van

de (belasting)autoriteiten van het woonland zijn dat geen handelingen hebben plaatsgevonden die tot beëindiging van het uitstel leiden. (...).

De jaarlijkse aanlevering van gegevens moet de invorderaar bewaken.

Verder is van belang dat de belastingplichtige een actieve informatieplicht heeft. Hij moet de ontvanger direct informeren als er zich een omstandigheid voor doet die leidt tot intrekking van het uitstel. Dit is geregeld in [artikel 2 lid 11](#) Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

6.3 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 belastingplichtige de verplichting op aan de ontvanger schriftelijk mededeling te doen van een dergelijke handeling, zie bijvoorbeeld artikel 2 lid 11 URIW 1990.

Voor een beschrijving van de gevallen die aanleiding geven het uitstel in te trekken, wordt verwezen naar de tekst van artikel 25 lid 4, lid 5 en lid 8 Invorderingswet 1990. Een voorbeeld van een verboden handeling is de afkoop van een pensioenregeling. Ook 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 drie redenen. Allereerst geldt voor deze CA niet een uitsteltermijn van 10 jaar, maar een (veel) langere termijn. Ten tweede wordt het uitstel voor deze component ingetrokken bij vervreemding van de aandelen, maar ook bij winstuitdelingen. Tot slot kan de ontvanger nadere voorwaarden stellen, zoals het jaarlijks overleggen van jaarstukken ([74.4 LI](#)).

6.4 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, 1 ^e lid, art. 3.95 Stakingswinst ivm overlijden	Art.25, 17 ^e lid, art. 28 2 ^e lid IW Art.5a URIW Maximaal 10 jaar	<u>n.v.t.</u>	Nee, art. 74.10 LI	Nee, niet gedurende termijn waarvoor uitstel is verleend. Zie 74.10 LI
Art.3.64, stakingswinst en nieuwe onderneming	Art.25, 4 ^e lid IW Art. 1d URIW; 1 jaar met eventuele verlenging	<u>n.v.t.</u>	N.v.t. (bij emigratie wordt uitstel beëindigd)	Ja, over de gehele periode waarvoor uitstel is verleend
Art. 3.83,1 ^e of 2 ^e lid, 7.2, 8 ^e lid Wet IB 2001 en 38p 4 ^e lid Wet LB 1964 pensioenaanspraken in grensoverschrijdende situaties	Art.25, 5 ^e lid IW Art. 1 e URIW Maximaal 10 jaar	Art. 26, 2 ^e en 3 ^e lid IW Art. 1f URIW(15)	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 1
Art. 3.133,2 ^e lid, 3.136, 1 ^e lid lijfrenteaanspraken in grensoverschrijdende situaties	Art.25, 5 ^e lid IW Art. 1 e URIW Maximaal 10 jaar	Art. 26, 2 ^e lid 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 1
Art.10bis.3 lid 4 en 10bis.4 lid 5 voordeel uit kapitaal-, spaar- of beleggingsverzekering eigen woning	Art. 70b IW Art. 40g URIW Voor zolang de woning kwalificeert als "eigen woning" in de zin van IB 2001	Art. 70ba IW Art. 40h URIW	Ja	Ja, als uitstel wordt beëindigd, zie 1
Art.4.16,1 ^e lid 1 letter h (emigratie) en art. 4.17 t/m 4.17c, jo.4.38, 7.5, 4 ^e , 5 ^e , 7 ^e lid (wonen in buitenland) vervreemdingsvoordelen uit aanmerkelijk belang	Art.25, 8 ^e lid, art. 28 2 ^e lid IW Art. 2 URIW	Art. 26, 4 ^e en 5 ^e lid IW, zie 2 Als emigratie voor 16-9-2015: Art. 70ea IW en art. 4 URIW: ook na 10 jr uitstel kwijtschelding	Ja	Ja, als uitstel wordt beëindigd, zie 1
Art. 3.65 en extra standaardvoorwaarde bij geruisloze inbreng	Art. 25, 8 ^e lid Inv. wet van overeenkomstige toepassing	Art. 26, 4 ^e en 5 ^e lid IW van overeenkomstige toepassing	Nee	Nee, niet gedurende uitsteltermijn. Wel als uitstel wordt beëindigd, zie 1. Zie ook extra standaardvoorwaarde bij art. 3.65 wet IB (in bijlage 2).

- Op grond van artikel 28 lid 2 IW en artikel 6 lid 1 UBIW (tekst vanaf 1 januari 2010) vindt de berekening van invorderingsrente plaats 'met ingang van de dag waarop zes weken zijn verstreken na de eerste dag van het jaar volgend op het jaar waarin zich de handeling of gebeurtenis voordoet op grond waarvan het uitstel wordt beëindigd.

15 Bijzondere regel bij omzetting pensioen in eigen beheer in ODV. De CA blijft in stand maar het uitstel van betaling moet worden ingetrokken voor het bedrag aan belasting en revisierente dat ziet op het verschil tussen de commerciële en fiscale waarde van het omgezette pensioen. Vervolgens volgt voor het bedrag waarvoor het uitstel wordt ingetrokken kwijtschelding, zie artikel 70cb IW en artikel 40i URIW.

2. Het uitstel voor het AB deel in de conserverende aanslag wordt, als de belastingschuldige na 15 september 2015 is geëmigreerd ingetrokken als één van de volgende omstandigheden zich voor doet:
 - a. de aandelen of winstbewijzen die aan het uitstel ten grondslag liggen, worden vervreemd in de zin van de artikelen 4.12 of 4.16, eerste lid, onderdelen a tot en met g, i of j, tweede lid, derde lid of vierde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (vanaf 25 oktober 2016, 17:30 uur is hier aan toegevoegd de fictieve vervreemding in verband met inbreng in een VBI);
 - b. de vennootschap heeft reserves aan de belastingschuldige uitgedeeld. In dit geval wordt het uitstel ingetrokken voor een bedrag ter grootte van 25 percent van de uitgedeelde reserves op de aandelen of winstbewijzen, verminderd met de daarover in Nederland verschuldigde dividendbelasting of inkomstenbelasting en de daarover in het buitenland feitelijk geheven belasting;
 - c. in geval van een teruggaaf van wat op aandelen of bewijzen van deelgerechtigdheid in een fonds voor gemene rekening is gestort dan wel van wat door houders van winstbewijzen is gestort of ingelegd.

Als de belastingschuldige is geëmigreerd voor 16 september 2015 geldt, op grond van artikel 70ea Invorderingswet 1990 de tot die datum geldende tekst van artikel 25 lid 8 Invorderingswet. De meest opvallende verschillen met de huidige tekst betreffen:

- a. het uitstel is 10 jaar;
- b. uitdelingen leiden pas tot intrekking van het uitstel als sprake is van een kasgeld bv en de reserves voor 90% of meer zijn uitgekeerd.

Let op!

In bepaalde gevallen ([artikel 2 lid 7 tot en met 10 URIW](#)) kan onder voorwaarden het uitstel worden voortgezet. Dat geldt niet voor zover sprake is van een fictieve vervreemding in verband met overlijden van de AB houder en de rechtspersoon geen onderneming drijft of voor zover het vermogen van de rechtspersoon beleggingsvermogen bevat.

6.5

Kwijtschelding

Artikel 26 van de Invorderingswet 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. Dat 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 CA in verband met pensioen- en lijfrente-aanspraken 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 (tot 2013 lid 6, nu artikel 70ba Invorderingswet 1990).

De kwijtschelding ziet ook op de belastingrente en de revisierente.

Let op!

In geval van kwijtschelding van de gehele of gedeeltelijke conserverende aanslag moet de inspecteur de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang aanpassen. De inspecteur moet de verkrijgingsprijs ook aanpassen als en voor zover de ontvanger het uitstel van betaling intrekt omdat sprake is van een winstuitdeling. Dit is geregeld in artikel 21 UBIB inkomstenbelasting 2001.

6.6 Toezicht tijdens de uitstelfase

Voor het toezicht tijdens de uitstelfase zijn de volgende regels actief:

W462: Openstaande conserverende aanslag IH en in Vpb is verdeling aandelenkapitaal gewijzigd. Beoordeel of CA moet worden ingevorderd.

W463: Openstaande conserverende aanslag IH en in Vpb toename rec. crt. digra. Beoordeel of CA moet worden ingevorderd.

W464: Openstaande conserverende aanslag IH en in Vpb uitdeling van winst. Beoordeel of CA moet worden ingevorderd.

W465: Openstaande conserverende aanslag IH en bel.pl. of zijn partner is overleden. Beoordeel of CA moet worden ingevorderd.

Als een dergelijke uitworpbewering raakt moet de ontvanger samen met de inspecteur onderzoeken of het uitstel geheel of gedeeltelijk ingetrokken moet worden.

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 in het geval dat een belastingplichtige expliciet verzoekt om het opleggen van een CA, wordt handmatig een voorlopige conserverende aanslag (VCA) opgelegd. Bij een emigratie naar een EU- of EER-land is geen sprake van een risico situatie.

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 (artikel 2, lid 5 onder b Awr) ⁽¹⁶⁾. 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. Als de definitieve CA hoger is dan de VCA, moet wel voor het verschil alsnog uitstel van betaling worden gevraagd. Zo nodig moet in dat geval ook aanvullende zekerheid worden verstrekt.

¹⁶ Tekst bij een definitieve CA via SPA luidt: Als eerder een voorlopige Conserverende aanslag werd 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?

- 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.
- Als bij emigratie van een particulier wel buitenlandse belastingplicht ontstaat, kan de competentie direct worden overgedragen aan kantoor Buitenland.
- Bij emigratie van een ondernemer/digra blijft het betreffende MKB/GO kantoor competent zolang de betrokkene tot een entiteit blijft behoren. Na beëindiging van het ondernemerschap c.q. aandeelhoudersrelatie ⁽¹⁷⁾ van de belastingplichtige of zijn partner werkt die eenheid 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 plaats vinden. De bewaking van de conserverende aanslag gebeurt dan bij kantoor Buitenland.

¹⁷ Zolang de aandeelhoudersrelatie bestaat dient de afhandeling bij 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⁽¹⁸⁾

(Naam verzekeringsmij/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

xxxxxx

¹⁸ 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⁽¹⁹⁾

(Naam verzekeringsmij/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

¹⁹ 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⁽²⁰⁾

(Naam verzekeringsmij)
(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 ⁽²¹⁾ 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,

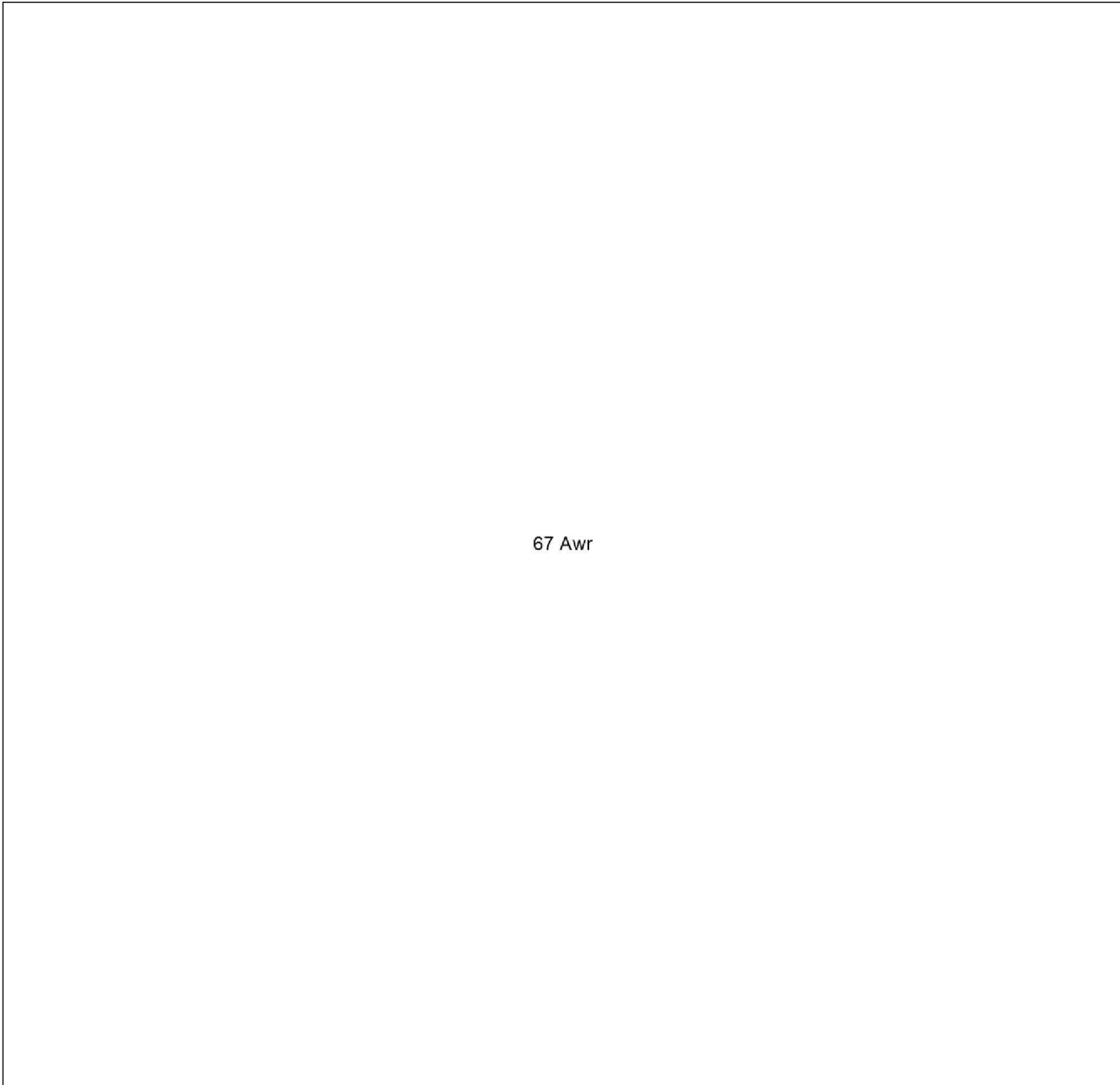
Namens de inspecteur

xxx

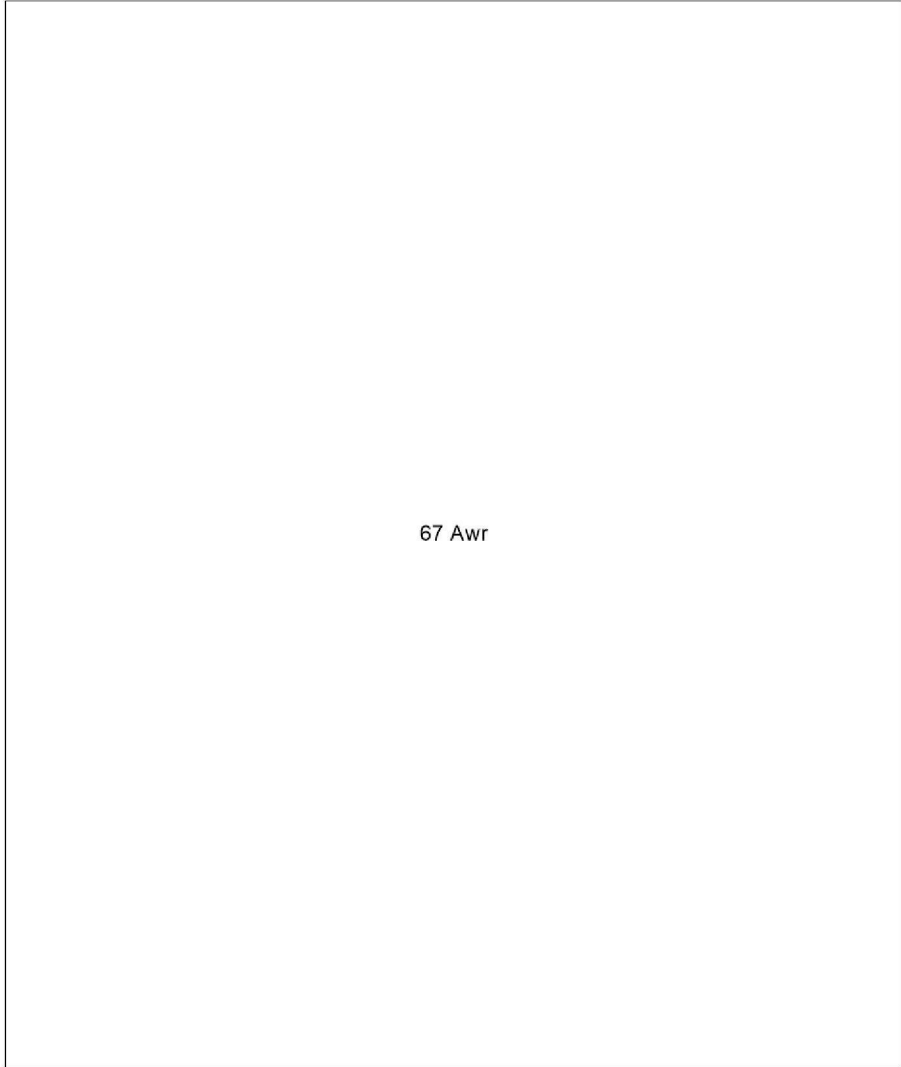
²⁰ Bron: het per 1 januari 2013 ingetrokken besluit Staatssecretaris van Financiën van 31 maart 2006, CPP2006/507M, Stcrt. 2006, 76 (zie V-N 2006/22.18 en V-N 2013/4.8).

²¹ 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

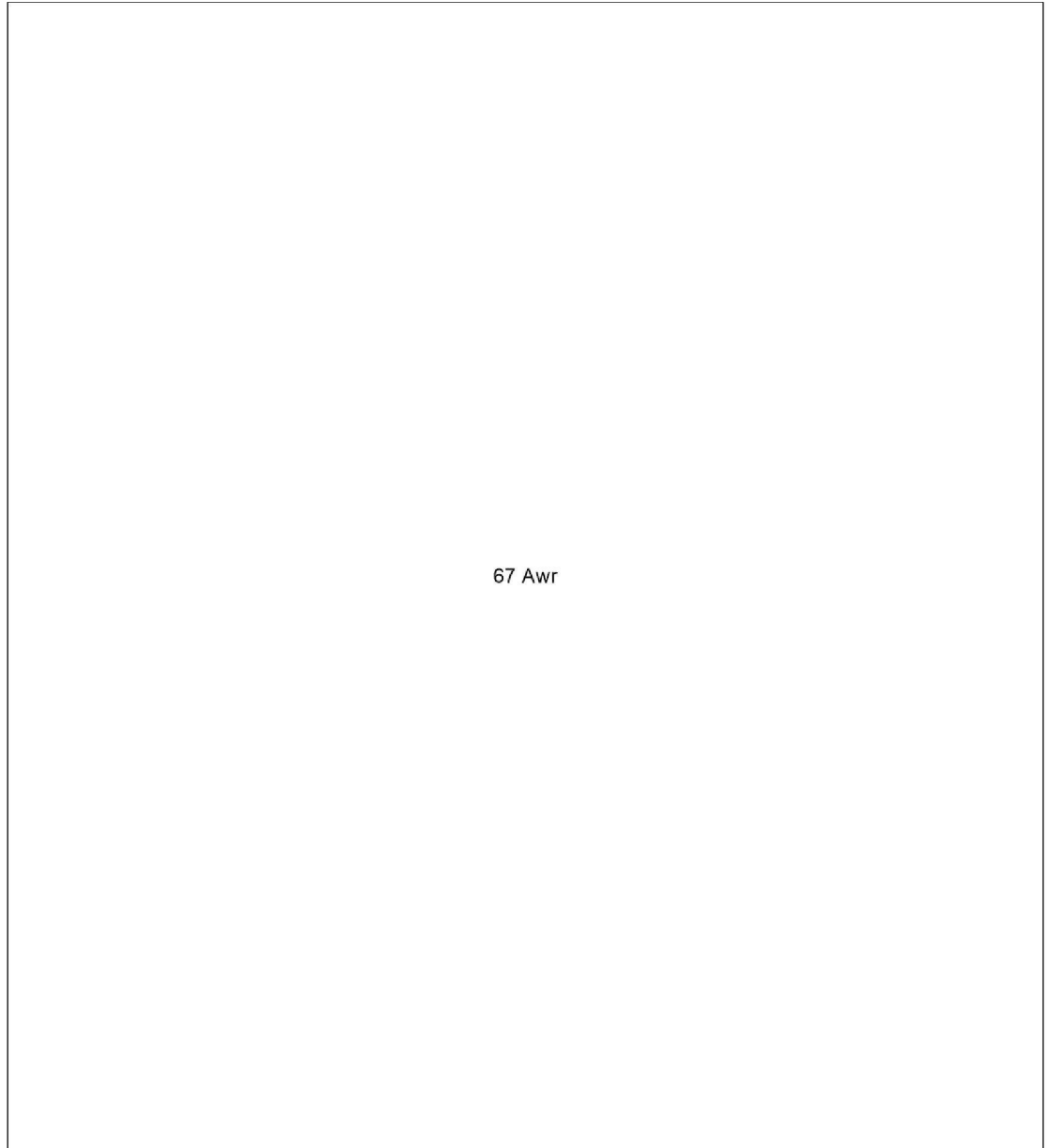


67 Awr



67 Awr

Bijlage 3 Voorbeeld Definitieve CA Pensioenen



67 Awr

67 Awr

Bijlage 4 Voorbeeld Navordering CA



67 Awr

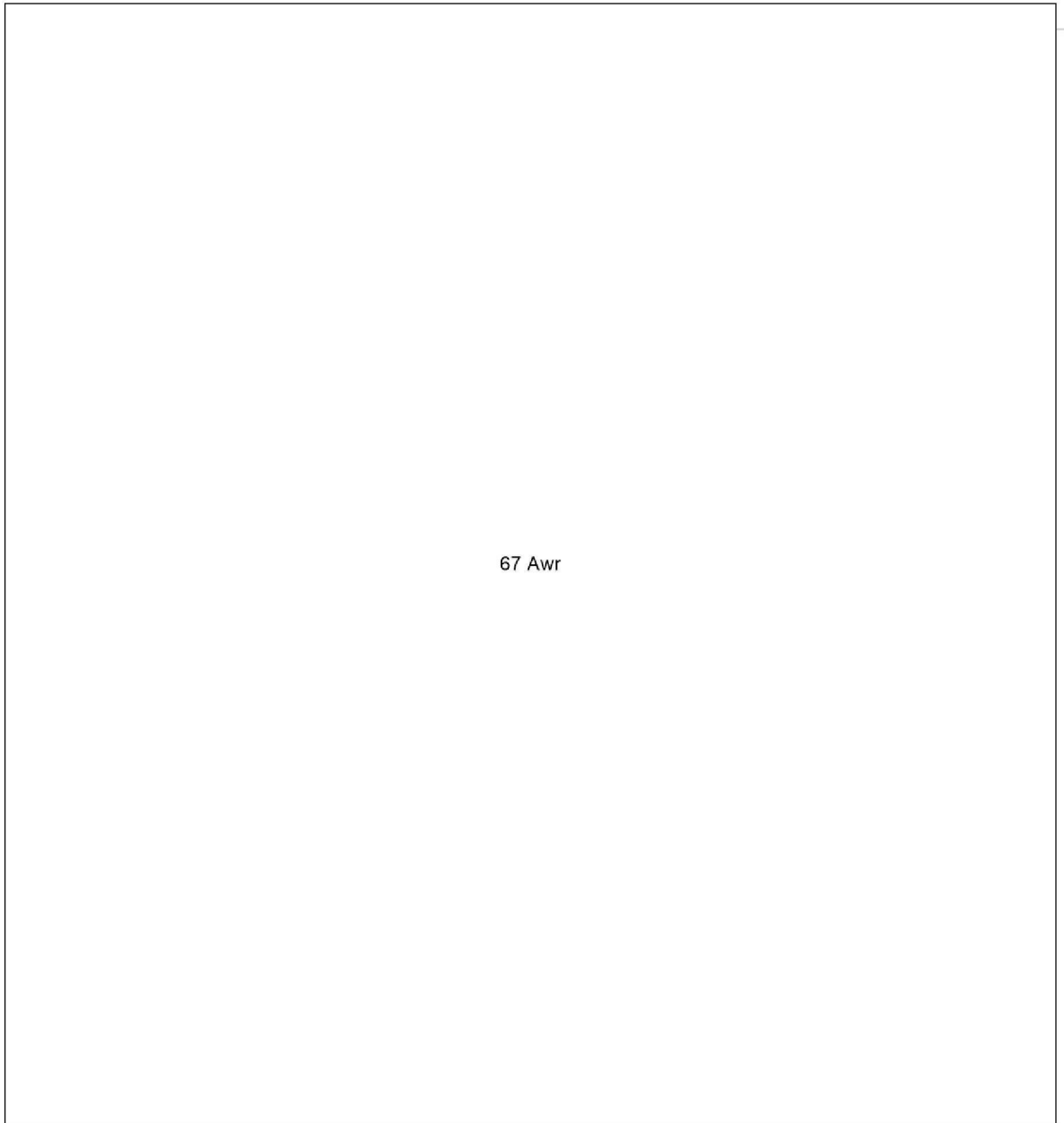
67 Awr

Bijlage 5 Voorbeeld Vermindering definitieve CA

67 Awr

67 Awr

Bijlage 6 Voorbeeld CA wegens overlijden



Aanslagnummer
P.06.01

Dagtekening
30 juni 2021

Pagina
2

**Inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen
over conserverend inkomen**

Inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen over regulier en conserverend inkomen	€	87 000
Inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen over regulier inkomen	af €	35 000
Inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen over conserverend inkomen	€	52 000

Te conserveren Inkomsten box 1

Staking in verband met overlijden ondernemer/resultaatgenieter (artikel 3.58, lid 1/ artikel 3.95 Wet IB 2001)	bij €	100 000
Totaal te conserveren inkomen box 1	€	100 000

Overzicht verschuldigde belasting per bestanddeel van het conserverend inkomen (box 1)

Staking ondernemer of resultaatgenieter in verband met overlijden	bij €	52 000
Totaal belasting over te conserveren box 1 inkomen	€	52 000

In rekening gebrachte belastingrente

Vanaf 1 juli 2021 wordt belastingrente in rekening gebracht. Dit is op grond van artikel 30f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. U kunt bezwaar maken tegen het bedrag van de belastingrente.

Uitstel van betaling

Voor Conserverende aanslagen gelden speciale regels voor uitstel van betaling. Een verzoek om uitstel moet u schriftelijk doen bij uw belastingkantoor.

Betalen

Als u niet voor 11 augustus 2021 om uitstel van betaling verzoekt, moet het te betalen bedrag op deze datum op de rekening van de Belastingdienst staan.
NL86 INGB 0002 4455 88 / INGBNL2A

Bezwaar maken

U kunt bezwaar maken tegen deze aanslag. Uw bezwaarschrift moet dan op 11 augustus 2021 binnen zijn bij uw belastingkantoor. Vermeld altijd de reden van uw bezwaar en om welke aanslag het gaat.

Uw belastingkantoor

Belastingkantoor/Kantoor Buitenland Kloosterweg 22, Heerlen

Website

www.belastingdienst.nl

Kopie voor belastingconsulent

Als u een belastingconsulent heeft, geef deze dan een kopie van dit bijjet.

Bijlage 7 EU-landen

België
Bulgarije
Cyprus
Denemarken
Duitsland
Estland
Finland
Frankrijk
Griekenland
Hongarije
Ierland
Italië
Kroatië (sinds 2013)
Letland
Litouwen
Luxemburg
Malta
Nederland
Oostenrijk
Polen
Portugal
Roemenië
Slovenië
Slowakije
Spanje
Tsjechië
Verenigd Koninkrijk (tot 1 januari 2021)
Zweden

Bijlage 8 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 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, onderdeel "[conserverende aanslag bij emigratie](#)". Nadere informatie kunt u ook verkrijgen bij de BelastingTelefoon 0800-0543 of BelastingTelefoon Buitenland 0031-555 385385.

Bijlage 9 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 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 maanden 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 niet-betaalde 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, onderdeel "[conserverende aanslag bij emigratie](#)". Nadere informatie kunt u ook verkrijgen bij de BelastingTelefoon 0800-0543 of BelastingTelefoon Buitenland 0031-555 385385.