



## Besluit Fiscaal Bestuursrecht

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek

Besluit van 21 november 2023, nr. 2023-24452

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

*Dit besluit actualiseert en vervangt het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB) van 15 oktober 2021, nr. 2021-9584 (Stcrt. 2021, 44622), zoals gewijzigd bij besluit van 18 januari 2023, nr. 2023-26730 (Stcrt. 2023, 1519). Naar aanleiding van de ontvlechting van de Belastingdienst, Toeslagen en Douane als zelfstandige directoraten-generaal, is verduidelijkt hoe dit besluit uitwerkt voor de Douane. Dit heeft geleid tot diverse technische aanpassingen. Voorts is paragraaf 20 (bewaarplicht) herzien en paragraaf 23, lid 17, vervallen. Afgezien van enkele redactionele aanpassingen is het besluit voor het overige niet gewijzigd.*

### § 1. Inleiding

Het Besluit Fiscaal Bestuursrecht is een verzamelbesluit met beleidsregels op het terrein van het fiscale bestuursrecht. Het besluit heeft vooral betrekking op het formele belastingrecht, maar gaat ook in op enkele civielrechtelijke aspecten.

Dit besluit vervangt het Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 15 oktober 2021, nr. 2021-9584 (Stcrt. 2021, 44622), zoals gewijzigd bij besluit van 18 januari 2023, nr. 2023-26730 (Stcrt. 2023, 1519). Op 11 januari 2020 besloot de Minister van Financiën om Toeslagen en Douane een zelfstandige positie te geven als directoraat-generaal, naast het directoraat-generaal van de Belastingdienst waar zij tot dan toe onderdeel van uitmaakten. Het besluit is in lijn gebracht met deze ontvlechting. Dit heeft geleid tot technische aanpassingen in de paragrafen: 2, 5, 6, 11, 12, 19, 20, 21, 23, 24, 25, 27, 28 en 29 en een inhoudelijke aanpassing door lid 17 van paragraaf 23 te laten vervallen. Het vervallen van lid 17 heeft als gevolg dat het beleid verruimd wordt. Paragraaf 20 is vereenvoudigd. Bij het maken van afspraken met de inspecteur over de invulling van de bewaarplicht is het onderscheid tussen basisgegevens en overige gegevens in de praktijk niet langer van belang. Afgezien van enkele redactionele wijzigingen, is het besluit voor het overige niet gewijzigd.

#### § 1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

Adw	Algemene douanewet
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
Belastingdienst	Directoraat-generaal Belastingdienst
BW	Burgerlijk Wetboek
Corporate Dienst Vaktechniek	Corporate Dienst Vaktechniek van de Belastingdienst
Douane	Directoraat-generaal Douane
Douaneregio	Douaneregio als bedoeld in artikel 3, tweede lid, onderdeel b, van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003
Fiscale en Juridische Zaken	Concerntdirectie Fiscale en Juridische Zaken van de Belastingdienst
IB/PVV	Inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen
Inspecteur	Inspecteur of ontvanger van de Belastingdienst of de Douane als bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel b, AWR en artikel 2, eerste lid, onderdeel i, IW 1990, artikel 1:3, lid 1, letter c, van de Algemene Douanewet.
IW 1990	Invorderingswet 1990
Staatssecretaris	de Staatssecretarissen van Financiën
Uitvoeringsregeling AWR	Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994
Voorheffingenbeschikking	Beschikking ter vaststelling van het voort te wentelen bedrag aan voorheffingen (artikel 25b, Wet Vpb)
Wet Vpb	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Wna	Wet op het notarisambt
Zvw	Zorgverzekeringswet

### § 2. Beleidsregels (artikel 1:3, vierde lid, Awb)

1. Het fiscale uitvoeringsbeleid is de uitleg van het recht die door of namens de Staatssecretaris is vastgelegd in beleidsregels volgens artikel 1:3, vierde lid, Awb. Deze beleidsregels hebben generieke werking. Ze gelden voor alle belanghebbenden in gelijke omstandigheden. In het

gangbare spraakgebruik is de publicatie van deze fiscale beleidsregels een 'beleidsbesluit'. De publicatie van de beleidsbesluiten vindt plaats met het oog op de rechtszekerheid. Een beleidsbesluit wordt gelijktijdig binnen en buiten de Belastingdienst en de Douane kenbaar gemaakt. De Belastingdienst en de Douane passen deze besluiten in verband met de rechtsgelijkheid landelijk uniform toe.

2. Het uitgangspunt is dat de uitleg van het recht naar aanleiding van een rechtsvraag wordt vastgelegd in een beleidsbesluit met generieke werking. Een beleidsregel in een beleidsbesluit is het gevolg van een rechtsvraag. Een rechtsvraag is een individuele vraag die:
  - a. in het toezichtproces opkomt, en
  - b. waarop in wet, jurisprudentie en eerder vastgesteld uitvoeringsbeleid geen duidelijk en eenduidig antwoord is te vinden, en
  - c. waarbij het antwoord gevolgen kan hebben voor andere gevallen (precedentwerking) en daarom is op te vatten als nieuw beleid.Heffing, inning, controle, vooroverleg en de behandeling van bezwaarschriften zijn de meest voorkomende voorbeelden van processen waarin rechtsvragen kunnen opkomen.
3. Als de inspecteur wordt geconfronteerd met een rechtsvraag dan legt hij deze vraag via de daarvoor voorgeschreven procedure voor aan een zogenoemde kennisgroep op het gebied van de rechtstoepassing. De inspecteur neemt het standpunt van de kennisgroep over. Deze interne procedure doet niet af aan de exclusieve verantwoordelijkheid van de inspecteur voor de tijdige beantwoording van, en het beslissen op, deze rechtsvraag.
4. In het algemeen vindt generieke vastlegging van de uitleg van het recht plaats in de vorm van een concept beleidsbesluit binnen zes weken nadat de inspecteur die de desbetreffende rechtsvraag behandelt, de uitleg voor zijn individuele geval van de kennisgroep heeft ontvangen. In sommige gevallen maakt de complexiteit en/of noodzakelijke afstemming met Europese instanties het niet mogelijk binnen zes weken een kwalitatief volwaardig conceptbesluit te redigeren. Het streven is dan wel binnen dezelfde termijn kenbaar te maken, zowel binnen als buiten de Belastingdienst en de Douane, welke casuïstiek onderhanden is waarover nog geen beleidsbesluit kan worden vastgesteld.
5. Behoudens bijzondere omstandigheden leggen de Belastingdienst en de Douane conceptbesluiten ter beoordeling voor aan vertegenwoordigers van belastingadviseurs en het bedrijfsleven. Over de hierbij te volgen procedure zijn met de vertegenwoordigers afspraken gemaakt.
6. Om de mogelijkheden van nieuw fiscaal uitvoeringsbeleid te verkennen en mogelijk breder spelende rechtsvragen zo vroeg mogelijk te onderkennen, voeren de Belastingdienst en de Douane periodiek overleg met vertegenwoordigers van de belastingadviespraktijk. Naast de rechtsvragen uit het toezichtproces kan ook dit overleg tot nieuw fiscaal uitvoeringsbeleid leiden. Daarnaast kunnen ook onder meer antwoorden op Kamervragen, toepassingen van de hardheidsclausule en beslissingen ter voorkoming van dubbele belasting aanleiding zijn voor het vaststellen van fiscaal uitvoeringsbeleid.

### § 3. Vooroverleg

1. Vooroverleg is een overleg tussen de inspecteur enerzijds en de belanghebbende of zijn vertegenwoordiger anderzijds, dat kan leiden tot een standpuntbepaling van de inspecteur of een vaststellingsovereenkomst over de wijze waarop het recht in een specifiek geval moet worden toegepast. De inspecteur loopt met het vooroverleg vooruit op de heffing of de uitvoering van andere aan de inspecteur opgedragen taken. Vooroverleg kan zowel al verrichte als voorgenomen (rechts)handelingen betreffen. Vooroverleg is niet bedoeld om zekerheid te verkrijgen als de toepassing van het recht rechtstreeks volgt uit openbare rechtsbronnen.
2. Het verzoek moet een duidelijke omschrijving van de casus bevatten, waarover een standpunt wordt gevraagd, inclusief alle relevante feiten en omstandigheden en, indien betrekking hebbend op de toepassing van het recht, een helder standpunt of een heldere zienswijze of conclusie bevatten over de fiscale consequenties van de voorgelegde casus. De inspecteur kan om nadere informatie vragen als dit naar zijn oordeel noodzakelijk is voor het beoordelen van de casus. Het standpunt van de inspecteur geldt onder het algemene voorbehoud van de juistheid en volledigheid van het verzoek. Daarnaast kan de inspecteur een specifiek voorbehoud maken.
3. Voor het vooroverleg over een internationale situatie heb ik aanvullende regels gesteld in het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter.
4. De inspecteur hoeft niet in te gaan op een verzoek om vooroverleg, als:
  - a. belastingbesparing de enige dan wel de doorslaggevende beweegreden voor het verrichten van die (rechts)handeling(en) is;
  - b. de (rechts)handeling(en) voor de belanghebbende buiten het beoogde fiscale voordeel geen of weinig reële, praktische betekenis heeft (hebben);
  - c. doel en strekking van de wet of een verdrag of internationaal erkend beginsel zouden worden miskend als de door de belanghebbende verlangde rechtstoepassing zou worden gevolgd. Als tijdens het vooroverleg blijkt dat sprake is van een of meer van deze situaties geeft de



inspecteur geen zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen.

5. Een verzoek om vooroverleg is geen aanvraag tot het nemen van een beschikking. Wel zal de inspecteur zodra hij alle relevante informatie heeft, overeenkomstig de termijn van artikel 4:13 Awb (in beginsel binnen acht weken) een standpunt innemen.

#### **§ 4. Fiscale grensverkenning en strijd met goede trouw**

1. Als sprake is van fiscale grensverkenning of als sprake is van strijd met de goede trouw, zet de inspecteur het vooroverleg niet voort en neemt hij ook geen inhoudelijk standpunt in.
2. Van fiscale grensverkenning is sprake als de inspecteur in het vooroverleg een standpunt inneemt, de vragensteller zich hier niet in kan vinden en vervolgens probeert de casus, door telkens (kleine) wijzigingen aan te brengen, fiscaal net aanvaardbaar te presenteren.
3. Strijd met de goede trouw kan ook een beletsel zijn als de inspecteur vermoedt dat het belang van een verdragspartner wordt geschaad. Hiervan is onder andere sprake als de inspecteur betrokkenheid vermoedt bij witwassen, steekpenningen, ernstige vermogensdelicten of terrorismefinanciering, tenzij het tegendeel blijkt.

#### **§ 5. Weigeren gemachtigde (artikel 2:2 Awb)**

1. De Awb geeft in artikel 2:2 aan het bestuursorgaan de mogelijkheid een gemachtigde te weigeren. De Belastingdienst en de Douane maken van die bevoegdheid slechts in uitzonderingsgevallen gebruik. Te denken valt aan gevallen van evidente en ernstige ondeskundigheid. Ook kan het gaan om gemachtigden die herhaaldelijk de normale gang van zaken verstoren, eventueel door met geweld te dreigen of tegen wie vermoedens bestaan van het begaan van strafbare feiten.
2. De bevoegdheid om een gemachtigde te weigeren wordt uitsluitend uitgeoefend door de directeuren en hun plaatsvervangers bij de Belastingdienst, onderscheidenlijk de directeuren van de Douane.
3. Tegen de beschikking tot weigering is op grond van de Awb bezwaar mogelijk. Het bezwaarschrift kan worden ingediend bij de betrokken algemeen directeur van de Belastingdienst, onderscheidenlijk de directeur Handhavingsbeleid van de Douane, waarna beroep mogelijk is bij de rechtbank.

#### **§ 6. Elektronisch berichtenverkeer (artikel 2:15 Awb)**

1. De Belastingdienst en de Douane maken op hun websites bekend voor welk berichtenverkeer met personen van buiten de Belastingdienst en de Douane de elektronische weg is geopend en welke eisen daaraan worden gesteld.
2. De Belastingdienst en de Douane kunnen de elektronische weg openstellen voor individuele zaaksgebonden gegevensuitwisseling in de processen van toezicht (inclusief kantoortoetsing), inning en dienstverlening en voor de ondersteuning van facilitaire processen.
3. Als een belanghebbende voor de verzending van een formeel bericht gebruikmaakt van de elektronische weg, terwijl die weg voor dat type bericht niet is opengesteld, nemen de Belastingdienst en de Douane dit bericht niet in behandeling. Voor zover mogelijk wijzen zij de indiener er in een weigeringsbericht op dat hij het bericht via een wel opengesteld kanaal moet aanleveren. Tegen een weigering is geen formeel bezwaar mogelijk. Wel geven de Belastingdienst en de Douane de afzender wat betreft een aanvraag of een bezwaar de mogelijkheid het vormverzuim te herstellen door het bericht binnen een door de inspecteur gestelde termijn via een ander, wel opengesteld, kanaal aan te leveren (zie artikel 4:5, eerste lid, onderdeel b, Awb en artikel 6:6, onderdeel b, Awb).
4. De Belastingdienst en de Douane kunnen een speciaal e-mailadres ('postbus') openstellen voor bepaalde berichten.

#### **§ 7. Horen bij het vaststellen van de aanslag (artikel 4:12 Awb)**

De inspecteur kan afzien van het horen voorafgaand aan het vaststellen van een belastingaanslag (zie artikel 4:12 Awb). De inspecteur neemt evenwel bij correcties van aangiften zo veel mogelijk vooraf contact op met de belanghebbende.

#### **§ 8. Niet-ontvankelijk bezwaar (artikel 6:6 Awb)**

1. Als een bezwaarschrift niet voldoet aan één van de vormvereisten als bedoeld in artikel 6:6 Awb, dan geeft de inspecteur de indiener vier weken de gelegenheid dat verzuim te herstellen.
2. Mocht het verzuim niet binnen die vier weken hersteld zijn, dan krijgt de indiener van de inspecteur nog een termijn van twee weken. Daarbij deelt de inspecteur mee dat hij het bezwaarschrift op grond van artikel 6:6 Awb niet-ontvankelijk zal verklaren als het verzuim niet binnen de termijn wordt aangevuld.
3. In alle gevallen waarin het bezwaar niet-ontvankelijk is verklaard, wordt het voor zover mogelijk



ambtshalve in behandeling genomen (zie paragraaf 23).

### § 9. Horen in bezwaar (artikel 7:2 Awb)

1. Het initiatief voor het horen van een belanghebbende ligt bij de inspecteur (conform artikel 7:2 van de Awb en in afwijking van artikel 25, eerste lid, AWR). Dit geldt niet bij zogenoemde impliciete bezwaren, bijvoorbeeld in de vorm van een alsnog ingediende aangifte of bezwaren die hun grondslag vinden in artikel 24a, tweede lid, AWR. In die gevallen hoeft de inspecteur de belanghebbende dus niet op eigen initiatief uit te nodigen voor een hoorgesprek.
2. Als de belanghebbende niet binnen een door de inspecteur gestelde termijn verklaart dat hij gebruik wil maken van het recht om gehoord te worden, kan de inspecteur afzien van het horen (zie artikel 7:3, letter d, Awb). De inspecteur maakt hiervan melding in de uitspraak op bezwaar. Zo nodig verifieert de inspecteur of de belanghebbende de uitnodiging om gehoord te worden ontvangen heeft.
3. Horen vindt in de regel in persoon plaats. De inspecteur kan de belanghebbende anders dan in persoon horen, bijvoorbeeld telefonisch of langs digitale weg, als dat voldoende zorgvuldig gebeurt en de belanghebbende of zijn gemachtigde daarmee instemt.
4. Het horen strekt er mede toe om (ambtshalve) een zo gefundeerd mogelijke beslissing te kunnen nemen. De inspecteur hoort de belanghebbende als er redelijkerwijs twijfel mogelijk is of het bezwaarschrift kennelijk niet-ontvankelijk of kennelijk ongegrond is.
5. De inspecteur stelt belanghebbende of zijn gemachtigde in de gelegenheid zich over het verslag van het hoorgesprek uit te laten.

### § 10. Uitstel beslissing op bezwaar (artikel 7:10 Awb)

1. Als in een bezwaarschrift een geschilpunt speelt waarover in een andere zaak al wordt geprocedeerd, dan kan de inspecteur met inachtneming van artikel 7:10, vierde lid, Awb, met de belanghebbende afspreken dat hij zijn oordeel over dit geschilpunt aanhoudt en pas uitspraak op bezwaar<sup>1</sup> doet als het oordeel van de belastingrechter in die andere zaak onherroepelijk is.
2. Het moet gaan om een rechtsvraag waarin de individuele omstandigheden van belanghebbenden voldoende vergelijkbaar zijn of waarbij deze omstandigheden geen rol spelen.
3. De inspecteur handelt het bezwaar voor het overige zoveel mogelijk af. Dit betekent dat hij zijn oordeel zal geven over de overige geschilpunten en het niet mogelijk is om na het uitstel zoals bedoeld in het eerste lid van deze paragraaf nieuwe geschilpunten aan het bezwaar toe te voegen.
4. Als de indiener niet instemt met het aanhouden van het bezwaarschrift, verklaart de inspecteur het bezwaar over het geschilpunt waar in de andere zaak over wordt geprocedeerd ongegrond.
5. Als de in geschil zijnde fiscale kwestie zich bij één belanghebbende met betrekking tot meer dan één heffingstijdvak of heffingstijdstip onveranderd voordoet, kan de inspecteur ter voorkoming van de indiening van een reeks van bezwaarschriften toezeggen dat de belanghebbende kan volstaan met het indienen van één bezwaarschrift tegen de oudste aanslag die nog niet onherroepelijk vaststaat (zie ook paragraaf 23, vijftiende lid, onderdeel a). De inspecteur zal in dat geval belastingaanslagen die ten tijde van het maken van de afspraak nog niet onherroepelijk vaststonden ambtshalve herzien. Hij doet dat nadat in de procedure zoals bedoeld in het eerste lid van deze paragraaf, de uitspraak op bezwaar onherroepelijk is geworden. Het voorgaande is van overeenkomstige toepassing bij bezwaar tegen voldoening of afdracht op aangifte.
6. Verder uitstel van een beslissing op een bezwaarschrift is mogelijk in verband met naleving van wettelijke procedurevoorschriften (zie artikel 7:10, vierde lid, onderdeel c, Awb). Onder 'wettelijke procedurevoorschriften' valt niet het verzamelen van informatie op grond van artikel 47 AWR in verband met een nader feitenonderzoek bij het beoordelen van een bezwaar tegen een ambtshalve aanslag of in het kader van een FIOD-onderzoek.

### § 11. Ressortering (artikel 8:7 Awb)

Voor de vraag bij welke rechtbank een belanghebbende een eventueel beroep moet indienen, is van belang waar een bestuursorgaan zijn zetel heeft (zie artikel 8:7 Awb). Hiervoor geldt het volgende:

1. Voor de belanghebbende die geen woonplaats in Nederland heeft, bevindt de zetel van de inspecteur zich op het kantoor van de Belastingdienst te Heerlen, onderscheidenlijk op het kantoor van de Douane te Breda.
2. Voor de belanghebbende die deel uitmaakt van een entiteit in de zin van artikel 11, tweede lid, van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003, bevindt, in afwijking van het eerste lid, de zetel van de inspecteur zich op het kantoor van de Belastingdienst waar de fiscale behandeling van de entiteit gewoonlijk plaatsvindt.
3. Op de website van de Belastingdienst of de Douane kunnen nadere richtlijnen worden gegeven

<sup>1</sup> In dit besluit kan voor uitspraak op bezwaar ook beslissing op bezwaar worden gelezen en vice versa.



over wat in het kader van de fiscale behandeling een entiteit is en waar de fiscale behandeling plaatsvindt.

## **§ 12. Klachten (titel 9.1 Awb)**

De (algemeen) directeuren van de Belastingdienst en de Douane behandelen klachten over gedragingen van hun medewerkers. De algemeen directeur Belastingdienst/Particulieren behandelt ook de klachten over gedragingen van medewerkers van de organisatieonderdelen Belastingdienst/Midden- en Kleinbedrijf en Belastingdienst/Grote Ondernemingen. Klachten die betrekking hebben op meerdere organisatieonderdelen kunnen in overleg tussen de verantwoordelijke (algemeen) directeurs door één van hen worden behandeld.

## **§ 13. Uitnodiging aangifte IB/PVV en inkomensafhankelijke bijdrage Zvw (artikel 6 AWR)**

De inspecteur nodigt voor het doen van aangifte in ieder geval uit eenieder:

- a. aan wie vermoedelijk een aanslag tot een te betalen bedrag moet worden opgelegd;
- b. die in het belastingjaar bij de Kamer van Koophandel stond ingeschreven als ondernemer;
- c. die in het belastingjaar vermoedelijk een aanmerkelijk belang had;
- d. aan wie over het belastingjaar een voorlopige aanslag of een voorlopige teruggaaf die niet enkel ziet op uitbetaling van de algemene heffingskorting is opgelegd;
- e. voor wie vermoedelijk een beschikking als bedoeld in artikel 9.4a van de Wet inkomstenbelasting 2001 moet worden vastgesteld; of
- f. die het vorige jaar heeft aangegeven:
  - winst uit onderneming;
  - belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden;
  - belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang; of
  - belastbaar inkomen uit sparen en beleggen.

## **§ 14. Aangifteplicht Vpb voor curatoren (artikel 8 AWR)**

1. Om onnodige administratieve lasten en kosten te voorkomen, kan een curator van een failliet lichaam voor dat lichaam de aangifte Vpb doen volgens de volgende praktische werkwijze onder de daarbij vermelde voorwaarden.
2. De curator kan aangifte Vpb doen met behulp van (een print van) de aangiftebrief (zie artikel 4a Uitvoeringsregeling AWR). Hiertoe zendt hij de aangiftebrief gedagtekend en ondertekend terug naar de inspecteur waaronder het failliete lichaam ressorteert. Op de aangiftebrief vermeldt hij 'GEEN BELASTBARE FEITEN' of 'LEGE BOEDEL'.
  - De curator vermeldt 'GEEN BELASTBARE FEITEN' als er naar zijn oordeel geen sprake is van belastbare feiten gedurende dat aangiftetijdvak.
  - De curator vermeldt 'LEGE BOEDEL' als de boedel volgens hem geen of onvoldoende middelen bevat om de aanslagen te betalen of andere kosten voor de boedel te maken (waaronder het doen van aangifte).
3. Als een curator van deze praktische werkwijze gebruikmaakt, is hij verplicht om onverwijld zelf om een uitnodiging tot het doen van aangifte Vpb te verzoeken als er sprake is van gewijzigde omstandigheden die voor de belastingheffing relevant zijn. Om misbruik met lege vennootschappen te voorkomen is hij daarbij ook verplicht om na beëindiging van het faillissement ervoor te zorgen dat het lichaam zo spoedig mogelijk wordt ontbonden.
4. Na ontvangst van de aangiftebrief met de vermelding van de curator 'GEEN BELASTBARE FEITEN' of 'LEGE BOEDEL' kan de inspecteur beoordelen of hij het met de curator eens is.
  - Is de inspecteur het niet met de curator eens dan kan hij de curator opnieuw uitnodigen tot het doen van aangifte Vpb ten name van de failliete rechtspersoon. Dit geldt ook voor de latere tijdvakken.
  - Is de inspecteur het wel met de curator eens dan nodigt hij de curator de volgende vijf aangiftetijdvakken niet meer uit om aangifte Vpb te doen, behoudens een wijziging van omstandigheden.

## **§ 15. Het tijdstip waarop aangifte wordt gedaan (artikel 9 AWR)**

1. Op de door de inspecteur gestelde termijn voor het doen van aangifte is de Algemene termijnenwet niet van toepassing. Dat betekent dat als de aangifte gedaan moet worden voor 1 mei van een jaar de aangifte uiterlijk 30 april moet zijn ingeleverd, ook al valt deze datum op een zon- of feestdag.
2. Voor belastingconsulenten die uitstel vragen voor het doen van aangifte van hun cliënt, is er een Uitstelregeling belastingconsulenten ('beconregeling'). De actuele versie van deze uitstelregeling is te vinden op [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl).



## **§ 16. Geen voorlopige teruggaaf als de vereiste aangifte over een voorafgaand jaar ten onrechte niet is gedaan (artikel 13 AWR)**

1. De inspecteur stelt geen voorlopige teruggaaf of voorlopige aanslag tot een negatief bedrag over een belastingjaar vast zolang voor het voorafgaande of het daaraan voorafgaande jaar de aangifte ten onrechte niet is gedaan. In zo'n geval is er immers een onaanvaardbaar risico dat de inspecteur over onvoldoende gegevens beschikt door nalatigheid van de belastingplichtige. Zodra alsnog een aangifte is ingediend die, afgezien van de tijdigheid, aan de in de wet gestelde vereisten voldoet, is het mogelijk een (nieuw) verzoek te doen om een voorlopige teruggaaf of voorlopige aanslag tot een negatief bedrag over het desbetreffende jaar.
2. De inspecteur stelt een voorlopige aanslag vast tot een minimaal even hoog maar dan positief bedrag (een zogenoemde spiegelaanslag) als over dat jaar een voorlopige teruggaaf of voorlopige aanslag tot een negatief bedrag is vastgesteld, zodra hij vaststelt dat over het voorafgaande of het daaraan voorafgaande jaar de aangifte ten onrechte niet is gedaan. In zo'n geval is er immers een onaanvaardbaar risico dat de inspecteur over onvoldoende gegevens beschikt door nalatigheid van de belastingplichtige. Zodra alsnog een aangifte wordt ingediend die, afgezien van de tijdigheid, aan de in de wet gestelde vereisten voldoet beoordeelt de inspecteur opnieuw of de belanghebbende in aanmerking komt voor de teruggaaf.

## **§ 17. Doelmatigheidsgrens voorlopige aanslag Vpb (artikel 13 AWR)**

Een voorlopige aanslag Vpb wordt alleen opgelegd als het te betalen of te ontvangen bedrag € 100 of meer is. Dit geldt in het geval de voorlopige aanslag lopende het jaar wordt opgelegd. Deze doelmatigheidsgrens geldt echter niet als de belastingplichtige zelf verzoekt om een voorlopige aanslag.

## **§ 18.**

(Vervallen)

## **§ 19. Belastingrente (artikel 30f tot en met 30k AWR)**

### ***§ 19.1. Belastingrente bij erfbelasting (artikel 30g AWR)***

Als een belastingaanslag erfbelasting is vastgesteld overeenkomstig een verzoek of overeenkomstig een ingediende aangifte wordt geen belastingrente in rekening gebracht dan wel wordt de in rekening te brengen rente beperkt (zie artikel 30g, derde en vierde lid, AWR). Bij nalatenschappen waarin zich een onroerende zaak bevindt, kan het voorkomen dat de WOZ-waarde wordt verlaagd nadat de aangifte erfbelasting is ingediend, maar voordat de definitieve aanslag is opgelegd. De inspecteur wijkt dan af van de aangifte. Een redelijke wetstoepassing brengt evenwel met zich dat deze aanpassing voor het berekenen van belastingrente niet als afwijking van de aangifte wordt gezien. Dit betekent dat ook in een dergelijk geval de hiervoor bedoelde beperking van de belastingrente toepassing vindt.

### ***§ 19.2. Belastingrentevergoeding bij teruggaafbeschikking (artikel 30ha AWR)***

Op basis van artikel 30ha, eerste lid, AWR vergoedt de inspecteur belastingrente ingeval een teruggaafbeschikking niet binnen de in dat artikel genoemde termijn wordt vastgesteld. Onder een teruggaafbeschikking valt ook een beschikking (inhoudende een teruggaaf) als gevolg van een verzoek om ambtshalve vermindering of uitspraak op bezwaar.

## **§ 20. Bewaarplicht (artikel 52 en 53 AWR)**

1. Voor administratieplichtigen geldt een bewaarplicht voor boeken, bescheiden en andere gegevensdragers die ten aanzien van zichzelf of derden fiscaal relevant kunnen zijn (artikel 52 en 53 AWR). De bewaartermijn bedraagt in beginsel 7 jaar en gaat in zodra de gegevens niet langer op grond van artikel 52, eerste lid AWR tot de (jaar)administratie behoren.
2. Met de inspecteur kunnen afspraken worden gemaakt over de invulling van de bewaarplicht, zoals over welke gegevens tot de administratie behoren en tot welk detailniveau deze gedurende de bewaartermijn bewaard moeten worden. De administratieplichtige kan hiertoe een verzoek om vooroverleg indienen als bedoeld in § 3.

## **§ 21. Informatieverstrekking door notarissen (artikel 53a AWR)**

1. Een notaris heeft een geheimhoudingsplicht en tegenover de Belastingdienst en de Douane een verschoningsrecht ten behoeve van de belastingheffing van derden (artikel 22 Wna) en artikel 53a, eerste lid, AWR). Dit kan de Belastingdienst en de Douane belemmeren bij een correcte heffing en

effectieve inning van belastingen en vervolging van beboetbare feiten. Hierom is met ingang van 1 januari 2012 voor de notaris een (beperkte) informatieplicht ingevoerd (zie artikel 25, achtste en negende lid, Wna) van bepaalde gegevens van de zogenoemde derdengeldenrekening. De informatieplicht van de notaris bestaat uit twee verschillende onderdelen. De notaris is verplicht, op schriftelijk verzoek, aan de inspecteur een beperkt aantal wettelijk omschreven gegevens over te leggen. Dit betreft specifieke transacties, handelingen of betalingen die hebben plaatsgevonden via zijn derdengeldenrekening. De wettelijke bepaling vereist voor een dergelijk verzoek een machtiging door de Minister van Financiën. Daarnaast moet de notaris deze gegevens verschaffen voor zover gevorderd op grond van het Wetboek van Strafvordering. Naar verwachting zal het merendeel van de verzoeken in het kader van fiscale controle worden gedaan.

2. Dit onderdeel verstaat onder:

- *Informatie*: de gegevens en inlichtingen van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers die de Belastingdienst en de Douane mogen vragen op grond van de bevoegdheden in artikel 53 AWR, artikel 62 IW 1990, de overeenkomstige bepalingen in de Adw, de inlichtingenbepalingen in de Europeesrechtelijke, internationale, interregionale en supranationale regelingen met betrekking tot de heffing of de invordering van belastingen waarbij Nederland partij is, en het Wetboek van Strafvordering.
- *Informatieverzoek*: een verzoek om informatie als bedoeld in de hiervoor genoemde wettelijke bepalingen en artikel 25 Wna.
- *Derdengeldenrekening*: de bijzondere rekening, bedoeld in artikel 25 Wna (ook bekend als de derdenrekening of kwaliteitsrekening).

3. De Belastingdienst gaat terughoudend om met het doen van informatieverzoeken aan een notaris. De inspecteur maakt, voordat hij een verzoek om informatie doet, tegenover de belastingplichtige of belastingsschuldige gebruik van de bevoegdheden om informatie te vragen als bedoeld in de AWR, de Adw of de IW 1990. Als het belang van de heffing, invordering of opsporing dit in redelijkheid noodzakelijk maakt kan hiervan worden afgeweken. Daarbij gelden de volgende procedurele regels en voorwaarden:

3.1 *Formele vereisten*

- a. het informatieverzoek richt zich tot de notaris uit hoofde van de artikelen 47, 49 jo. artikel 53, eerste lid, onderdeel a, AWR, de artikelen 58, 59, 60 jo. artikel 62 IW 1990 of de overeenkomstige artikelen in de Adw.
- b. een informatieverzoek wordt alleen gedaan als daartoe een 'gerede aanleiding' bestaat.
- c. de inspecteur onderwerpt het informatieverzoek aan een interne goedkeuringsprocedure. Daarbij weegt men het belang van de bescherming van de vertrouwelijkheid tussen notaris en cliënt enerzijds, en het belang dat gemoeid is met doorbreking van de geheimhouding anderzijds, af.
- d. als is vastgesteld dat sprake is van een gerede aanleiding, vraagt de inspecteur een machtiging door of namens de Minister van Financiën. Nadat deze is ontvangen, kan het verzoek worden ingediend bij de notaris.
- e. als de Minister van Financiën machtiging verleent, wordt geacht aan de hiervoor genoemde voorwaarden voldaan te zijn.
- f. het verzoek richt zich tot de oorspronkelijke geheimhouder.
- g. het verzoek wordt schriftelijk gedaan.
- h. de inspecteur kan vervolgvragen stellen. Deze verzoeken zijn ook onderworpen aan de interne goedkeuringsprocedure (zie hiervoor onderdeel c).

3.2 *Inhoudelijke vereisten*

- i. naar aanleiding van het informatieverzoek hoeft de notaris alleen een beperkt aantal wettelijk omschreven gegevens te verstrekken. Dit sluit aanvullende gegevensverstrekking door de notaris op basis van zijn eigen oordeel niet uit.
  - j. de gevraagde informatie moet zien op een zo specifiek mogelijk aangeduide transactie, handeling of betaling via de derdengeldenrekening die van belang kan zijn voor de heffing of invordering van belasting of de opsporing.
  - k. het informatieverzoek ziet uitsluitend op de financiële afwikkeling van transacties bij de betrokken notaris.
  - l. de notaris moet gegevens verstrekken over de (rechts)personen die zijn betrokken bij de betalingen via de derdengeldenrekeningen en de bijbehorende financiële informatie zoals de hoogte van de betalingen en de rekeningnummers.
  - m. de inspecteur kan verzoeken om gegevens over de transactie of handeling die ten grondslag ligt aan de betalingen, om die betalingen te kunnen duiden.
  - n. bij het verstrekken van de gegevens geeft de notaris hun onderlinge verband aan (zie artikel 25, achtste lid, laatste volzin, Wna).
  - o. de notaris kan aan de informatieverstrekking niet de voorwaarde verbinden dat de betrokken derde daarmee instemt.
4. De bepalingen van dit onderdeel hebben mede betrekking op verzoeken om informatie voor een individuele derde of groepen van derden in verband met het door Nederland verlenen van



bijstand ten behoeve van de heffing van belastingen en de invordering van belastingsschulden van andere staten.

## § 22. Instemming doelmatige formalisering belastingsschuld (artikel 64 AWR)

De instemming om een belastingaanslag te formaliseren met toepassing van artikel 64 AWR laat onverlet de mogelijkheid om:

- a. de rechtsgeldige totstandkoming van deze instemming in bezwaar en vervolgens in beroep bij de belastingrechter te betwisten;
- b. de hoogte van de uit de belastingwet voortvloeiende schuld of van de op grond van een belastingwet op te leggen bestuurlijke boete in bezwaar en vervolgens in beroep bij de belastingrechter te betwisten. Dit is slechts anders indien over deze hoogte in een vaststellingsovereenkomst bindende afspraken zijn gemaakt (zie paragraaf 26, zestiende lid, onderdeel h).

## § 23. Ambtshalve verminderen of teruggeven (artikel 65 AWR)

1. In artikel 65 AWR zijn de bevoegdheden van de inspecteur neergelegd om ambtshalve:
  - a. een onjuiste belastingaanslag te verminderen;
  - b. een onjuiste beschikking te verminderen;
  - c. een in de wet voorziene vermindering te verlenen;
  - d. een in de wet voorziene ontheffing te verlenen;
  - e. een in de wet voorziene teruggaaf te verlenen.Deze bevoegdheden worden in dit besluit aangeduid met de term: vermindering of teruggaaf van belasting. De uitoefening van deze bevoegdheden wordt in dit besluit aangeduid als: ambtshalve verminderen of teruggeven van belasting.
2. Deze paragraaf bevat een uitputtende regeling van de gevallen waarin de inspecteur van deze bevoegdheden gebruikmaakt.
3. Deze paragraaf is ook van toepassing op regelingen die onder het bereik van artikel 65 AWR zijn gebracht, zoals bijvoorbeeld de werknemersverzekeringen. Deze paragraaf is niet van toepassing als in de wet of in een op de wet gebaseerde ministeriële regeling regels voor ambtshalve verminderen of teruggeven zijn gesteld, zoals bijvoorbeeld in artikel 45aa van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.
4. Deze paragraaf verstaat onder de belanghebbende: de belastingplichtige, de inhoudingsplichtige of degene die de belasting als hoofdelijk medeaansprakelijke heeft betaald. Als zowel de belastingplichtige als de inhoudingsplichtige in beginsel in aanmerking komen voor een vermindering of teruggaaf van belasting, heeft uitsluitend de belastingplichtige aanspraak op die vermindering of die teruggaaf van belasting. Dit behoudens die gevallen waarin een wettelijke regeling een ander dan de belastingplichtige aanwijst.
5. Deze paragraaf is van overeenkomstige toepassing op:
  - a. De vaststelling en herziening van verliesbeschikkingen. Ondanks dat de ambtshalve vastgestelde en herziene beschikkingen niet voor bezwaar vatbaar zijn, staan de wettelijke bepalingen niet aan verliesverrekening in de weg. Een aldus vastgesteld verlies kan ook worden verrekend met inkomens of belastbare winsten die gelegen zijn buiten de vijfjaarstermijn, zoals bedoeld in het negende lid van deze paragraaf.
  - b. De herziening van voorheffingenbeschikkingen, indien het bedrag van de beschikking tot een te laag bedrag is vastgesteld. Met dien verstande dat als voor het doen van aangifte uitstel is verleend, de vijfjaarstermijn, zoals bedoeld in het negende lid van deze paragraaf, met de duur van dit uitstel wordt verlengd (vgl. artikel 25b, derde lid, Wet Vpb). Ondanks dat het ambtshalve verhogen van een bedrag aan voort te wentelen voorheffingen geen voor bezwaar vatbare beschikking is, staat dit niet in de weg aan verrekening van de aldus voortgewentelde voorheffingen in latere jaren.
  - c. De vaststelling of herziening van voorheffingenbeschikkingen in de bijzondere situatie dat door verliesverrekening met een voorafgaand jaar het bedrag aan voort te wentelen voorheffingen in dat voorafgaande jaar niet dan wel tot een te laag bedrag is vastgesteld en dat voorafgaande jaar gelegen is buiten de hiervoor in onderdeel b bedoelde termijn. In dat geval kan de inspecteur het bedrag aan voort te wentelen voorheffingen in het voorafgaande jaar toch alsnog ambtshalve vaststellen dan wel verhogen. Ondanks dat het ambtshalve alsnog vaststellen of verhogen van een bedrag aan voort te wentelen voorheffingen geen voor bezwaar vatbare beschikking is, staat dit niet in de weg aan verrekening van de aldus voortgewentelde voorheffingen in latere jaren.
6. De inspecteur verleent geen vermindering of teruggaaf als een verzoek om vermindering of teruggaaf betrekking heeft op een belastingaanslag of een beschikking, waarvoor:
  - a. de vereiste aangifte niet is gedaan; of
  - b. niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 41, 47, 47a, 49, 52, AWR, alsmede aan de verplichtingen ingevolge artikel 53, eerste, tweede en derde lid, AWR, voor zover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de



- belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen; tenzij is gebleken dat en in hoeverre de belastingaanslag of de beschikking onjuist is.
7. Vermindering of teruggaaf van belasting kan worden verleend:
    - a. uit eigen beweging:

De inspecteur verleent ambtshalve de vermindering of teruggaaf van belasting waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt indien enig feit de conclusie rechtvaardigt dat belanghebbende hiervoor in aanmerking komt;
    - b. op verzoek:

De inspecteur verleent ambtshalve de vermindering of teruggaaf van belasting waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt indien belanghebbende een verzoek hiertoe indient; of
    - c. naar aanleiding van een niet-ontvankelijk bezwaarschrift of verzoek:

De inspecteur behandelt een bezwaarschrift of in de wet voorzien verzoek dat wegens termijnoverschrijding of andere redenen van formele aard niet-ontvankelijk is, als een verzoek om ambtshalve verminderen of teruggeven van belasting. De inspecteur verleent ambtshalve de vermindering of teruggaaf van belasting waarvoor belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt bij de uitspraak waarin de niet-ontvankelijkheid wordt uitgesproken.
  8. De inspecteur verleent geen vermindering of teruggaaf van belasting:
    - a. als belanghebbende er niet redelijkerwijs voor in aanmerking komt (zie onder 10 en 11 in deze paragraaf);
    - b. als er sprake is van nieuwe jurisprudentie of nieuw beleid (zie onder 12, 13 en 14 in deze paragraaf);
    - c. in gevallen waarin de belanghebbende bij de aangifte of op een ander wettelijk voorgeschreven moment een verzoek had moeten doen of een keuze had moeten maken voor toepassing van een fiscale faciliteit. Een dergelijk verzoek kan niet meer succesvol worden gedaan en een dergelijke keuze kan niet meer succesvol worden gemaakt nadat de aanslag onherroepelijk vast is komen te staan, dan wel de bezwaar- of beroepstermijn is verstreken. Voor de toepassing van deze bepaling wordt een verzoek om teruggaaf of vermindering in de zin van de belastingwet, niet aangemerkt als verzoek om een fiscale faciliteit; of
    - d. als de inspecteur een wijze van verzoeken heeft voorgeschreven en het verzoek om vermindering of teruggaaf van belasting niet volgens die wijze is gedaan en de indiener dit verzuim niet binnen een door de inspecteur gestelde termijn heeft hersteld (zie artikel 4:5, eerste lid, Awb).
  9. De termijn waarbinnen de belanghebbende aanspraak kan maken op het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting vervalt:
    - a. voor aanslagbelastingen door verloop van vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft. Bij afwijkende tijdvakken gaat deze termijn lopen na afloop van het boekjaar of belastingtijdvak. Bij tijdstipbelastingen gaat de termijn lopen vanaf het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan; of
    - b. voor aangiftebelastingen door verloop van vijf jaar na het einde van het belastingjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of waarop de teruggaaf betrekking heeft.

Ten aanzien van een na afloop van de termijn ingediend verzoekschrift is artikel 6:11 Awb van overeenkomstige toepassing (artikel 60 AWR).
  10. Als de inspecteur voornemens is op grond van bepaalde feiten ambtshalve vermindering of teruggaaf van belasting te verlenen, maar hij kennisneemt van andere feiten waardoor hij vermoedt dat de belasting onjuist is berekend, houdt hij daarmee bij het verminderen of teruggeven van belasting rekening.
  11. In gevallen waarin ter zake van enig feit ten onrechte belasting is geheven en waarin als gevolg van die heffing een belasting (ook al betreft deze een ander dan belanghebbende) ter zake van datzelfde feit niet is geheven en ook niet meer kan worden geheven, verleent de inspecteur slechts ambtshalve vermindering of teruggaaf voor zover het bedrag van de eerstgenoemde belasting het bedrag van de andere belasting te boven gaat.
  12. Een arrest van de Hoge Raad dan wel een beleidsbesluit mijnerzijds waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing, leidt niet tot het ambtshalve verlenen van een vermindering of teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag, de voldoening op aangifte of de afdracht op aangifte onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen, onderscheidenlijk vóór de dagtekening van het beleidsbesluit of andere schriftelijke aanwijzing, tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen.
  13. Bij een verzoek om ambtshalve verminderen of teruggeven van belasting beoordeelt de inspecteur het verzoek aan de hand van wet, jurisprudentie en beleid zoals die golden voor de beschikking (meestal de belastingaanslag) waarop het verzoek betrekking heeft, op de dag voorafgaand aan de dag waarop de beschikking onherroepelijk vast is komen te staan. Dit houdt in dat nieuwe jurisprudentie (jurisprudentie gewezen vanaf het moment dat de beschikking onherroepelijk vaststond) in beginsel geen aanleiding vormt om ambtshalve op deze beschikking terug te komen. Dit is slechts anders als ik een afwijkende regeling heb getroffen. Ook kan er aanleiding zijn om alsnog ambtshalve tegemoet te komen als uit de nieuwe jurisprudentie expliciet blijkt dat de

inspecteur in een gelijk geval tegen beter weten in heeft geprocedeerd en dus wist of behoorde te weten dat hij in de procedure een onjuist standpunt innam. In het algemeen zal dit blijken uit een overweging van de rechter.

Een uitspraak van een rechtbank of gerechtshof is doorgaans geen aanleiding voor het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting. Dit lijdt evenwel uitzondering als ik kenbaar heb gemaakt dat de uitspraak tot richtsnoer moet worden genomen. Het gestelde in deze paragraaf onder 12 is dan van overeenkomstige toepassing.

14. Het bepaalde onder 12 en 13 in deze paragraaf is van overeenkomstige toepassing op uitspraken van het HvJ EU alsmede op rechterlijke uitspraken van andere supranationale colleges. Het vorenstaande vindt geen toepassing voor zover het arrest HvJ EU van 13 januari 2004, ECLI:EU:C:2004:17 (Kühne & Heitz) en de daarop gebaseerde latere jurisprudentie tot een gunstiger resultaat leidt.
15. Er kunnen zich bijzondere situaties voordoen waarin de inspecteur moet afwijken van de in dit onderdeel opgenomen regeling. Het gaat daarbij om de volgende gevallen.
  - a. De inspecteur is verplicht op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur een vermindering of teruggaaf ambtshalve te verlenen.

*Voorbeeld 1:*  
*Een belastingplichtige heeft afgezien van het instellen van bezwaar of beroep op grond van de toezegging van de inspecteur dat de aan de belastingplichtige opgelegde aanslag zal worden verminderd indien de fiscus in een procedure betreffende een ander belastingjaar over een soortgelijk geval bij dezelfde belastingplichtige in het ongelijk wordt gesteld. Nadat de uitspraak van de rechter in de procedure onherroepelijk is geworden komt de inspecteur tot de conclusie dat de belastingplichtige op grond van die uitspraak in aanmerking komt voor vermindering van de hem opgelegde aanslag. Inmiddels is de termijn voor het verlenen van ambtshalve vermindering (zie deze paragraaf onder 9) verstreken. De inspecteur heeft de belastingplichtige evenwel toegezegd dat de aanslag zal worden verminderd. Het vertrouwensbeginsel noopt de inspecteur tot het verlenen van de toegezegde vermindering.*

*Voorbeeld 2:*  
*Belastingplichtige en de inspecteur verschillen van mening over de vraag in welk jaar of in welk belastingmiddel een inkomensbestanddeel begrepen dient te worden. Er wordt een procedure gevoerd over het ene jaar of middel, en er wordt tevens, al dan niet door de belastingplichtige aangegeven, ter behoud van rechten geheven in het andere jaar of middel. Als de inspecteur in de procedure in het gelijk wordt gesteld noopt het zorgvuldigheidsbeginsel de inspecteur tot het verlenen van een teruggaaf van de ten onrechte geheven belasting in het andere jaar of middel, ongeacht de hiervoor onder 9 bedoelde vijfjaarstermijn.*
  - b. Als ik in een beleidsbesluit een bijzondere regeling heb getroffen, zoals bijvoorbeeld in het Besluit onderlinge overlegprocedures.
16. Deze paragraaf is van overeenkomstige toepassing op onterecht teruggevorderde staatssteun als bedoeld in artikel 20a AWR. De inspecteur verleent ambtshalve teruggaaf van ten onrechte teruggevorderde staatssteun, ook als de hiervoor bedoelde vijfjaarstermijn inmiddels is verstreken.

## § 24. Geheimhoudingsplicht (artikel 67 AWR)

### Verschoningsrecht

1. *Verschoningsrecht ambtenaar algemeen*  
Een ambtenaar die door de rechter wordt opgeroepen om als getuige mededeling te doen over aangelegenheden die hem bekend zijn geworden bij de uitoefening van zijn werkzaamheden, moet voor de rechter verschijnen. Als voor hetgeen hem wordt gevraagd de geheimhoudingsplicht geldt, kan hij zich met een beroep op zijn wettelijke plicht tot geheimhouding op het verschoningsrecht beroepen. Daarbij geldt voor straf- en bestuursrechtelijke zaken dat in principe geen beroep op dat verschoningsrecht wordt gedaan. Het verschoningsrecht is neergelegd in artikel 165 van het Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering en artikel 218 van het Wetboek van Strafvordering.
2. *Verschoningsrecht in straf- en bestuursrechtelijke zaken*  
In strafzaken die enkel het gevolg zijn van het begaan van in de belastingwet of een andere wet strafbaar gestelde feiten waarvoor de inspecteur bevoegd is, geldt dat het afleggen van een getuigenis valt onder de uitvoering van die wet, zodat de geheimhoudingsplicht hier geen belemmering is.  
Bij oproeping als getuige of deskundige in een straf- of bestuursrechtelijke zaak die niet (alleen) het gevolg is van het begaan van in de belastingwet of een andere wet strafbaar gestelde feiten waarvoor de inspecteur bevoegd is, doet de ambtenaar geen beroep op zijn verschoningsrecht als zijn kennis of deskundigheid wordt gevraagd ten aanzien van de verdachte(n) of betrokkene(n). Is echter (vooraf) duidelijk dat de bedoelde kennis of deskundigheid de belangen van derden raakt die niet bij de zaak zijn betrokken, dan wordt in overleg met de contactambtenaar besloten of de ambtenaar zich, voor zover het de belangen van de derden betreft, al dan niet moet beroepen op zijn verschoningsrecht. Is die ambtenaar een FIOD-medewerker, dan wordt in overleg met de

algemeen directeur van de FIOD besloten of al dan niet een beroep op het verschoningsrecht wordt gedaan.

De ambtenaar die is opgeroepen voor een getuigenverhoor in een strafzaak moet zich vooraf melden bij de contactambtenaar.

3. *Verschoningsrecht in civiele zaken*

Een ambtenaar van de Belastingdienst of de Douane heeft jegens ieder ander een verschoningsrecht voor alle gegevens die onder de fiscale geheimhoudingsplicht vallen. De fiscale geheimhoudingsplicht vindt zijn rechtvaardiging in het algemeen belang. Het publiek (belastingplichtigen) moet niet van het verstrekken van inlichtingen en bescheiden aan de Belastingdienst of de Douane worden weerhouden door de vrees dat die gegevens voor andere doeleinden kunnen worden gebruikt dan voor een juiste en doelmatige uitvoering van de aan de Belastingdienst en de Douane opgedragen taken. Het doet er daarbij niet toe of de betrokken belastingplichtige toestemming heeft gegeven de gegevens verder te verstrekken. Met andere woorden: het algemeen belang bij de fiscale geheimhouding prevaleert boven het individuele belang van betrokkenen.

Een ambtenaar van de Belastingdienst of de Douane die als getuige in een civiele procedure wordt opgeroepen kan zich niet bij voorbaat, dus nog zonder dat hem vragen zijn gesteld, op zijn verschoningsrecht beroepen. Hij zal van vraag tot vraag moeten beoordelen of hij een antwoord kan geven zonder zijn fiscale geheimhoudingsplicht te schenden.

Bij vragen van organisatorische aard kan het verschoningsrecht niet snel met succes worden ingeroepen. Een vraag van organisatorische aard is bijvoorbeeld de vraag of er gesprekken tussen de Belastingdienst of de Douane en de belastingadviseur hebben plaatsgevonden.

Onder het verschoningsrecht vallen wel: de inhoud van de betrokken belastingaanslagen, de resultaten van enig door de inspecteur ter zake van die aanslagen ingesteld onderzoek en punten van geschil tussen belastingplichtige en de inspecteur.

In de situatie dat de (algemeen) directeur van mening is dat er een bijzonder belang is om geen beroep op het verschoningsrecht te doen en over te gaan tot het afleggen van een getuigenverklaring, wordt de zaak voorgelegd aan Fiscale en Juridische Zaken, onderscheidenlijk de afdeling Handhavingsbeleid van de Douane.

4. *Verschoningsrecht in het buitenland of bij een rogatoire commissie hier te lande*

Bij een oproep om als getuige/deskundige in het buitenland of bij een rogatoire commissie hier te lande te verschijnen dient de betrokken ambtenaar contact op te nemen met Fiscale en Juridische Zaken, onderscheidenlijk de afdeling Handhavingsbeleid van de Douane.

Ontheffing geheimhoudingsplicht

*Ontheffing geheimhoudingsplicht voor inzage standaardformulier*

Bij de uitwisseling van informatie over een grensoverschrijdende ruling maakt de Belastingdienst gebruik van een standaardformulier. Indien en voor zover dit formulier door de inspecteur is ingevuld of aangevuld, keur ik waar nodig met toepassing van artikel 67, derde lid, AWR goed dat de inspecteur de aanvrager van de ruling op diens verzoek inzage geeft in het standaardformulier.

## § 25. Rapport verzending documenten Belastingdienst

Bij bezwaarschriften of procedures komt het voor dat de belastingplichtige aangeeft bepaalde centraal verzonden documenten niet te hebben ontvangen. De behandelend ambtenaar kan in zo'n geval via een door Belastingdienst/Centrale administratieve processen beschikbaar gesteld formulier verzoeken om een rapport van waarnemingen en bevindingen in systemen van het tot stand komen van de datum van aanbieden aan de postleverancier. Dit rapport kan worden gebruikt bij de bewijsvoering dat het betreffende document door de Belastingdienst is verzonden.

## § 26. Vaststellingsovereenkomst (artikel 7:900 BW)

1. Bij een vaststellingsovereenkomst binden partijen, ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of geschil omtrent hetgeen tussen hen rechtens geldt, zich jegens elkaar aan een vaststelling daarvan, bestemd om ook te gelden voor zover zij van de tevoren bestaande rechtstoestand mocht afwijken (artikel 7:900, eerste lid, BW).
2. De inspecteur sluit slechts vaststellingsovereenkomsten met belanghebbenden van wie de identiteit vaststaat. Bij het voorafgaande overleg dient tussen partijen duidelijkheid te bestaan over de onderwerpen die in het overleg aan de orde (zullen) komen en over hetgeen met het overleg wordt beoogd. Het verdient in dit verband de voorkeur om belanghebbende te verzoeken de kwestie schriftelijk aan de orde te stellen.
3. Bij een overleg dat plaatsvindt in de heffings sfeer, maar dat ook betrekking heeft of kan hebben op de invordering, neemt de ontvanger ook deel. Bij een overleg dat plaatsvindt in de invorderings sfeer, maar mede betrekking heeft of kan hebben op de heffing, neemt ook de inspecteur deel. De inspecteur voert het overleg en sluit de vaststellingsovereenkomst. Bij onderwerpen die betrekking hebben op belanghebbenden die tot meer dan één entiteit behoren en die onder meer dan één functionaris als bedoeld in hoofdstuk 3 van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 ressorteren (contactposten), geven de betrokken inspecteurs vooraf hun akkoord dat de coördinerende

inspecteur namens hen optreedt bij het voeren van onderhandelingen en sluiten van een vaststellingsovereenkomst.

4. Van ieder overleg maakt de inspecteur een intern schriftelijk verslag met eventuele ambtelijke adviezen of strategische informatie. De verslaglegging bevat de namen van belanghebbende en diens vertegenwoordiger/gemachtigde, alsmede die van de inspecteur, de datum waarop het overleg heeft plaatsgevonden, de onderwerpen waarover overleg werd gevoerd, de inhoud van het overleg en de eventuele resultaten die het overleg heeft opgeleverd. Het interne verslag wordt in het klantdossier bewaard.
5. Indien het overleg niet tot een vaststellingsovereenkomst leidt, maakt de inspecteur een eindverslag op, waarin de kwestie, de feiten en fiscale gevolgen van het niet bereiken van een overeenkomst beknopt uiteengezet worden. Een afschrift van het eindverslag wordt aan de belanghebbende c.q. de vertegenwoordiger/gemachtigde gezonden. Het eindverslag wordt in het klantdossier bewaard.
6. In de vaststellingsovereenkomst wordt niet afgeweken van het vastgestelde fiscale uitvoeringsbeleid.
7. Er kan aanleiding bestaan om de omvang van de bevoegdheid van een vertegenwoordiger of gemachtigde vast te stellen aan de hand van een duidelijke schriftelijke volmacht. In voorkomende gevallen kan contact worden opgenomen met de belanghebbende zelf.
8. Bij het bereiken van overeenstemming biedt de inspecteur aan de belanghebbende of diens vertegenwoordiger/gemachtigde een redelijke termijn van ten minste één week om zich te beraden, zijn adviseur te raadplegen of alsnog (fiscaal-)juridisch advies in te winnen, voordat hij zich definitief vastlegt. De inspecteur neemt deze bedenktijd in acht tenzij de belanghebbende of zijn vertegenwoordiger of gemachtigde uitdrukkelijk verklaart daar geen behoefte aan te hebben.
9. De conceptovereenkomst wordt door de inspecteur in tweevoud opgemaakt, ondertekend en vervolgens ter ondertekening aan de andere partij (belanghebbende, of wanneer daarvan sprake is, diens vertegenwoordiger/gemachtigde) verzonden. Een door beide partijen ondertekend exemplaar van de vaststellingsovereenkomst wordt in het klantdossier bewaard.
10. Bij de opzegging van een vaststellingsovereenkomst houdt de inspecteur rekening met de gerechtvaardigde belangen van belanghebbende, hetgeen onder meer mee kan brengen dat een redelijke opzegtermijn in acht wordt genomen.
11. Er mogen geen afspraken worden gemaakt die – beoordeeld ten tijde van het aangaan van de vaststellingsovereenkomst – op het tijdstip waarop c.q. gedurende de periode waarover de overeenkomst van kracht is, duidelijk in strijd zijn met de wet.  
Voorts mogen geen afspraken worden gemaakt over:
  - a. de aspecten belastingrente, heffingsrente, invorderingsrente, bezwaar- en proceskostenvergoeding en bestuurlijke boete indien in combinatie met zo'n afspraak uitruil met betrekking tot andere aspecten of met elementen van de heffing of invordering plaatsvindt;
  - b. de houdbaarheid van belastingbesparende constructies. Daaronder worden verstaan voornamelijk op belastingbesparing gerichte handelingen die door de wetgever niet zijn voorzien en die beleidsmatig ongewenst worden geacht. In dat geval kan de inspecteur, indien daartoe aanleiding bestaat, belanghebbende meedelen dat de constructie bestreden zal worden (zie ook onderdeel 4);
  - c. zaken die betrekking hebben op (georganiseerd) arbeidsvoorwaardenoverleg tussen werkgevers(verenigingen) en werknemers(verenigingen) in het kader van bedrijfstak- of ondernemingscao's (tenzij beide cao-partijen reeds een concreet onderhandelingsresultaat hebben bereikt en naar aanleiding daarvan de inspecteur een rechtsvraag hebben voorgelegd);
  - d. het al dan niet aanwenden van rechtsmiddelen in een strafzaak;
  - e. het al dan niet aanmelden van enig delict op basis van de Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten;
  - f. geheimhouding van de inhoud van de vaststellingsovereenkomst. Op bestaande vaststellingsovereenkomsten waarin een afspraak over geheimhouding is opgenomen die verder gaat dan de wettelijke geheimhoudingsplicht doet de inspecteur in zoverre geen beroep.
12. Er mogen geen afspraken worden gemaakt met belanghebbende die ertoe strekken dat deze zich niet op termijnoverschrijding voor het opleggen van de aanslag zal beroepen.
13. Indien de in geschil zijnde correcties voldoen aan de criteria van het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen kan geen vaststellingsovereenkomst worden gesloten voordat de zaak is gemeld bij de fraudecoördinator om duidelijkheid te verkrijgen over het te volgen traject.
14. Afspraken met groepen belanghebbenden vallen buiten het kader van deze paragraaf.
15. Het overleg kan betrekking hebben op de heffing of invordering van rijksbelastingen. Overleg tussen een belanghebbende en de inspecteur heeft in het algemeen betrekking op de toepassing van het belastingrecht in een concreet geval.
16. De vaststellingsovereenkomst die uit het overleg voortvloeit, wordt schriftelijk vastgelegd. Deze vastlegging bevat in ieder geval de volgende elementen:
  - a. een verwijzing naar het gevoerde overleg en de daarmee samenhangende correspondentie;

- b. een omschrijving van de kwestie waarover overleg is gevoerd;
- c. een omschrijving van de feiten waarover partijen overeenstemming hebben dat deze feiten rechtens tussen hen gelden;
- d. de fiscaalrechtelijke of civielrechtelijke gevolgen van de overeenkomst daaronder begrepen het afzien van een eventuele schadevergoeding;
- e. de periode waarvoor de overeenkomst geldt en een bepaling dat deze periode niet stilzwijgend wordt verlengd;
- f. de middelen, jaren, tijdvakken of belastingaanslagen waarop de vaststellingsovereenkomst betrekking heeft. Indien ook invorderingsaspecten in de vaststellingsovereenkomst zijn betrokken, verdient het aanbeveling op te nemen hoe de uit de vaststellingsovereenkomst voortvloeiende betalingen zullen worden verantwoord door de ontvanger;
- g. de omstandigheden op grond waarvan de overeenkomst eerder eindigt. Als reden voor de beëindiging van een overeenkomst dient te worden opgenomen een voor de betreffende vaststellingsovereenkomst relevante wetswijziging of wijziging van op de wet gebaseerde voorschriften. Ook een latere wijziging van relevante beleidsregels en jurisprudentie kan reden zijn om een overeenkomst te beëindigen;
- h. de uitdrukkelijke verklaring van belanghebbende dat hij ter zake van het overeengekomen geen gebruik zal maken van het recht van bezwaar of beroep of dat hij zijn bezwaar- c.q. beroepschrift intrekt. Deze verklaring belet belanghebbende niet om de rechtsgeldige totstandkoming van de vaststellingsovereenkomst in bezwaar en vervolgens in beroep bij de belastingrechter te betwisten;
- i. de duur van de bedenktijd die aan de aan de belanghebbende of diens vertegenwoordiger/gemachtigde is gegeven dan wel de uitdrukkelijke verklaring dat zij geen behoefte hebben aan een bedenktijd;
- j. de overige bijzondere omstandigheden van het geval;
- k. het eventuele bedrag waarmee belanghebbende wordt tegemoetgekomen in de kosten voor juridische bijstand, indien de vaststellingsovereenkomst werd gesloten in de bezwaar- of beroepsfase. Voor de vergoeding van de kosten voor juridische bijstand wordt gehandeld overeenkomstig het (forfaitair) bepaalde in het Besluit proceskosten bestuursrecht.

### **§ 27. Schadevergoeding (artikel 6:162 BW)**

1. In deze paragraaf wordt onder verzoek verstaan een verzoek om schadevergoeding als bedoeld in artikel 6:162 BW vanwege onrechtmatig handelen door de Belastingdienst en de Douane.
2. Een verzoek wordt ingediend bij de algemeen directeur Belastingdienst/Particulieren onderscheidenlijk de verantwoordelijke directeur van de Douane.
3. De hiervoor bedoelde directeur is bevoegd om te beslissen op alle verzoeken, met dien verstande dat, bij een toewijzende beslissing, deze directeur een schadevergoeding kan toekennen van maximaal € 10.000 per geval. De directeur kan het verzoek ter behandeling overdragen aan de hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken, onderscheidenlijk de directeur Handhavingsbeleid van de Douane.
4. Voor verzoeken die een schadebedrag van € 5.000 te boven gaan en waarop de in het tweede lid bedoelde directeur afwijzend heeft beslist, kan een heroverweging worden gevraagd aan de hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken, onderscheidenlijk de directeur Handhavingsbeleid van de Douane. Deze zal de beslissing op het verzoek in volle omvang toetsen. Daarbij is niet uitgesloten dat dit leidt tot een voor verzoeker nadeliger beslissing.

### **§ 28. Coulanterentevergoeding**

1. Als de Belastingdienst langer dan gebruikelijk heeft gedaan over het nemen van een besluit dat leidt tot een terug te geven bedrag, dan kan coulanterente worden vergoed over de periode van de aan de inspecteur te wijten vertraging.
2. Deze regeling is niet van toepassing op situaties waarvoor in de bepalingen van de belasting- of invorderingsrente een regeling is getroffen. Vergoeding van coulanterente kan zich met name voordoen bij teruggaven als gevolg van middeling en verrekening van verliezen van een volgend jaar.
3. Het rentepercentage dat wordt vergoed is gelijk aan het belastingrentepercentage dat voor de betreffende periode geldt voor de inkomstenbelasting.
4. Verzoeken tot vergoeding van coulanterente worden behandeld door de algemeen directeur Belastingdienst/Particulieren en uitsluitend ingewilligd tegen finale kwijting aan de Staat.
5. Voor verzoeken waarop de algemeen directeur Belastingdienst/Particulieren heeft beslist, kan een heroverweging worden gevraagd aan de directeur Corporate Dienst Vaktechniek. De beslissing wordt in volle omvang getoetst. Daarbij is niet uitgesloten dat dit leidt tot een voor de verzoeker nadeliger beslissing.
6. Verzoeken waarbij kan worden verwacht dat er van de besluitvorming precedentwerking uitgaat, worden afgestemd met Fiscale en Juridische Zaken



## **§ 29. Landelijk coördinator civiele heffingsprocedures**

Er is een Landelijk coördinator civiele heffingsprocedures (hierna: de coördinator). Als een inspecteur overweegt een belastingplichtige of een derde in een civiele heffingsprocedure te doen dagvaarden, raadpleegt hij de coördinator. Ook als een inspecteur zelf in een civiele heffingsprocedure wordt gedagvaard, neemt hij onverwijld contact op met de coördinator. In beide gevallen draagt de coördinator zorg voor de verdere procedure, zo nodig na raadpleging van Fiscale en Juridische Zaken, onderscheidenlijk de afdeling Handhavingsbeleid van de Douane en zoveel als mogelijk in overleg met de inspecteur.

## **§ 30. Citeertitel**

1. Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit Fiscaal Bestuursrecht
2. De citeertitel wordt afgekort tot: BFB

## **§ 31. Intrekking besluit**

Het Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 15 oktober 2021, nr. 2021-9584 (Stcrt. 2021, 44622), wordt ingetrokken.

## **§ 32. Inwerkingtreding**

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 21 november 2023*

*De Staatssecretaris van Financiën,  
namens deze,  
H.G. Roodbeen  
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*