



> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

**Directoraat-Generaal  
Belastingdienst**

Korte Voorhout 7  
2511 CW Den Haag  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag  
www.rijksoverheid.nl

**Inlichtingen**

**Ons kenmerk**  
DGB/2015/73 U

**Uw brief (kenmerk)**  
uw brief d.d. 7 januari 2015

**Bijlagen**  
diverse

Datum 11 februari 2015  
Betreft Wob-verzoek buitenlandse structuren en APV's

**Geachte,**

Op 8 januari jl. ontving ik uw verzoek om aan u op grond van de Wet openbaarheid van bestuur (hierna: Wob) 'de informatie, gegevens en – ongeschoonde – documenten die deel uitmaken van het landelijk onderzoek naar de detectie en aanpak van (ontmantelde) buitenlandse structuren en andere afgezonderde particuliere vermogens (APV's)' toe te sturen. Enkele dagen na ontvangst van de brief heeft u telefonisch aangegeven dat uw verzoek ook de zgn. trust and company service providers (TCSP's) betreft. Aan u is toen meegedeeld dat ik uw verzoek bij de beoordeling zou betrekken.

**Wettelijk kader**

Uitgangspunt van de Wob is dat - in het belang van een goede en democratische bestuursvoering - documenten op verzoek openbaar worden gemaakt. Dit uitgangspunt geldt niet als een specifieke geheimhoudingsplicht zich ertegen verzet of als één of meer uitzonderingsgronden van de Wob van toepassing zijn. Het verzoek moet betrekking hebben op documenten die feitelijk beschikbaar zijn en niet al openbaar gemaakt zijn.

**Beoordeling van uw verzoek**

Allereerst merk ik op dat er al eerder is beslist op een Wob-verzoek dat betrekking had op APV's. Het gaat om een verzoek van 14 januari 2011. Op 24 maart 2011 is op dit verzoek beslist. Ik heb dit besluit als bijlage bij deze brief gevoegd. De documenten die als bijlage bij het besluit van op 24 maart 2011 zijn gevoegd zijn dus al openbaar gemaakt. Formeel wijs ik uw verzoek daarom af voor zover het betrekking heeft op deze documenten.

Ik heb de documenten geïnventariseerd die betrekking hebben op uw verzoek. Dit leidt tot het volgende overzicht:

**Nr. Document**

- 1 Tussentijdse rapportage (27 maart 2012)
- 2 Jaarverslag 2014 Project APV
- 3 Diverse verslagen van besprekingen
- 4 Plan van aanpak (14 nov. 2013)
- 5 Controleprogramma TCSP (26 september 2013)
- 6 Notitie Actie TCSP onderdeel EDP (oktober 2013)

- 7 Afspraak van OM, FIOD en Belastingdienst over bestuursondersteunende  
inzet van het strafrecht in het kader van de aanpak van TCSP's, 2013  
8 Overzicht inkeer en APV (januari 2015)

**Directoraat-Generaal  
Belastingdienst**

**Ons kenmerk  
DGB/2015/73 U**

Ad 1

Dit document maak ik deels openbaar. De conclusies en aanbevelingen heb ik onleesbaar gemaakt. Deze zijn namelijk aan te merken als persoonlijke beleidsopvattingen. Gelet op art. 11, lid 1, van de Wob wordt daarover geen informatie verstrekt. De namen en contactgegevens van medewerkers van de Belastingdienst heb ik onleesbaar gemaakt, gelet op art. 10, lid 2, sub e, van de Wob.

Ad 2

Dit document maak ik openbaar. Om dezelfde reden als bij document 1 en 2 heb ik de namen en contactgegevens van medewerkers van de Belastingdienst onleesbaar gemaakt.

Ad 3

Er zijn verslagen van diverse bijeenkomsten gemaakt waarin de aanpak van APV's of TCSP's is besproken. Deze maak ik niet openbaar. Deze verslagen betreffen namelijk concrete casusbesprekingen en zijn herleidbaar tot individuele zaken. Deze documenten mag ik niet openbaar maken vanwege de fiscale geheimhoudingsplicht op basis van art. 67, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Deze geheimhoudingsplicht prevaleert boven de Wob, zoals is aangegeven bij het wettelijk kader.

Daar komt nog bij dat in deze documenten ook concreet ingegaan wordt op de wijze waarop deze gevallen moeten worden aangepakt. Het belang van het openbaar maken van die informatie weegt niet op tegen het belang van de Belastingdienst dat informatie over controlestrategie en -aanpak niet bekend wordt. Dat zou het toezicht van de Belastingdienst frustreren (art. 10, lid 2, onder c, van de Wob).

Ad 4

Dit document maak ik openbaar. De namen en contactgegevens van medewerkers van de Belastingdienst heb ik onleesbaar gemaakt, gelet op art. 10, lid 2, sub e, van de Wob.

Ad 5

Dit document maak ik niet openbaar. Het betreft een document waarin de controlestrategie ten aanzien van TCSP's is beschreven. Het belang van openbaarmaking van ditt document weegt niet op tegen het belang van het toezicht van de Belastingdienst, gelet op art. 10, lid 2, sub d, van de Wob. Openbaarmaking van het document zou ertoe leiden dat belastingplichtigen kennis gaan krijgen van de werkwijze van de Belastingdienst en op basis daarvan calculerend gedrag kunnen gaan vertonen.

Ad 6

Dit document maak ik niet openbaar. Het betreft een document waarin stapsgewijs wordt aangegeven op welke wijze een controle moet worden ingesteld bij een TCSP. Het belang van openbaarmaking van het document weegt niet op tegen het belang van het toezicht van de Belastingdienst, gelet op art. 10, lid 2, sub d, van de Wob. Openbaarmaking van het document zou ertoe leiden dat

belastingplichtigen kennis gaan krijgen van de werkwijze van de Belastingdienst en op basis daarvan calculerend gedrag kunnen gaan vertonen.

**Directoraat-Generaal  
Belastingdienst**

Ad 7

Dit document maak ik voor het overgrote deel openbaar. Het is een verbijzondering van de Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten (Stcrt. 2011, nr. 11728). In par. 1.1 van deze richtlijnen wordt aangegeven dat van de richtlijnen kan worden afgeweken in geval van bestuursondersteunende inzet van het strafrecht. Het project aanpak TCSP's is daar een voorbeeld van. De informatie over het aantal non-compliance TCSP's, het aantal daarbij betrokken belastingplichtigen en het aantal onderzoeken heb ik onleesbaar gemaakt. Het belang van het openbaar maken van deze informatie weegt niet op tegen het belang van het toezicht door de Belastingdienst (art. 10, lid 2, onder c, van de Wob) en de eventuele opsporing van strafbare feiten (art. 10, lid 2, onder c, van de Wob). Als die informatie bekend zou worden zou dat bedrijven die zich afvragen of zij aan een eventueel onderzoek willen meewerken in de kaart kunnen spelen. Daardoor zou toezicht en eventueel opsporing gefrustreerd kunnen worden.

**Ons kenmerk**  
DGB/2015/73 U

Ad 8

De Belastingdienst houdt in een overzicht bij welke gevallen van inkeer betrekking hebben op APV's. Gezien de fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen mag ik dit document niet openbaar maken, omdat het namen en gegevens van belastingplichtigen bevat. Wel kan ik enkele geaggregeerde gegevens uit dit document openbaar maken: het gaat tot nu toe om 215 gevallen en om ruim 254 miljoen euro aan vermogen.

### **Besluit**

Gelet op wat ik hiervoor heb overwogen wijs ik uw verzoek deels toe en deels af.

Hoogachtend,  
de Staatssecretaris van Financiën,  
namens deze,

Mr. J. de Blicq,  
lid van het Managementteam Belastingdienst

Voor de goede orde wijs ik u erop dat u tegen mijn besluit in het kader van de Wob op grond van afdeling 6.2 van de Algemene wet bestuursrecht binnen zes weken na dagtekening van dit besluit een bezwaarschrift kunt indienen bij de staatssecretaris van Financiën, kamer KV 2.52, postbus 20201, 2500 EE Den Haag. Het bezwaarschrift moet door de indiener zijn ondertekend en bevat ten minste zijn naam en adres, de dagtekening, een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar is gericht en de gronden waarop het bezwaar rust. Ten aanzien van de geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de Awr staat geen bezwaar of beroep open op grond van de Algemene wet bestuursrecht. Dit betekent dat het bezwaar zich beperkt tot de vraag of uw verzoek om openbaarmaking op grond van de Wob terecht is afgewezen met een beroep op artikel 67 van de Awr.

## Tussentijdse rapportage

Project APV  
(Afgezonderd Particulier Vermogen)

Aan : Directeur belastingregio's en Theo Poolen

D.t.v.

Auteurs

Datum : 27 maart 2012



ofwel

Hoe plukken we het hooghangende fruit?

## Voorwoord

Het project APV is gestart met onder meer het doel de nieuwe APV-wetgeving per 1 januari 2010 volledig te implementeren en te monitoren in de uitvoeringspraktijk. De grote hoeveelheid activiteiten die dit met zich meebrengt zijn opgesomd in onderdeel 3. Daarnaast wordt de noodzakelijke informatie geïnventariseerd voor de aan de Eerste en Tweede Kamer toegezegde evaluatie over de resultaten van de per 1 januari 2010 ingevoerde APV-wetgeving.

Tijdens een bijeenkomst op maandag 21 november 2011 met de staatssecretaris en Theo Poolen heeft de projectgroep APV de activiteiten van het project APV ('het plukken van het hooghangende fruit') geschetst. In de presentatie passeerden zowel de historie met betrekking tot de aanpak van zwevende doelvermogens, als ook het belang van de op 1 januari 2010 gewijzigde wetgeving, de opgedane ervaringen en resultaten, alsmede de uitdagingen voor de toekomst de revue. Eén van de afspraken van de bijeenkomst is dat de projectgroep een tussentijdse rapportage zou opstellen.

De projectgroep heeft inmiddels aanbevelingen gedaan voor aanpassing van de APV-wetgeving. In een bijlage zijn deze aanbevelingen opgenomen. De projectgroep biedt kennis en capaciteit aan om de voorgestelde wetswijzigingen op ambtelijk niveau ook daadwerkelijk tot stand te brengen.

Bij het trekken van tussentijdse conclusies zijn we ons er steeds van bewust geweest dat de resultaten van het nieuwe APV-regime pas op zijn vroegst in 2013 kwantificeerbaar zijn. Dan zijn namelijk pas alle aangiften 2010 en een deel van 2011 ingediend en in behandeling genomen.

### Conclusies:

### Aanbevelingen:

### *Leeswijzer*

In deze tussenrapportage wordt het project APV in hoofdstuk 1 besproken. In hoofdstuk 2 komen de nieuwe wetgeving, de ontmanteling van APV-structuren en de inkeermogelijkheid aan de orde. De verschillende activiteiten van de projectgroep komen in hoofdstuk 3 aan bod. De politieke aandacht en informatiestromen zijn beschreven in hoofdstuk 4 en in hoofdstuk 5 zijn de recente ontwikkelingen in de jurisprudentie opgesomd.

Maart 2012

CCB, Projectgroep APV

# 1 Project algemeen

In dit eerste hoofdstuk komen aan bod: de kern van de nieuwe APV-wetgeving (1.1), het doel van het APV-project (1.2), de opdrachtgevers (1.3) en tot slot de inbedding in de Belastingdienst (1.4).

## 1.1 Kern van de nieuwe APV-wetgeving

De Belastingdienst constateerde in de laatste decennia dat steeds meer vermogende belastingplichtigen als inbrenger, begunstigde, bestuurder of toezichthouder betrokken waren bij trusts, (buitenlandse) stichtingen en andere buitenlandse doelvermogens. Het vermogen (geïventariseerd op € 9,5 miljard) en de inkomsten van deze doelvermogens werden in zeer veel situaties niet in de Nederlandse belastingheffing betrokken. Mede in het kader van de modernisering van de Successiewet is een einde gemaakt aan deze onbelaste 'zwevende' doelvermogens.

Vanaf 1 januari 2010 geldt voor doelvermogens een eenvoudig en helder wettelijk systeem van fiscale transparantie (art. 2.14a Wet IB 2001). De regeling komt erop neer dat door trusts, stichtingen en andere doelvermogens heen wordt gekeken. Er is voor alle doelvermogens gekozen voor één benaming: APV (afgezonderd particulier vermogen). Een APV is geen kapitaal- of personenvennootschap en evenmin een ANBI of SBBI. In een APV is vermogen afgezonderd waarmee een particulier belang wordt gediend: het gaat om het particuliere belang van de inbrenger en/of zijn naaste verwanten.

Kern van de regeling is dat de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van het APV worden, uitgaande van transparantie, toegerekend aan de inbrenger van de vermogensbestanddelen en na zijn overlijden aan zijn erfgenamen. Deze toerekening geldt alleen voor het zgn. discretionaire deel van het APV; concrete afdwingbare rechten richting het APV worden in aanmerking genomen bij de gerechtigde.

Deze fiscale transparantie geldt integraal voor de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting en in beperkte mate voor de vennootschaps- en dividendbelasting. Voor de invordering van de in samenhang met het APV verschuldigde belastingen is een bijzonder verhaalsrecht geïntroduceerd voor de Ontvanger. Met dit nieuwe stelsel is Nederland internationaal gezien een voorloper in de strijd tegen belastingontgaanconstructies met behulp van trusts en stichtingen.

## 1.2 Doel van het APV-project

Het project APV is gestart met onder meer het doel om de APV-wetgeving te monitoren en volledig te implementeren in de uitvoeringspraktijk. Dit betekent dat wordt rekening gehouden met het feit dat de staatssecretaris aan de Eerste en Tweede Kamer heeft toegezegd eind 2012 / begin 2013 te zullen rapporteren over de resultaten van deze nieuwe wetgeving: de benodigde informatie wordt hiervoor vergaard.

Afgeleide doelen:

- Gerechtigden tot APV's bewegen om alsnog vrijwillig en op juiste wijze hun belang daarin in de aangifte op te nemen en oude aangiftes op dit punt te verbeteren. Dit doen we door permanent aandacht te vragen voor de aanpak van constructies met zwevend vermogen. In de vorm van publiciteit, procedures, vooroverleg, (voorbeeld)brieven en voorlichtingssessies over nieuwe wetgeving en het ontmantelingsbesluit wordt gepoogd het gedrag van belastingplichtigen en hun adviseurs zo voortdurend te beïnvloeden.
- In individuele constructies als handhavingsorganisatie stevig zichtbaar en voelbaar (soms hard, scherp en doortastend) te blijven. Hierbij maken we gebruik van nieuwe mogelijkheden op diverse gebieden zoals kort-gedingprocedures, TIEA's en speciaal voor ons project ontwikkelde detectietools. We investeren stevig in zowel in- als externe samenwerkingsverbanden. Verder organiseren we landelijk de detectie van APV's, brengen we structuur aan, maken we mensen verantwoordelijk, betrekken we het management bij dit

project en bieden we fiscale ondersteuning. Dit is met name een opsporende en repressieve doelstelling.

- Implementatie medio 2013 van de projectmatige aanpak in het reguliere werkproces.

Zowel DB als DGBel houden zich inmiddels bezig met de door de projectgroep ingebrachte aanbevelingen voor aanpassing van de APV-wetgeving. De CCB stelt naast deze aanpassingen ook kennis en capaciteit beschikbaar aan de Directie DB om deze wijzigingen eventueel mede vorm te geven. Overigens zijn enkele van de reparatievoorstellen ook al mondeling aangekaart bij de Directie DB en schriftelijk (bijlage) en mondeling vorgelegd aan DGBel.

#### **Noodzakelijke voorwaarde**

Gezien de mix aan doelstellingen, de verscheidenheid aan betrokken partijen, zowel in- als extern en de fiscale en budgettaire complexiteit van de APV-problematiek, is samenwerking tussen het Ministerie van Financiën en de projectgroep een noodzakelijke voorwaarde om de doelstellingen te kunnen realiseren. Deze samenwerking verloopt uitstekend en zal nog intensiever worden.

### **1.3 Opdrachtgevers**

De opdrachtgevers van dit project zijn de staatssecretaris van Financiën en Theo Poolen (DGBel). In overleg met de Voorzitter van het Collegiaal Bestuur van de Landelijke Toezicht Organisatie (LTO) en de Voorzitter van de Coördinatiegroep Constructiebestrijding (CCB) is het project medio 2010 opgenomen in het Landelijk Handavingsplan (LHP).

### **1.4 Inbedding in de Belastingdienst**

De CCB behandelt APV's projectmatig: er is een projectgroep samengesteld die zich richt op detectie, kennisdeling en gecoördineerde fiscale behandeling. De inzet van de regio's is al gestart in 2008 met het door elke regio leveren van een regiocoördinator (0,5 fte) en is in 2010 verder opgeschaald naar regionale behandelstructuren. Naast een regiocoördinator worden specialisten ingeschakeld (bijvoorbeeld op het terrein van schenk- en erfbelasting, verrekenprijzen, renteaftrekconstructies). In het LHP zijn hier uren voor gereserveerd en participeert de CCB zelf permanent met de inzet van vier van haar medewerkers. De resultaten van de projectmatige behandeling worden in een speciale applicatie bijgehouden.

## **2 Nieuwe wetgeving, ontmanteling en inkeer**

Van belang is om zowel de aanpak van trust en (buitenlandse) doelvermogens vóór 1 januari 2010 als die van na 1 januari 2010 te bespreken en de resultaten en trends te beschrijven; een en ander treft u aan in de onderdelen 2.1 en 2.2

### **2.1 Situatie vóór 2010 en resultaten**

Vanaf eind jaren '90 heeft de CCB truststructuren bestreden. Vanaf 2003 is dat intensiever gebeurd. De in 2008 aangekondigde nieuwe wetgeving om het ontgaan van belasting via trusts en (buitenlandse) doelvermogens aan te pakken, heeft in de aanloop naar het moment van invoering van deze wetgeving (1 januari 2010) geleid tot het op zeer grote schaal ontmantelen van bestaande APV-structuren. Ook heeft een groot aantal belastingplichtigen met een beroep op de zogenaamde inkeerregeling in 2008 en 2009 hun betrokkenheid bij een APV-structuur gemeld. Deze aanpak heeft geleid tot de volgende resultaten tot medio 2011.

<b>Kengetallen</b>	
Vermogen in APV > € 500.000	399
Vermogen in APV > € 10.000 tot € 500.000	189
Aantal bezwaren	337
Aantal beroepen	23

<b>Middel</b>	<b>Opbrengst</b>
Inkomstenbelasting	€ 298.445.443
Vermogensbelasting (tot 2001)	€ 9.771.594
Vennootschapsbelasting	€ 13.314.339
Omzetbelasting	€ 17.277
Schenk- en erfbelasting	€ 63.534.337
Andere belastingen	€ 16.638.003
Boetebedrag	€ 12.431.379
Heffingsrente	€ 16.204.805
<i>Totale opbrengsten</i>	<b>€ 430.357.177</b>

## 2.2 Situatie ná 1 januari 2010 en trends

De aangiften inkomstenbelasting 2010 zijn voor een groot deel ingediend. De projectgroep is recent begonnen met het uitvragen van belastingplichtigen over hun betrokkenheid bij APV's. Concrete resultaten uitgedrukt in cijfers kunnen daarover nog niet worden gemeld. Als de eerste tekenen niet bedriegen is het aantal trusts en (buitenlandse) stichtingen vanaf 2010 fors gedaald. Garanties kunnen we evenwel niet geven. Een belangrijke doelstelling van de wetgever wordt hiermee echter wel bereikt: het ontmoedigen van gebruikmaking van hybride rechtsvormen als trusts, Stiftungen, Anstalts, familiestichtingen, privat foundations en Antilliaanse stichtingen particulier fonds.

Er zijn inmiddels meerdere signalen opgevangen die erop duiden dat de adviespraktijk ook nu creatief nieuwe wegen zoekt en ook weer lijkt te vinden om het APV-regime te ontlopen en zodoende belasting te ontgaan. Niet alleen niche-spelers in de advieswereld, maar ook de grootste belastingadvieskantoren begeven zich op het terrein van de fiscale grensverkenning. Dit gedrag beperkt zich niet tot bepaalde doelgroepen of branches, maar doet zich overal voor. Belangrijkste kenmerk is dat het altijd gaat om (zeer) vermogende personen. De versoering van doorschuifregelingen voor aandeelhouders van beleggingsvennootschappen lijkt ook een drijfveer te zijn om in APV-constructies te stappen. Dit wordt veroorzaakt door de als gevolg van het niet langer meer kwalificeren voor de doorschuifregelingen gevoelde belastingdruk van 25% inkomstenbelasting en 20% schenk- of erfbelasting. Waar het betreft het zoeken naar wegen om het APV-regime (materieel) te ontlopen zijn al aanbevelingen gedaan om de wetgeving aan te passen.

Naast bovenstaande nog steeds op het ontgaan van belasting gerichte constructies maakt men ook gebruik van de mogelijkheden en kansen die het nieuwe APV-regime biedt zonder dat sprake is van het ontgaan van belasting, bijvoorbeeld in situaties ter afscherming of bundeling van bepaalde belangen.

## 3 Activiteiten projectgroep vanaf 2010

De activiteiten van de projectgroep zijn zeer divers en spelen zich af op vele terreinen. Hierna volgt een niet-uitputtend overzicht van de werkzaamheden.



### **Detectie APV's en implementatie van nieuwe wetgeving**

- Detectie en organisatie van werkpakketten landelijk en binnen de regio's, het geven van voorlichtingsrondes over de nieuwe wetgeving, deelname overleggen, bijstand in individuele zaken (kantoortoetsing, bezwaar en beroep) en bijstand in gesprekstechniek.
- Het geven van lezingen en EP's, binnen en buiten de Belastingdienst.
- Het in samenwerking met collega's van de afdeling Onderzoek & Marketing van B/CKC ontwikkelen van detectietools en queries voor de aanpak van: geliquideerde SPF's, BOT-constructies (een structuur waarin in het kader van een bedrijfsopvolging gebruik wordt gemaakt van een trust of trustachtig vehikel), door het ANBI-team afgewezen ANBI-verzoeken, APV's met Nederlandse vastgoed, Nederlandse familiestichtingen, STIATH-APV's (trusts met stalling van immateriële activa in taxhavens).
- Initiëren van publicaties en Beeldkrantberichten (januari 2010 en juli 2011) en deelname aan interviews voor interne en externe (achtergrond)artikelen.

### **Politieke en ministeriële afstemming**

- Continue afstemming met BLKB (B&B) en DGBel (cluster fiscaliteit en cassatie) via notities, casuïstiek, beleidsstandpunten, gesignaleerde handhavingstekorten, beantwoording kamervragen en berichtgeving aan de staatssecretaris.
- Afstemming (d.m.v. notities en overleggen) met DGBel en DGFZ over gebleken onvolkomenheden in de bestaande wetgeving; bijstand verlenen bij de aanpassing van het besluit ter voorkoming van dubbele belasting; bijstand geven bij de 'peer review global forum' van de OESO, bijstand bij overleg met het Ministerie van Justitie over de Nederlandse trust en overleg over de VPB-plicht van (buitenlandse) stichtingen.

### **Samenwerkingsverbanden Intern**

- Contacten met de FIOD en het project Buitenlands Vermogen.
- Overleg met Trafi (o.a. het geven van een lezing en bijstand in individuele zaken).
- Overleg met het OM in individuele casuïstiek en algemene voorlichting.
- In samenwerking met het VIC (Vastgoed Intelligence Center) detecteren van APV's met Nederlands vastgoed.
- Intensieve samenwerking met de Landelijk Coördinator Civiele Heffingsprocedures en de Landsadvocaat, hetgeen geleid heeft tot een succesvol kort geding in een Liechtenstein-zaak.
- Direct contact en afstemming met CLO Almelo.
- Samenwerking met landelijk vaktechnisch coördinatoren FR, S&E en IH.
- Samenwerking met accountmanagers / klantcoördinatoren van grote advieskantoren.
- Deelname aan Regiegroep Inlichtingenuitwisseling Belastingparadijzen (o.l.v. )

### **Samenwerkingsverbanden Extern**

- Voorlichting geven aan DNB.
- Kennisuitwisseling met het FEC.
- Lezing geven en participeren tijdens een conferentie van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en Belastingdienst.
- Diverse lezingen voor belastingadviseurs en -advocaten(-vereniging).
- Relatie-gericht overleg met bepaalde adviseurs die (bepaalde) fiscale constructies, waaronder die waarin APV's een rol spelen, sterk promoten.

### **Capaciteitsvraagstuk**

- Continu contact met LTO om via Bato en LHP prioriteit en uren voor het project APV te formaliseren.
- Overleg met leidinggevende in de regio's om mensen vrij te spelen voor bijstand aan het project.

### **Formalisering over de middelen heen**

- Overleg over de vormgeving van aangiftebiljetten IB, S&E en VpB, ion het bijzonder de APV-vraag en toelichting daarop.

### **Publicaties**

- Diverse publicaties in (vak)tijdschriften.
- Landelijke Beeldkrantberichten.
- Publicatie van de infoset.

## 4 Politieke aandacht en informatiestromen

In dit hoofdstuk bespreken we de ontwikkelingen op politiek vlak (4.1) en op informatiegebied (4.2).

### 4.1 Ontwikkelingen op politiek vlak

Het afgelopen decennium zijn de media en de fiscale vakliteratuur overspoeld met berichten over de aanpak van onbekend buitenlands vermogen. Voorbeelden daarvan zijn het Rekeningenproject (KB-Lux), het project 'Bank zonder Naam' en de inkeerhousse eind 2009. Het gaat hier om zogenoemd 'laaghangend fruit', dat wil zeggen relatief eenvoudige problematiek van buitenlandse bankrekeningen die buiten het zicht van de Nederlandse fiscus zijn gehouden. Een andere loot aan de stam wordt gevormd door trusts en andere APV's waarvan de (min of meer gestructureerde) aanpak al sedert begin negentiger jaren van de vorige eeuw is aangevangen. Het gaat hier om zogenoemd 'hooghangend fruit', dat wil zeggen ingewikkelde structuren die moeilijk zijn te detecteren en fiscaal zeer ingewikkeld zijn.

In een nieuwsbericht van 8 november 2011 heeft het Ministerie van Financiën nog eens bevestigd dat de aanpak van buitenlands vermogen steeds meer komt te liggen bij het toezicht op 'fiscale vehikels die worden opgezet om een kunstmatige scheiding aan te brengen tussen buitenlands vermogen en degene die daar uiteindelijk over kan beschikken'. De per 1 januari 2010 ingevoerde APV wetgeving maakt het mogelijk om bij dit soort vehikels direct algehele fiscale transparantie te stellen. Of deze wetgeving daadwerkelijk het buiten het zicht van de fiscus houden van vermogen door gebruikmaking van deze vehikels terug zal dringen, zal moeten blijken uit de resultaten van de door de staatssecretaris eind 2012 / begin 2013 op te stellen en eerder gememoreerde evaluatie aan de Eerste en Tweede Kamer. Maar thans lijkt al wel te kunnen worden geconcludeerd dat het gebruikmaken van trusts en (buitenlandse) familiestichting een halt is toegeroepen. Een eerste inventarisatie doet vermoeden dat het aantal trusts en (buitenlandse) stichtingen fors is afgenomen en dat het fiscaal oneigenlijk gebruik ervan voor zover mogelijk een halt is toegeroepen. Een andere reden dan de invoering van het APV-regime ligt niet voor de hand.

Inmiddels is op diverse, ook (internationale) politieke podia aandacht gevraagd voor de bestrijding van gekunstelde constructies waarbij APV-structuren een belangrijke rol spelen. Daarbij valt te denken aan:

- Brieven aan Tweede Kamer juni 2010 (o.a. overleg met Curaçao en TIEA verzoeken)
- Voorlichting op 21 november 2011 Kamervragen SP.
- Bezoek Minister van Financiën Curaçao (1 december 2011).
- Aandacht in de media (radio, kranten).
- OESO (aandacht voor APV-wetgeving via voorzitter CCB in Parijs).
- Benelux: uiteenzetting APV-wetgeving in Benelux-overleg

### 4.2 Ontwikkelingen op informatiegebied

Door middel van de recent afgesloten tientallen TIEA's (Tax Information Exchange Agreements) wordt er vooruitgang geboekt in het verkrijgen van meer inzicht in de feiten en omstandigheden rondom APV's. Met name de TIEA's met Jersey en Liechtenstein worden benut en laten hoopgevende resultaten zien. Tegelijkertijd moet daar de kanttekening bij worden geplaatst dat niet te veel mag worden verwacht van de informatieuitwisseling met (voormalige) belastingparadijzen. Doorgaans bestaat het uitvoeringsapparaat daar uit een handjevol mensen en is de algemene attitude er een van weinig coöperatie, hetgeen enigszins begrijpelijk is omdat de trust-business voor dit soort landen grote economische betekenis heeft.

## **5 Ontwikkelingen in de jurisprudentie**

Tot slot is een overzicht opgenomen van recente uitspraken van rechtbanken en gerechtshoven (5.1 – 5.3). Er lopen ook nog verschillende zaken en er zijn op korte termijn nieuwe uitspraken te verwachten. Afgesloten wordt met een voorzichtige conclusie (5.4)

### **5.1 Recente jurisprudentie voor de inkomstenbelasting**

- Transparantie van een Antilliaanse Stichting Particulier Fonds: het vermogen wordt toegerekend aan de materiële oprichter van de SPF, Rechtbank Haarlem 17 december 2009, AWB 09/1750 - 1753, LJN BK8106 Rechtbank Haarlem 6 juli 2010, AWB 09/3000 – 3003.
- De staatssecretaris heeft geen cassatie ingesteld tegen het oordeel dat geen sprake was van een box 3-recht omdat de trust geen betalingen deed aan de insteller en/of zijn erfgenamen en dus louter oppotte. Hof 's-Gravenhage 3 november 2010, nr. BK-10/00138 en 00139, LJN BO6298.
- Het verweer van de belastingplichtige dat beneficiaries niet een goedgezinde protector konden benoemen die vervolgens een trustee zou kunnen aanstellen, vervangen of ontslaan, slaagt niet. Rechtbank Haarlem, 13 februari 2012, nrs. 2010/01376 – 01378, Beeldkrant 22-02-2012.
- Het verweer van de belastingplichtige dat de trustee het recht had om beneficiaries toe te voegen en te verwijderen en dat de trustee ook niet de verplicht was uitkeringen te doen, slaagt niet. Rechtbank Haarlem, 13 februari 2012, nrs. 2010/01376 – 01378, Beeldkrant 22-02-2012.
- Als iemand binnen enkele jaren omvangrijke bedragen vanuit het trustvermogen ontvangt, vindt de rechter het aannemelijk, althans niet uitgesloten, dat door de trustee op verzoek van de beneficiaries nagenoeg automatisch uitkeringen werden verstrekt. Rechten richting trust vallen in box 3. Rechtbank Haarlem, 13 februari 2012, nrs. 2010/01376 – 01378, Beeldkrant 22-02-2012.
- Het hof vindt een standaard Liechtensteinse Stiftung transparant (een 'werktuig' voor de oprichter) en rekent het vermogen toe aan de oprichter tot zijn overlijden en daarna aan zijn kinderen/erfgenamen. Hof 's-Gravenhage 11 januari 2012, BK-10/00196–00199, Beeldkrant 1-2-2012, LJN BV2117.
- Uitkeringen uit een trust vormen geen periodieke uitkering in box 1 maar in box 3. Rechtbank 's-Gravenhage 28 december 2011, AWB 08/3628 - 3630

### **5.2 Recente jurisprudentie voor de schenk- en erfbelasting 2010**

- De inbrenger krijgt geen teruggave van vroeger geheven schenkingsrecht ten laste van een trust vanwege het concrete juridisch afdwingbaar recht van de beneficiary op het totale trustvermogen. Rechtbank Haarlem 21 december 2011, AWB 11/423 en 424, LJN BV2797

### **5.3 Recente jurisprudentie voor de Inlichtingenverstrekking bij APV's**

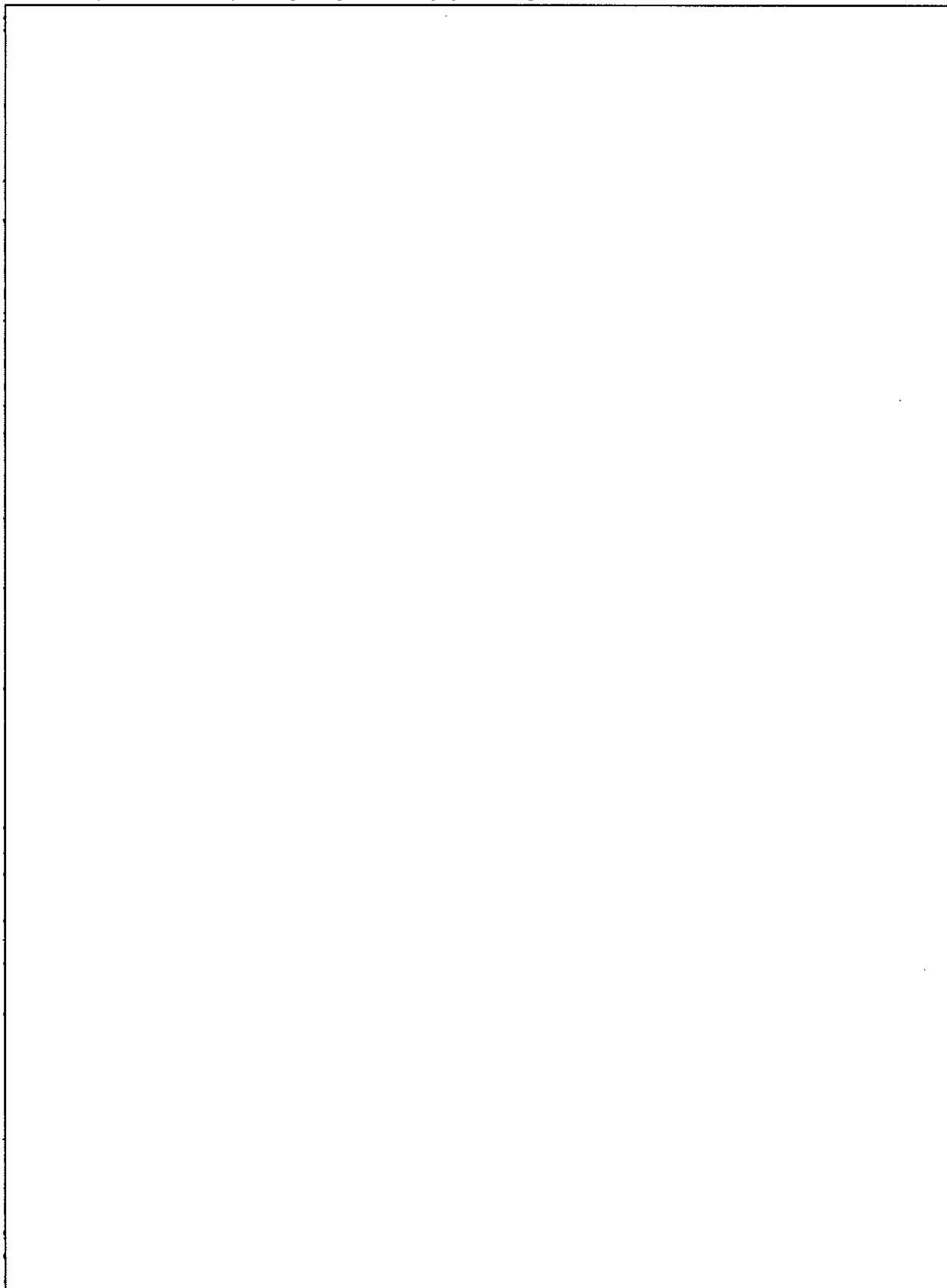
- Het kruisen van de trustvraag in de aangifte IB dwingt de inspecteur niet tot onderzoek en leidt niet tot een ambtelijk verzuim als hij navordert. Rechtbank Haarlem, 13 februari 2012, nrs. 2010/01376 – 01378, Beeldkrant 22-02-2012.
- De bewijslast kan worden omgekeerd als de inspecteur herhaaldelijk heeft gevraagd om informatie over een trust maar die niet of niet volledig werd verstrekt en de belastingplichtige onwillig is om informatie te verstrekken en stukken te overleggen die ze (gemakkelijk) konden verkrijgen. Rechtbank Haarlem, 13 februari 2012, nrs. 2010/01376 – 01378, Beeldkrant 22-02-2012.
- Kort geding (hoger beroep): vordering fiscus strekkende tot nakoming door een belastingplichtige van de informatieverplichting ex art. 47 AWR inzake Liechtensteinse Stiftung toegewezen op straffe van een dwangsom, ondanks afgifte informatiebeschikking (art. 52a AWR). Hof 's-Hertogenbosch 31 januari 2012, HD 200.086.811, LJN BV2696

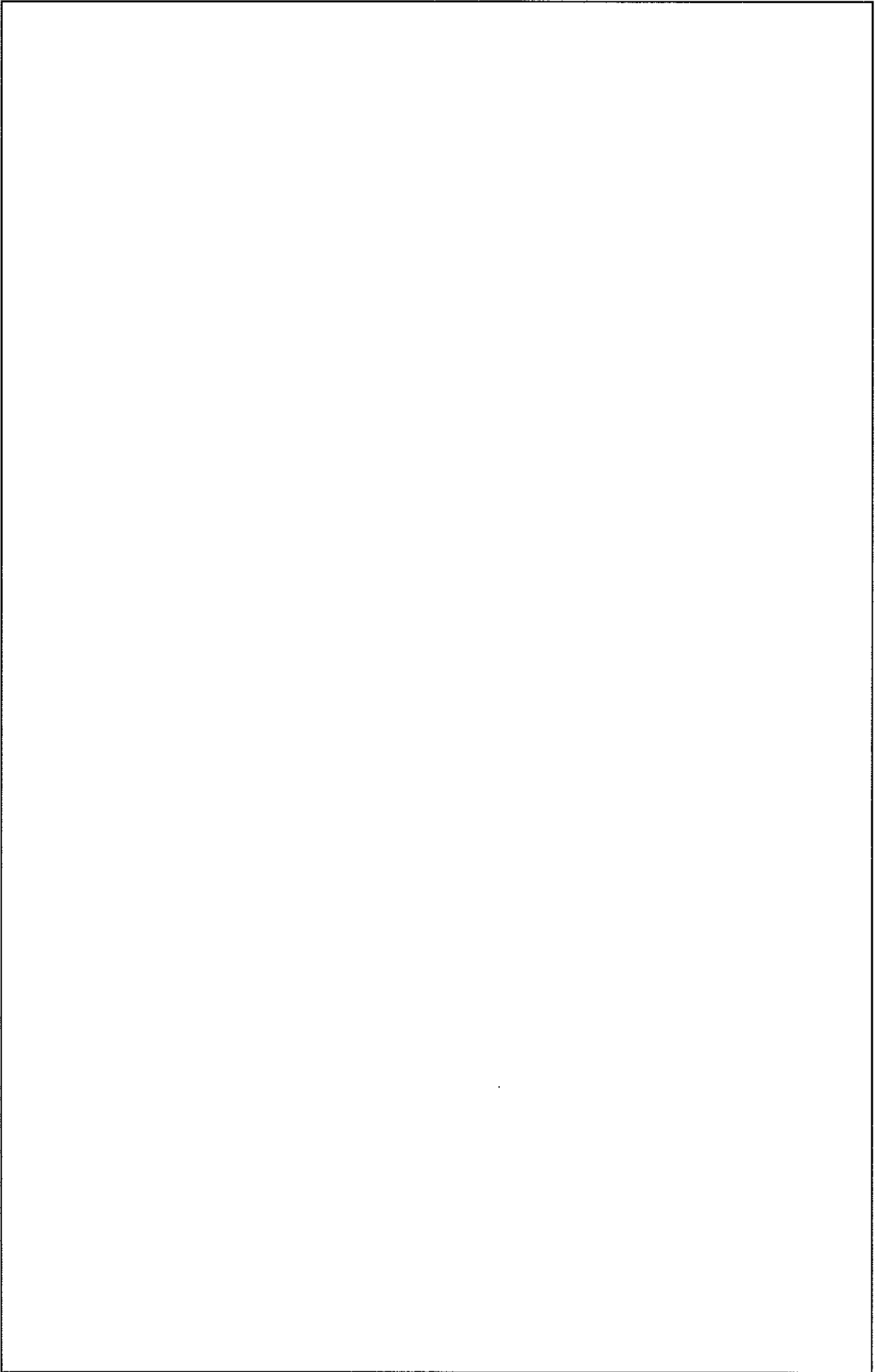
## **5.4 Conclusie**

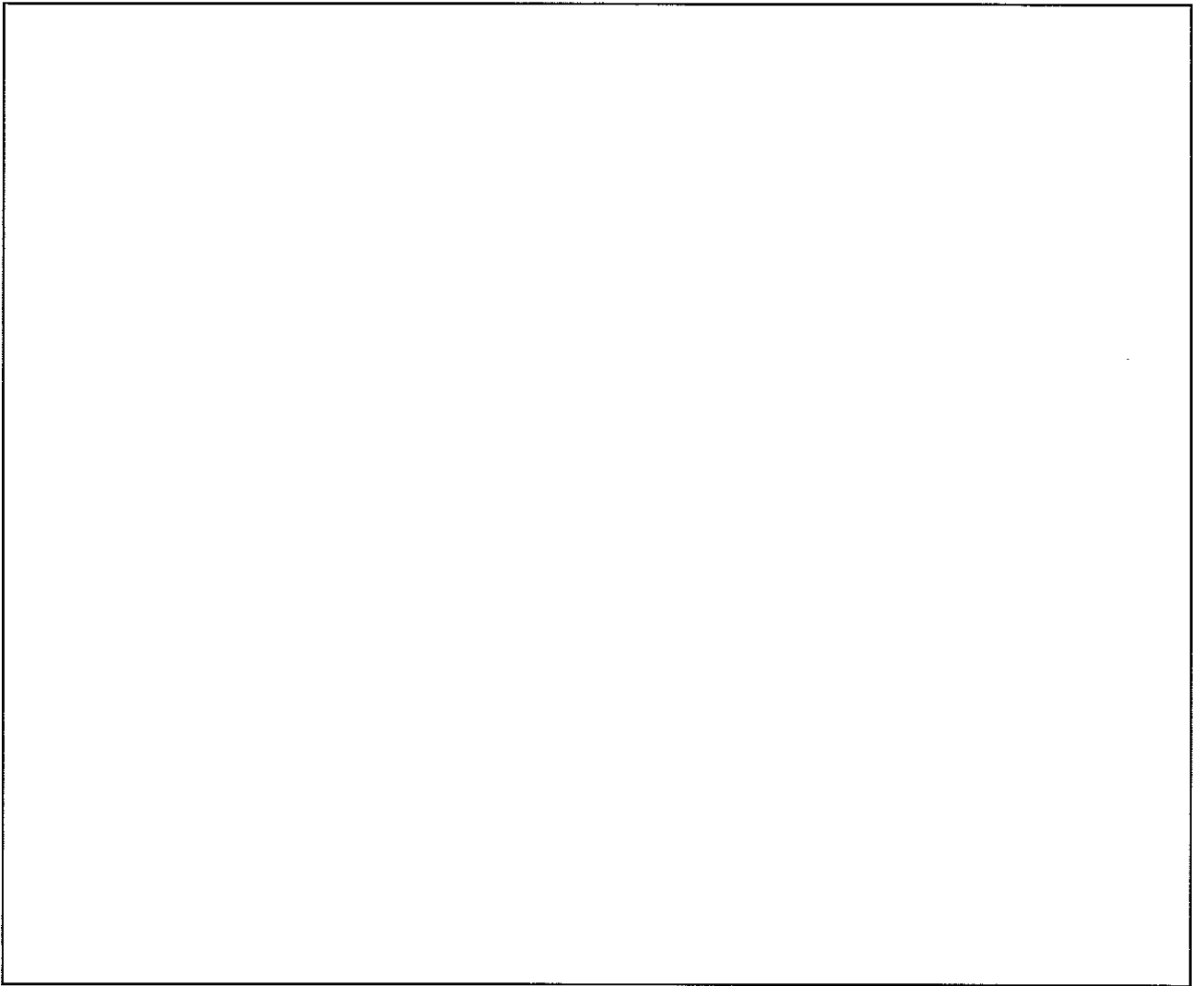
Uit bovenstaande jurisprudentie zou voorzichtig mogen worden afgeleid dat ook de rechterlijke macht steeds meer doordrongen raakt van het feit dat vermogen en inkomen van APV's moet worden belast. Achter de opgezette APV-structuren trekt in de praktijk de achter deze structuur schuilgaande natuurlijk persoon feitelijk aan de touwtjes. Door of namens hem of haar is de structuur namelijk opgezet. Het bestuur van het opgerichte vehikel blijkt vaak niet meer dan een Harlekijnbestuur te zijn dat (nagenoeg) blindelings de opdrachten van de oprichter en zijn familieleden uitvoert. Zo wordt ook door de rechterlijke macht recht gedaan aan de werkelijk feiten.

Bijlage

Memo Reparaties in de apv-wetgeving; wensenlijstje richting DB







## Bijdrage CCB jaarverslag 2014 Project Afgezonderd Particulier Vermogen (APV)

Ingevolge het trustbesluit van 15 december 2005 heeft de projectgroep de opdracht het beleid inzake de fiscale behandeling van deze 'zwevende vermogens' uit te voeren en landelijk te coördineren. De projectleiding is in handen van een lid van de CCB. Door het instellen van coördinatoren c.q. – structuren zijn zowel de landelijke detectie en kennisdeling als de professionele behandeling inmiddels van hoog niveau en vindt binnen deze structuren intensieve samenwerking plaats met o.a. collega's van S&E, ANBI, Trafi, Pilot NIG, LTO, FIOD en CGVP.

Door de gekozen aanpak is sprake van een soort van institutionalisering van de aanpak van doelvermogens binnen de belastingdienst met als doel deze posten die aandacht te geven die ze ook daadwerkelijk verdienen. Op deze wijze wordt geprobeerd zo veel mogelijk recht te doen aan de in het trustbesluit gekozen uitgangspunten en aan de later, per 1 januari 2010 ingevoerde wetgeving inzake afgezonderd particulier vermogen (APV). Zwevend vermogen wordt immers niet geaccepteerd en dient te worden toegerekend aan (natuurlijke) personen die nauw met dit vermogen verbonden blijven, te weten de inbrengers van het vermogen in de betreffende juridische huls.

Op 11 september 2013 is de evaluatie van de APV-regeling naar de Eerste en Tweede Kamer gestuurd. In deze evaluatie zijn de ervaringen en resultaten van de nieuwe APV-wetgeving vermeld. Geconcludeerd wordt dat het APV-project als een succes kan worden beschouwd. De totale – meetbare cumulatieve – opbrengst bedroeg op dat moment ruim € 1 miljard.

De dagelijkse werkzaamheden van de leden van de projectgroep bestaan uit de fiscale behandeling van allerlei fiscale constructies met APV's. Meestal gaat het om structuren die vele jaren bestaan en vóór 2010 op gekunstelde wijze zijn ontmanteld. De projectgroep heeft inmiddels honderden zaken in het hele land begeleid. Die begeleiding is zeer intensief, d.w.z. vanaf het moment van behandeling van de aangifte tot, indien noodzakelijk, het procederen bij de rechter tot in hoogste instantie. Zo coördineert de projectgroep op dit moment een zeer agressieve nieuwe apv-structuur van een bepaald advieskantoor. Er worden boekenonderzoeken ingesteld waarbij het gaat om het ontlopen van (acute of toekomstige AB-heffing) over minstens € 55 miljoen.

Verder zijn in 2014 een tiental fiscale procedures gevoerd, veelal in hoger beroep bij gerechtshoven en in cassatie bij de Hoge Raad over de fiscale kwalificatie van oude, nog vóór 2010 opgezette structuren, maar ook nieuwe APV-zaken. Op rechtbankniveau zijn daarvan twaalf zaken gewonnen en drie verloren. Naast de genoemde nog lopende procedures staan vijftien afgeronde procedures; hiervan zijn er negen gewonnen en zes verloren.

Het beeld in de jurisprudentie blijft wisselend. Het hangt puur van de feiten en omstandigheden van het individueel voorgelegde geval af of een (buitenlands) doelvermogen in de jaren vóór 2010 succesvol in de Nederlandse heffing van personen kan worden betrokken. We menen wel een toenemend besef waar te nemen bij de rechters dat de realiteit meestal een andere is dan op papier wordt gepresenteerd. De financiële belangen zijn overigens groot en variëren tussen één en honderden miljoenen euro.

De werkzaamheden van de projectgroep bestaan ook voor een deel uit beleidsontwikkeling die noodzakelijk is omdat er telkens net iets andere ontgaan structuren met APV's opduiken die om een nieuwe aanpak vragen.

Voorts wordt door de projectgroep zeer actief met het buitenland samengewerkt, o.a. door het doen van inlichtingenverzoeken op basis van belastingverdragen en Tax Information Exchange Agreements (TIEA's).

Er zijn op dit terrein inmiddels ca. 270 verzoeken gedaan. In verband met deze uitwisseling van informatie inzake 53 dossiers hebben twee inspecteurs gedurende een half jaar bijstand verleend aan de Belastingdienst Curaçao.

Over de Nederlandse APV-wetgeving is ook voorlichting gegeven binnen de OESO, de EU en de Benelux. Door deze internationale organisaties en de daaraan deelnemende landen is van deze wetgeving met belangstelling kennisgenomen.

Op nationaal niveau is - om van belang zijnde informatie te kunnen verkrijgen - in een aantal casus succesvol het civielrechtelijke kort geding ingezet. Langs deze weg wordt getracht de verstrekking van informatie met kracht af te dwingen indien deze na een eerder daartoe op artikel 47 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen gebaseerd verzoek niet of in onvoldoende mate werd verstrekt. Ook zijn informatiebeschikkingen ex art. 52a AWR afgegeven, waartegen inmiddels beroepsprocedures lopen.



Ondanks alle inspanningen van de projectgroep, de contactpersonen op de kantoren en de stevige politieke aandacht bestaat bij de projectgroep de indruk dat we nog slechts het topje van de ijsberg Afgezonderde Particuliere Vermogens in kaart hebben gebracht. (Te denken valt hierbij ook aan gerenommeerde casus zoals BN, V, etc. die allen dit jaar de publiciteit hebben gehaald.) Detectie van APV's via de vraag op het aangiftebiljet (IH, Vpb en E&S) geeft weliswaar een eerste beeld, maar is helaas onvoldoende voor een volledige detectie. Daarom investeert de projectgroep, met steun van O&M en Intelligence, stevig op de ontwikkeling van innovatieve detectietools om ook op andere manieren APV-structuren boven tafel te krijgen.

Daarbij streeft de projectgroep voortdurend naar meer eenheid van beleid en uitvoering, zeker omdat de APV-wetgeving niet alleen geldt voor de inkomensheffing en schenk- en erfbelasting, maar ook voor bijvoorbeeld de vennootschapsbelasting (renteaftrekconstructies). Ter versterking hiervan wordt de projectgroep inmiddels ondersteund via geconcentreerde administratieve eerstelijnsbehandeling van de aangiftebiljetten IH (Eindhoven), S&E (Den Bosch) en Vpb (Amersfoort).

Het succes van de inkeerregeling 2013-2014 is ook van invloed op het aanbod APV-casus. Zo hebben zich inmiddels 203 APV-inkeerders gemeld met een bekend vermogen van minimaal 244 mio euro. De APV-applicatie wordt momenteel voor zover mogelijk aangepast aan de mogelijkheden van de inkeerapplicatie en naar directiestructuur zodat ook de APV-resultaten/effecten nog efficiënter kunnen worden weergegeven.

Met het verdwijnen van de regio's zijn in 2014 vele medewerkers, waaronder APV-deskundigen, verplaatst dan wel uitgetreden met als gevolg dat in vele jaren opgebouwde kennis en ervaring is weggevalen of versnipperd is geraakt. Met steun van het Landelijk Kantoor Blauw en de Stuurgroep Vermogen in het Buitenland probeert de projectgroep de capaciteit en deskundigheid via samenwerkingsverbanden met daartoe aangezochte coördinatoren APV weer op het vereiste niveau te krijgen. Teneinde de voortgang van dit project te kunnen garanderen dient deskundige capaciteit zo spoedig als mogelijk in 2015 te worden gerealiseerd!

De projectgroep onderhoudt verder intensieve contacten met o.a. FIOD-ECD, FEC, CLO, Trafi, het Ministerie van Financiën (m.n. DGbel en DGFZ) en andere toezichthouders. Zo is met DGFZ intensief van gedachten gewisseld over mogelijke reparatiewetgeving. Ook de samenwerking met het ANBI-team is inmiddels in het kader van detectie van APV's die in Nederland zijn gevestigd geïntensiveerd. Immers, het is mogelijk dat stichtingen die niet (meer) kwalificeren als ANBI of als SBBI wel als APV dienen te worden aangemerkt.

De samenwerking met de FIOD is verder stevig geïntensiveerd met als resultaat dat in onderhavig jaar 9 APV-casus in een strafrechtelijk traject zijn betrokken. De belangen voor de schatkist die hierbij spelen bedragen meer dan € 200 miljoen.

Tot slot is memorabel dat het resultaat APV 2014 (gemeten via de applicatie APV) € 106 mio bedraagt.



Namens de leden van de Projectgroep





**Plan van aanpak**

**Trust and Company Service Providers  
(TCSP)**

**Belastingdienst/LTO/CCB**

## DOCUMENTEIGENSCHAPPEN

Rapportdatum: 14 november 2013

Nummer: 1.0

Versie: Ter goedkeuring

### 0.1 Historie

Nummer	Datum	Stap	Goedkeurder
0.1		Concept	CCB
0.2		Concept	CCB/HHC
1.0	14-11-2013		HHC/LTO

### 0.2 Goedkeuring

Dit document heeft de volgende goedkeuringen nodig:

Naam	Rel	Akkoord dd	Datum document	Versie
	Opdrachtgever	14-11-2013	14-11-2013	1.0
	MT LTO	14-11-2013	14-11-2013	1.0
	Vaktechniek	14-11-2013	14-11-2013	1.0
	Handhavingsregisseur MKB	14-11-2013	14-11-2013	1.0

### 0.3 Distributie

De volgende personen hebben een exemplaar ontvangen:

	Opdrachtgever	14-11-2013	1.0
	LTO	14-11-2013	1.0
	Vaktechniek	14-11-2013	1.0
	LTO Kwaliteitsbewaking	14-11-2013	1.0
	Handhavingscommunicatie	14-11-2013	1.0

## 1 Inleiding

De Belastingdienst heeft geconstateerd dat enkele zogenoemde 'Trust and Company Service Providers' (afkorting: TCSP) niet voldoen aan hun fiscale verplichtingen. Het gaat om hierbij om fiscale structuren, die onder meer worden gebruikt voor een onjuiste allocatie van inkomsten of vermogen (zie hoofdstuk 2.2). Wij noemen dat hierna: ongewenst gebruik van structuren (zie ook 'Fiscaal risico' hierna).

TCSP zijn intermediairs en daarmee in fiscaal opzicht een belangrijke schakel. Wij weten niet of andere TCSP ook gebruik maken van ongewenste structuren. Dit willen wij onderzoeken.

Als TCSP zelf ongewenst gebruik maken van structuren, kan dit door hun intermediairfunctie leiden tot een olievlekwerking in het maatschappelijk verkeer.

Daarom gaat de Belastingdienst de TCSP gericht informeren. We voeren bedrijfs gesprekken en waar nodig controleren wij ook of zij de fiscale verplichtingen goed naleven.

### Wat zijn TCSP?

Het begrip 'Trust and Company Service Providers' is niet vastomlijnd. In het kader van dit project valt onder dit begrip: ondernemingen die één of meer van de volgende activiteiten aanbieden, of bemiddelen bij de navolgende activiteiten:

- (met name naar buitenlands recht) oprichten en verhandelen van vennootschappen of andere rechtspersonen
- optreden als directeur of secretaris van een vennootschap, of een andere persoon zo laten optreden
- optreden als partner (of in een vergelijkbare positie) voor andere rechtspersonen, of een andere persoon zo laten optreden
- verschaffen van een statutaire zetel, bedrijfsadres, correspondentieadres of administratief adres van een bedrijf, partnerschap of andere rechtspersoon of juridische constructie
- optreden als trustee van een trust of van een soortgelijke juridische constructie, of een andere persoon zo laten optreden
- optreden als nominee aandeelhouder of directeur, of een andere persoon zo laten optreden,

Daarnaast zijn de kenmerken van deze TCSP:

- Zij voorzien hun cliënten veelal in de bijbehorende taxplanning, waarbij vennootschappen in laagbelastende belastingjurisdicties een rol kunnen spelen.
- Zij werven actief klanten door advertenties in dagbladen en op internet.

De Belastingdienst onderzoekt of meer fiscaal en financieel dienstverleners (TCSP) gebruik maken van fiscale structuren, waarvan is gebleken dat die grote risico's bevatten voor een juiste belastingheffing in Nederland. Met deze structuren wordt hun in Nederland belastingplichtig concern voorzien van in het buitenland opgerichte vennootschappen, foundations of trusts, die in laag belastende of weinig transparante jurisdicties worden geplaatst.

### Waarom extra aandacht?

De meeste TCSP willen goed ondernemen, hechten belang aan kwaliteit en willen hun fiscale zaken goed geregeld hebben. Toch gaat het in de praktijk niet altijd goed.

Waar het niet goed gaat, bestaat - door de intermediairfunctie van TCSP - besmettingsgevaar. Het is dus zaak hier alert op te zijn, zowel voor TCSP als voor de Belastingdienst. Wij zien er op

toe dat ieder zijn deel bijdraagt en voldoet aan de wettelijke verplichtingen, ook om oneerlijke concurrentie te voorkomen. De Belastingdienst zal de TCSP actief benaderen door bedrijfs gesprekken en boekenonderzoeken.

### **Fiscaal risico**

Deze structuren zijn naar Europees recht op zichzelf legaal, zolang er open kaart wordt gespeeld. De feitelijke implementatie van een structuur kan maken dat die structuur fiscaal niet door de beugel kan. Het risico voor de belastingheffing is dat bij gebruik van dergelijke structuren relevante feiten en omstandigheden voor de Belastingdienst worden achtergehouden of onjuist worden gepresenteerd. Gevolg daarvan is dat winsten, inkomen en vermogen buiten het zicht van de Nederlandse fiscus blijven. Als sprake is van een of meer van deze risico's, noemen we dat in dit project 'ongewenst gebruik van structuren'. In de praktijk is namelijk gebleken, dat in deze structuren ondergebrachte ondernemingen hun opbrengsten en vermogen vaak niet op de juiste wijze fiscaal verantwoorden.

### **Waarom TCSP?**

Hoewel deze structuren door verschillende bedrijven en particulieren gebruikt kunnen worden, lichten we er een groep uit: de dienstverleners die deze structuren aanbieden (TCSP Trust and Company Service Providers). Zonder tegengeluid van onze kant zou de indruk kunnen ontstaan dat wij het eens zijn met de toegepaste structuren.

### **Doelen van het project**

Het hoofddoel van dit project is te onderzoeken of een TCSP ook zelf gebruik maakt van de structuren en als dat zo is, na te gaan of er sprake is van ongewenst gebruik. Dit doen we door bedrijfs gesprekken te voeren en waar nodig een boekenonderzoek in te stellen. We willen alle TCSP hierin betrekken.

Het tweede doel is hen te informeren over onze visie op de geldende verplichtingen en waar nodig te controleren op de naleving van die verplichtingen.

Zoals gezegd treden TCSP op als intermediair. Uit openbare bronnen weten we dat hierbij soms anti-fiscale boodschappen naar buiten komen. Het derde doel is daarom dat wij een tegengeluid laten horen, ook voor nieuwe TCSP en (potentiële) klanten.

Het is mogelijk dat door externe communicatie over dit project belastingplichtigen met een constructie (al of niet ongewenst) ongerust worden. Wij bieden hen een ingang om hun fiscale constructie aan ons voor te leggen.

Het vervullen van de doelen is verder uitgewerkt in dit plan van aanpak, dat volgens de lijnen van de handhavingsregie is opgesteld.

### **Leeswijzer**

- Hoofdstuk 2 Eerste 6 stappen van handhavingsregie
- Hoofdstuk 3 Aanpak en fasering.
- Hoofdstuk 4 Handhavingsmix
- Hoofdstuk 5 Nalevingsmeting
- Hoofdstuk 6 Randvoorwaarden en beperkingen
- Hoofdstuk 7 Relatie met andere projecten en teams
- Hoofdstuk 8 Kwaliteitsborging
- Hoofdstuk 9 Projectorganisatie
- Hoofdstuk 10 Beheersingsmechanismen

- Hoofdstuk 11 Projectrisico's
- Hoofdstuk 12 Communicatie

## **2 Stappen van handhavingsregie**

### **2.1 Probleemverkenning**

De Belastingdienst heeft geconstateerd dat enkele TCSP de fiscale verplichtingen niet zijn nagekomen. In één geval waren de gebreken zo ernstig dat zelfs het strafrecht onontkoombaar bleek.

Om nieuwe gevallen te voorkomen wil de Belastingdienst TCSP informeren over onze visie op wettelijke fiscale verplichtingen.

Ook wil de Belastingdienst bij TCSP onderzoeken of de fiscale verplichtingen worden nagekomen.

### **2.2 Analyse**

Er zijn enkele tientallen TCSP bekend.

Wij hebben geconstateerd dat in enkele gevallen gebruik werd gemaakt van buitenlandse rechtspersonen en doelvermogens (zoals trust en/of foundations) in laag belastende Jurisdicties.

Als een belastingplichtige gebruik maakt van een vestiging in het buitenland is detectie van een risico moeilijk. Dit is zeker zo, als dit in een laag belastende en/of weinig transparante Jurisdictie plaatsvindt, waarmee wij geen verdrag hebben dat uitwisselen van inlichtingen mogelijk maakt, of een verdrag waarin dat slechts beperkt is toegelaten. Het probleem is veelal op het eerste oog onzichtbaar in de belastingaangifte, waarmee ook wel de gelegenheid ontstaat om voor minstens een bepaalde tijd minder, nauwelijks of geen belasting te betalen. Daarom is een bedrijfsgesprek of ander onderzoek geïndiceerd.

De belangrijkste fiscale risico's zijn gebreken in de administratie / bewaarplicht en in de aangiften. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om een onjuiste allocatie van inkomsten en vermogen en onjuiste toepassing van de leerstukken van vestigingsplaats en verrekenprijzen. Verder kan het gaan om ten onrechte opvoeren van kostenposten en om onvolledige verantwoording van in Nederland gerealiseerde omzet.

De uitkomst van de onderzoeken kan leiden tot de conclusie dat een bedrijfsgesprek afdoende is. In andere gevallen zal een stevige controle op de naleving van de fiscale verplichtingen gewenst zijn. Waar nodig kan ook het strafrecht worden ingezet.

### **2.3 Effectbepaling**

De Belastingdienst laat zien dat hij actief toezicht uitoefent. We willen met dit project benadrukken dat ook bij deze doelgroep niet nakomen van de fiscale verplichtingen onacceptabel is. Hiermee voorkomen we ook oneerlijke concurrentie in de branche.

Bijkomend effect is oplossen van de tax gaps juistheid en volledigheid. Het zichtbare effect is een hogere omzetverantwoording door de doelgroep.

Tenslotte verwachten we een uitstralingseffect naar (potentiële) klanten van de doelgroep.

#### **2.4 Causaliteit**

Op basis van publicaties vermoeden wij dat de oorzaak van deze problematiek vooral gelegen is in de kennelijke afkeer van het betalen van belasting.

#### **2.5 Klantsegmentatie**

Het Internet Service Center (ISC) van de Belastingdienst heeft een uitgebreid onderzoek op internet gedaan.

Wij zien de TCSP als een vrij homogene groep. Verdere segmentatie is om die reden niet noodzakelijk.

### **3. Aanpak en Fasering**

Na de voorbereidende werkzaamheden start het project met een aansprekend persbericht, waarin burgers het standpunt van de Belastingdienst duidelijk kunnen lezen. Indien mogelijk maken we ook gebruik van vormen van sociale media, zoals Twitter en Facebook.

Er is sprake van een fasering in de aanpak met expliciete *go/no go* momenten.

#### Fase 0

In fase 0 wordt alleen intern de risico's onderzocht en beschreven en gewerkt aan klantsegmentatie. Verder worden de dossiers nader uitgewerkt ten behoeve van de volgende fase.

#### Fase 1

Fase 1 is primair gericht op de perspublicatie en een algemene aankondiging aan TCSP van bedrijfsgesprekken en boekenonderzoeken.

Deze fase start na afronding van fase 0. Op dat moment besteden we met een persbericht in de landelijke media aandacht aan de opstart van het project, gepland op 19 november 2013.

#### Fase 2

Direct na publicatie van het persbericht wordt een bedrijfsbezoek (of boekenonderzoek) aangekondigd. Tijdens het bedrijfsbezoek zal de Belastingdienst de TCSP informeren en informatie inwinnen. Ook onderzoeken we of gebruik gemaakt wordt van bepaalde structuren en of deze structuren dan fiscaal aanvaardbaar zijn.

#### Fase 3

De eindfase bestaat uit de evaluatie en afronding van het project, waarin we bekijken of het project kan worden beëindigd (beoogd op 31 december 2014) en of eventuele verdere activiteiten kunnen worden overgedragen aan de lijn.

In deze fase meten we ook het nalevingsgedrag door onder meer vergelijking van de omzetverantwoording aan het begin en einde van het project.



## **4. Onderdelen handhavingsmix**

### **4.1 Handhavingscommunicatie**

#### *Persbericht*

Met een persbericht informeren we burgers over nieuwsfeiten bij de start en over het doel van het project. Het persbericht wordt opgemaakt in samenwerking met DG-Bel/Persvoorlichting en LTO/handhavingscommunicatie.

#### *Communicatie naar TCSP*

Voor we een bedrijfsgesprek houden of een boekenonderzoek doen, nemen we contact op met de betreffende TCSP.

De verschillende communicatie-acties werken we verder uit in een apart communicatieplan.

### **4.2 Onderzoek**

#### *Bedrijfsgesprek of boekenonderzoek*

Direct na start van het project met het persbericht wordt een onderzoek bij een aantal TCSP aangekondigd. Kort daarna volgt een aankondiging bij de rest van de TCSP.

#### *Materieel onderzoek*

Waar nodig stellen we een materieel onderzoek in dat is gericht op de juistheid en volledigheid van de belastingaangiften van de TCSP. De selectie vindt plaats aan de hand van de analyse van ISC en CCB.

Bedrijfsbezoeken en materiële onderzoeken verlopen onder directe regie van het project.

### **4.3 Fiscale procedures**

Een boekenonderzoek kan leiden tot correcties. Als dit het geval is en daartegen bezwaar of beroep wordt ingesteld, ondersteunen projectmedewerkers de behandelaar van het bezwaar of beroep.

### **4.4 Niet-fiscale procedures**

Een mogelijk risico is dat gegevens niet worden verstrekt. Als TCSP onvoldoende gegevens verstrekken. In dat geval kunnen we te maken krijgen met het volgende:

#### *Informatiebeschikking*

Als TCSP onvoldoende gegevens verstrekken, ligt het uitreiken van een informatiebeschikking voor de hand.

#### *Civiele procedure*

Naast de afgifte van een informatiebeschikking bestaat de wettelijke mogelijkheid om met een civiele procedure de informatie af te dwingen. Inzet van deze procedure is dat de gevraagde informatie wordt verstrekt op straffe van een dwangsom.

Als het nodig is, zal zo'n civiele procedure tegen de betreffende TCSP worden gestart. In dat geval nemen we contact op met de contactpersoon voor civiele procedures.

#### *Strafrechtelijk onderzoek*

Waar nodig neemt de behandelaar contact op met de boete-/fraudecoördinator conform de AAFD-

richtlijnen.

## 5. Opzet nalevingsmeting

Het doel van dit project is: bevorderen van compliant gedrag. Beoogd effect is onder meer een hogere omzetverantwoording. We zullen de omzetverantwoording van de doelgroep aan het begin en aan het eind van het project vergelijken.

Afhankelijk van de uitkomsten van de onderzoeken en gelet op de complexiteit zal de effectmeting later verder worden ingevuld.

## 6. Randvoorwaarden en beperkingen

Cruciaal is de beschikbaarheid van een voldoende aantal competente medewerkers. De problematiek die in dit plan van aanpak wordt behandeld, vergt immers specifieke deskundigheid op het terrein van internationaal recht en inzicht in de werking van buitenlandse rechtsvormen.

## 7. Relatie met andere projecten en teams

\* Coördinatiegroepen: CCB-CTC-CGVP

De CCB heeft het initiatief voor deze aanpak omarmd. Binnen de CCB is veel middelkennis en expertise op gebied van coördinatie van onderzoeken.

\* Intelligence

Medewerkers van Intelligence zijn van meet af aan bij het project betrokken. Intelligence heeft op verzoek met gedefinieerde parameters op internet gezocht naar ondernemingen die als TCSP aangemerkt kon worden aan de hand van hun presentatie op internet. Op basis van deze query werd een analyse gemaakt.,

\* Central Liason Office (CLO)

We zullen voortdurend internationaal gegevens moeten uitwisselen, zowel binnen als buiten de EU, mogelijk ook met tax havens (via de bestaande Tax Information and Exchange Agreements (TIEA's)). Op het moment dat er aanvraag moet worden gedaan, benaderen de projectmedewerkers het CLO.

\* Coördinatiegroep Internationale Controle Activiteiten (ICA)

Een nauwe samenwerking met ICA bij grensoverschrijdende boekenonderzoeken kan de zaak versnellen.

## 8. Kwaliteitsborging

## 8.1 Algemeen

Leden van het team Vaktechniek zijn vanaf het begin van dit project betrokken bij de beoordeling van de vaktechnische aspecten en producten. Zij zullen ook de afspraken beoordelen die gemaakt worden bij externe samenwerking waarbij informatie-uitwisseling aan de orde komt.

Dit plan van aanpak is beoordeeld door het landelijk aanspreekpunt Formeel recht LTO evenals door de voorzitter van de CCB op de belangen van de betrokken onderzoekspartijen. Deze zijn voldoende beschreven en behoeven geen nadere toelichting.

## 8.2 Evenredigheidsbeginsel

Naar aanleiding van een rapport van de Nationale Ombudsman wordt in het kader van de toepassing van het evenredigheidsbeginsel in deze paragraaf van het plan van aanpak de belangen van de betrokken onderzoekspartijen in beeld gebracht waarbij wordt aangegeven hoe met deze belangen rekening wordt gehouden.

Zoals in hoofdstuk 2 beschreven zullen bij aanvang van het project alle bekende TCSP worden bezocht, tenzij de TCSP reeds is aangeschreven voor een bedrijfsbezoek of boekenonderzoek.

Het evenredigheidsbeginsel is met vorenstaande ruim voldoende afgedekt.

## 9. Projectorganisatie

Binnen het project zijn de volgende rollen vastgelegd:

Opdrachtgever:  
MT-Lid LTO:  
Projectleider



De projectorganisatie bestaat verder uit een LTO-projectteam, CCB-kernteam en projectmedewerkers.

### Rol Opdrachtgever:

De opdrachtgever is eindverantwoordelijk voor het project en neemt dus finale beslissingen (go/no-go). Hij is budgethouder, sponsor en opdrachtgever van het project. Hij draagt zorg voor het ter beschikking stellen van mensen en middelen (tijd en geld). Hij is verantwoordelijk voor alle communicatie over het project.

### Rol Projectleider:

De projectleider is verantwoordelijk voor het opleveren van de afgesproken producten volgens afgesproken kwaliteitseisen, rekening houdend met de gestelde beperkingen. Hij is bevoegd om zelfstandig beslissingen te nemen binnen de door de opdrachtgever bepaalde projecttoleranties. Hij zorgt tevens voor de dagelijkse leiding van het project en rapporteert ten minste maandelijks schriftelijk over de voortgang aan de opdrachtgever.

### Rol CCB:

De CCB zal gedurende het project de fiscale kwaliteit borgen en voor eenheid in aanpak zorgdragen. Verder adviseert de CCB de projectleider op fiscaal gebied en verleent zij bijstand in het onderzoek aan de projectmedewerkers.

#### Projectmedewerker:

De projectmedewerkers voeren de plannen uit. Dat betekent vooral dat zij bedrijfsgesprekken voeren en boekenonderzoeken doen. De Projectleider maakt met iedere medewerker afspraken over de uit te voeren taken.

## 10. Beheersingsmechanismen

#### *Kwaliteitsoverleg*

Er zal gebruik gemaakt worden van bestaande kwaliteitsafspraken, zoals collegiale toetsing en Interne controles. Het onderzoek wordt uitgevoerd onder de directe regie van de CCB. Maandelijks wordt de voortgang van het onderzoek besproken binnen het projectteam.

Naar verwachting zullen de bedrijfsgesprekken en boekenonderzoeken in november 2013 worden aangekondigd. Na afloop van elk kwartaal vindt er een kwaliteitsoverleg plaats. Daarin worden de voortgang van de onderzoeken en inhoudelijke vraagstukken besproken..

Binnen het project zijn geen toleranties afgesproken. In tweemaandelijks overleg met de opdrachtgever wordt een en ander afgestemd.

#### *Voortgangsrapportage*

De projectleider rapporteert minimaal één keer per 2 maanden schriftelijk de voortgang van het project aan de opdrachtgever. Hij doet dit in overleg in een hoofdlijnenrapportage of een uitzonderingsrapportage. In deze rapportages worden eventuele knelpunten en risico's benoemd, inclusief de genomen maatregelen. Voor deze rapportage wordt gebruik gemaakt van het standaardsjabloon.

Daarnaast rapporteert de projectleider aan de opdrachtgever volgens de afspraken de planning & control-cyclus in het kader van het landelijk handavingsplan. Dit is een 4-maandscyclus. Meer informatie is op te vragen bij LTO-bedrijfsvoering.

### 10.1 Tijd- en opbrengstenrapportages

De projectmedewerkers registreren de aan het project bestede tijd onder SAP-code 1181, waardoor uit de applicatie BATO de benodigde bestuurlijke informatie gegenereerd kan worden.

Regelmatig vindt er individueel, groepsgewijs of plenair overleg plaats met het platform en projectmedewerkers, waarbij de voortgang van de onderzoeken inhoudelijk wordt besproken.

## 11. Projectrisico's

Binnen het project onderkennen we een aantal risico's:

Risico	Maatregel	Verantwoordelijk
Onvoldoende kwalitatief goede medewerkers beschikbaar.	Zorgen voor adequaat opleidings- en begeleidingsprogramma	Opdrachtgever
Schadeclaims en persoonlijke	Bij escalatie in overleg met	Projectleider i.s.m. Formeel

aansprakelijkheidstelling medewerkers	opdrachtgever	recht
Gebrekkige Wederzijdse Bijstand op basis van TIEA's	Bij escalatie in overleg met opdrachtgever	Projectleider i.s.m. CLO

## 12. Communicatie

### Interne communicatie

Bij de start van (de uitvoering van) het project houden we een kick-off bijeenkomst. Daarna houden we projectleden en –medewerkers op de hoogte via een nieuwsbrief, e-mail en eventueel ConnectPeople.

Voor de algemene interne communicatie gebruiken we de Beeldkrant.

### Externe communicatie

De externe communicatie is onderdeel van de handavingsmix en is beschreven in hoofdstuk vier van dit plan (verder uitgewerkt in het communicatieplan). In dit plan en in de bijbehorende tijdlijn is ook de interne communicatie opgenomen.

**Afspraak van Openbaar Ministerie (Functioneel Parket), FIOD en Belastingdienst over een bestuursondersteunende inzet van het strafrecht in het kader van de aanpak van Trust and Company Service Providers (TCSP's) door de Belastingdienst**

**1. Inleiding**

De Belastingdienst constateert een groeiend aantal zgn. Trust and Company Service Providers (TCSP's), die ongewenste buitenlandse structuren aanbieden, met onder meer als doel het faciliteren van belastingontduiking. Inmiddels zouden [ ] van deze aanbieders op de Nederlandse markt opereren.

De Belastingdienst beoogt in het kader van de aanpak van TCSP's, gefaseerd aanbieders, afnemers en potentiële afnemers te bewegen tot fiscaal compliant gedrag.

**2. Probleemdefinitie**

Het aantal aanbieders van ongewenste buitenlandse structuren wordt momenteel door de Belastingdienst geschat op een relevant aantal van [ ] en het aantal afnemers (in Nederland wonende natuurlijke personen) van deze structuren op een relevant aantal van [ ] [ ]. Het totale bedrag dat als gevolg van deze structuren ten onrechte niet in Nederland wordt aangegeven en afgedragen, wordt geschat op meerdere tientallen miljoenen euro's per jaar.

Het met de aanpak van TCSP's beoogde effect is het bevorderen van fiscaal compliant gedrag bij aanbieders, afnemers en potentiële afnemers en het stoppen van het gebruik van deze ongewenste buitenlandse structuren.

De aanpak van TCSP's door de Belastingdienst voorziet in de inzet van een gevarieerd aantal handhavingsinstrumenten in een zgn. handhavingsmix, met zo mogelijk fiscale beboeting. Ook de inzet van het strafrecht maakt onderdeel uit van die handhavingsmix.

**3. Strafrechtelijke aanpak en vervolgactiviteiten**

Het Openbaar Ministerie (Functioneel Parket) en de FIOD zijn van oordeel dat het strafrecht in het kader van de aanpak van TCSP's door de Belastingdienst een effectieve bestuursondersteunende inzet (zoals bedoeld in de AAFD-richtlijnen, Staatscourant 2011 nr. 11782 5 juli 2011, inwerking getreden op 1 juli 2011 ) zal kunnen opleveren.

Er zijn verschillende redenen waarom de FIOD en het Functioneel Parket kiezen voor de inzet van het strafrecht in het kader van de aanpak van TCSP's zoals hieronder nader uiteengezet.

De betreffende aanbieders hebben als kenmerk dat zij ongewenste buitenlandse structuren aanbieden en daarmee een sterk negatieve invloed uitoefenen op de financiële/fiscale branche waarbinnen ze opereren, maar ook op de clientèle. De in Nederland niet afgedragen belasting als gevolg van deze aangeboden structuren loopt in de miljoenen op jaarbasis.

Een - potentiële - weigering van deze aanbieders om de verzochte informatie te verstrekken aan de Belastingdienst, zet de bestuurlijke handhaving op forse achterstand. Het is voor de Belastingdienst niet eenvoudig om in het buitenland of via civiele procedures de hand te leggen op de verlangde informatie.

Tegen deze achtergrond dient de weigering van de aanbieders om de verzochte informatie te verstrekken aan de Belastingdienst ook een strafrechtelijk vervolg te kunnen krijgen.

De door de inzet van het strafrecht verkregen informatie kan – als dat nodig is voor zijn taakuitoefening- ter beschikking worden gesteld van de Belastingdienst voor fiscaal gebruik (de heffing en de inning).

Het strafrechtelijk kader biedt mogelijkheden tot handhavingscommunicatie over de TCSP's en de aangeboden ongewenste buitenlandse structuren.

Van de inzet van het strafrecht zal tevens een zekere preventieve werking uitgaan.

In aanvulling op en in afwijking van genoemde richtlijnen (waarbij met name wordt verwezen naar par 1.1, laatste alinea, van de richtlijnen) zal aan de strafrechtelijke aanpak en de vervolgactiviteiten van het Functioneel Parket en de FIOD op de navolgende wijze gestalte worden gegeven. Deze aanvulling en afwijking houdt verband met het feit dat wordt voorzien in de fiscaal-strafrechtelijke aanpak van omissiedelicten (het niet voldoen aan fiscale informatieverplichtingen) en van commissiedelicten (het op ondeugdelijke wijze voldoen aan de fiscale informatieverplichtingen) op een wijze die niet is geformuleerd in de richtlijnen.

### STRAFRECHTELIJKE INZET:

De inzet van het strafrecht biedt de volgende mogelijkheden:

I Strafrechtelijk onderzoek naar overtreding van art 68 jo 69 AWR in relatie tot art 47 e.v. AWR  
De Belastingdienst voorziet vanaf het najaar van 2013 in een aantal bedrijfsbezoeken bij aanbieders. Deze bedrijfsbezoeken zullen zijn gericht op het verkrijgen van fiscaal relevante informatie uit de eigen administratie van die aanbieders alsmede – in onderling verband en samenhang - uit de administratie gevoerd met betrekking tot cliënten-afnemers.

Tijdens en na die bedrijfsbezoeken zal blijken of en welke aanbieders medewerking verlenen dan wel weigeren om gevolg te geven aan de wettelijke verplichting tot informatieverstrekking aan de Belastingdienst. Weigering kan (onder meer) het vermoeden opleveren van het plegen van het misdrijf, bedoeld in art 69 lid 1 of lid 2 jo art 68 AWR, bedreigd met een gevangenisstraf van ten hoogste 4 jaren of een geldboete van de 4e categorie dan wel een gevangenisstraf van ten hoogste 6 jaren of een geldboete van de 5e categorie.

In afwijking van de AAFD-richtlijnen komen omissiedelicten ook voor aanmelding, strafbeschikking of vervolging in aanmerking indien:

- niet voldaan is aan de regulier geldende drempelbedragen;
- belanghebbende niet eerst gelegenheid is geboden de geschonden verplichting binnen bepaalde termijn te herstellen;
- niet met betrekking tot hetzelfde belastingmiddel over het voorafgaand tijdvak voor schending van hetzelfde wettelijke voorschrift reeds een vergrijpboete is opgelegd.

De FIOD en het Functioneel Parket zullen in geval van een weigering  strafrechtelijk onderzoek instellen en proces-verbaal opmaken. Bij de selectie van dit aantal spelen het nadeel en de overige aspecten, zoals geformuleerd in de richtlijnen, een overwegende rol.

### II OVJ-/RC- doorzoeken

Teneinde het bewijs te kunnen leveren, dat opzettelijk informatie of gegevensdragers zijn achtergehouden door de aanbieders dan wel dat door hen opzettelijk onjuiste informatie of gegevensdragers zijn overhandigd, kan een doorzoeking van het bedrijf noodzakelijk blijken te zijn. Doorzoeking van een of meer woningen wordt niet uitgesloten, bijv. omdat het bedrijf wordt gevoerd vanuit een woning of omdat vermoedelijk bewijsmateriaal in de woning van de bij het bedrijf betrokkenen aanwezig is.

De FIOD en het Functioneel Parket zullen in voorkomende gevallen van weigering bevorderen dat een OVJ-doorzoeking en/of een RC-doorzoeking zal plaatsvinden.

In het kader van de bewijsvoering ten aanzien de schending van de verplichting tot informatieverstrekking is het van belang te beschikken over de (volledige) bedrijfsadministratie. Bijkomend gevolg is dat deze bedrijfsadministratie -indien belang- ter beschikking kan worden gesteld van de Belastingdienst voor fiscaal gebruik.

Indien tijdens het strafrechtelijk onderzoek blijkt dat ook andere delicten zijn gepleegd (dan de weigering te voldoen aan de informatieverplichtingen), wordt niet uitgesloten dat ook hiernaar onderzoek wordt gedaan en dat ook hiervan proces-verbaal wordt opgemaakt. Indien het fiscale delicten betreft zijn de richtlijnen hierop onverkort van toepassing.

### III Strafrechtelijke afdoening

Gelet op de ernst van de besproken misdrijven ligt in bovengenoemde zaken (met een maximum van 5) een gerechtelijke afdoening, door middel van het aanbrengen van de zaken ter terechtzitting, in de rede. Bepaalde omstandigheden kunnen evenwel ertoe leiden dat de zaak in aanmerking komt voor een buitengerechtelijke afdoening (een transactie geldsom of een taakstraf). Bij de keuze voor een gerechtelijke of buitengerechtelijke afdoening spelen het nadeel en de overige aspecten, zoals geformuleerd in de richtlijnen, een overwegende rol.

Namens het Functioneel Parket

( Mr. J. M. Bloos  
Hoofdofficier van Justitie )

Namens de Belastingdienst

Drs. H.R. Blokpoel  
Algemeen Directeur

Namens de FIOD

J. van der Vliet  
Directeur