



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

5.1.2e

5.1.2e @belastingdienst.nl

Datum
25 september 2017

Versienummer
17-206-0023

Vastgesteld door
Kennisgroep Formeel Recht

Kopie aan

5.1.2e Formeel Recht
5.1.2e formeel recht

Bijlagen
Geen

memo

Onderwerp

Vergrijpboete bij niet tijdig indienen suppletie omzetbelasting

Casus

Op 67 Awr 2016 is een suppletie omzetbelasting (OB) over het tweede kwartaal 2014 ingediend. Het bij te betalen bedrag aan omzetbelasting bedraagt € 67 Awr. De aangifte vennootschapsbelasting 2014 is ingediend op 67 Awr 2016. In de enkelvoudige stukken is een omzetbelastingsschuld opgenomen van € 67 Awr. In dit bedrag is het bedrag van de suppletie ad € 67 Awr begrepen. De fout (onjuiste/onvolledige aangifte OB) is door belanghebbende in ieder geval ontdekt bij het opstellen van de aangifte vennootschapsbelasting, uiterlijk in maart 2016. Als reden voor de fout is gezegd dat het kwam omdat 67 Awr. Als reden voor het feit dat het ruim 7 maanden heeft geduurd voordat de suppletie is ingediend wordt door belanghebbende genoemd dat 67 Awr. Vooralsnog is de aanname dat sprake is van grove schuld (grote onachtzaamheid). De suppletie is gedaan voordat de inspecteur de fout op het spoor is gekomen.

Vragen

1. Kan een vergrijpboete als bedoeld in artikel 10a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) juncto artikel 15 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (UB OB) worden opgelegd?
2. Zo ja, is het dan beleidsmatig wenselijk de vergrijpboete op te leggen?
3. Hoe lang mag de periode zijn tussen het constateren van de onjuiste/onvolledige aangifte en het indienen van de suppletie wil er tijdig zijn gesuppleerd?

Antwoorden

1. Ja.
2. Dat is aan de staatssecretaris.
3. Daarvoor zijn geen exacte termijnen gegeven, zie toelichting.

Toelichting

De belastingplichtige die, om welke reden dan ook, na constatering van de fout heeft gearzeld met het indienen van een suppletieaangifte, zal met het alsnog indienen van die suppletie voordat hij "weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de betreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden" een vergrijpboete op grond van artikel 67f AWR ontlopen, maar mogelijkerwijs niet de vergrijpboete van artikel 10a AWR

juncto artikel 15 UB OB. In een dergelijk geval kán immers sprake zijn van het niet tijdig suppleren.

Gezien de redactie van het UB OB en de parlementaire toelichting zouden de in artikel 15 UB OB gehanteerde begrippen "zodra" (eerste lid) en "zo spoedig mogelijk" (derde lid) dode letters worden indien enkel het suppleren "voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de betreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden" (tweede lid) in de weg zou staan aan het opleggen van een vergrijpboete op grond van artikel 10a AWR juncto artikel 15 UB OB.

Indien wordt gesuppleerd nádat belastingplichtige "weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de betreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden" (bijvoorbeeld na aankondiging van een boekenonderzoek) is er geen sprake meer van vrijwillige verbetering. In een dergelijk geval is er sprake van het niet suppleren. Het feit dat dit wel spoedig is gedaan doet daar niet aan af.

Voor het voldoen aan de gestelde eisen voor het tijdig indienen van de suppletieaangifte zou gekeken kunnen worden naar min of meer exacte termijnen, zoals de termijn voor het indienen van een correctiebericht in de loonheffing. Hiervoor is in de regelgeving evenwel niet gekozen, zodat vooralsnog de omstandigheden van het geval bepalend zijn voor de termijn.

Beschouwing (*interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord*)
Het fenomeen "suppletieaangifte" mocht zich al ruim vóór de implementatie van artikel 10a van de AWR in een warme belangstelling verheugen. Een belangrijke uitspraak in dat verband is de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 21 november 2007, ECLI:NL:GHSHE:2007:BC3164.

Ten aanzien van een – niet gesuppleerde – balansschuld omzetbelasting droeg de inspecteur belanghebbende het volgende na:

"Toen belanghebbende constateerde dat er nog een omzetbelastingsschuld resteerde, had hij een suppletieaangifte moeten doen, en de belasting moeten betalen. Iemand die een omzetbelastingsschuld opneemt in zijn jaarrekening weet dat hij die belasting moet betalen."

Voorgaande was voor de inspecteur aanleiding om van opzettelijk handelen te spreken. Het hof dacht daar echter anders over:

"4.2.2 (...) Alhoewel het wettelijk systeem van heffing door middel van voldoening of afdracht op aangifte een betaling bovenop het bedrag van de aangifte niet uitsluit (HR 22 februari 1984, nr 21 979, BNB 1984/233 en HR 22 februari 1984, nr 22 238, BNB 1984/234) volgt uit dit wettelijke systeem niet, dat de belanghebbende tot een dergelijke - niet in de aangifte aangegeven - betaling verplicht is. Evenmin volgt uit het wettelijke systeem dat de belanghebbende buiten de reguliere aangifte gehouden zou zijn - of zelfs de mogelijkheid zou hebben (zie uitspraken Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 26 augustus 2005, nr 03/01509, LJN: AU 2657; van 11 augustus 2006, nr 03/01205, LJN: AZ 8216 en van 6 september 2006, nr 02/04957, LJN: AZ 1145) - een suppletieaangifte te doen."

4.2.3. In het onderhavige geval doet de Inspecteur het door hem geuite verwijt van opzet steunen op de omstandigheid dat belanghebbende niet spontaan de onjuistheid van de reguliere aangiften en betalingen heeft gemeld en niet spontaan alsnog een aanvullende betaling heeft gedaan. Uit hetgeen in 4.2.2 is overwogen volgt dat de hiervoor bedoelde omstandigheid niet tot het oordeel kan leiden dat het aan de opzet van belanghebbende is te wijten dat te weinig belasting is betaald."

Deze uitspraak was voor de toenmalige Kamerleden Remkes en Weekers aanleiding tot het stellen van Kamervragen. De toenmalige staatssecretaris De Jager antwoordde op 25 augustus 2008, DGB2008-03325U, onder andere als volgt:

"Het niet betalen van de verschuldigde belasting kan een verzuim of een vergrijp inhouden. Het niet indienen van een suppletieformulier of niet doen van een nadere betaling is op zichzelf geen overtreding."

Bij latere Kamervragen heeft de staatssecretaris op 20 november 2008, DGB2008/5643, deze visie nog eens herhaald:

"Het vorenstaande betekent dat het achteraf niet doen van een suppletieaangifte een rol kan spelen bij het bepalen van de hoogte van de op te leggen boete, maar niet zelfstandig aanleiding kan zijn voor het opleggen van een boete."

Aan deze beperking is per 1 januari 2012 met de implementatie van artikel 10a AWR een einde gekomen. Deze (delegatie)bepaling biedt de mogelijkheid belastingplichtigen – op straffe van een vergrijpboete – te verplichten geconstateerde fouten te melden bij de Belastingdienst. Dit artikel 10a AWR luidt als volgt:

*"1 In bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gevallen kunnen belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen worden gehouden de inspecteur eigener beweging mededeling te doen van onjuistheden of onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hun bekend zijn of zijn geworden.
2 Bij algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld met betrekking tot het uiterste tijdstip en de wijze waarop mededeling als bedoeld in het eerste lid gedaan moet worden.
3 Bij algemene maatregel van bestuur kan het niet nakomen van de in het eerste en tweede lid bedoelde verplichting worden aangemerkt als een overtreding. Indien het niet nakomen van die verplichting is te wijten aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem een bestuurlijke boete kan opleggen van ten hoogste 100 percent van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet nakomen van de in het eerste en tweede lid bedoelde verplichting niet is of zou zijn geheven."*

Aan deze delegatiebepaling is onder andere uitvoering gegeven met de gelijktijdige introductie van artikel 15 UB OB. Dit artikel luidt als volgt:

*"1 Zodra de belastingplichtige constateert dat hij een aangifte over een tijdvak in de afgelopen vijf kalenderjaren onjuist of onvolledig heeft gedaan waardoor te veel of te weinig belasting is betaald, is hij gehouden alsnog bij wijze van suppletie de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te verstrekken.
2 De suppletie moet gedaan worden voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden.
3 De suppletie, bedoeld in het eerste lid, geschiedt zo spoedig mogelijk op de door de inspecteur aangegeven wijze.
4 Het niet of niet tijdig doen van de suppletie, bedoeld in het eerste lid, en het niet doen van de suppletie op de op grond van het derde lid aangegeven wijze worden aangemerkt als een overtreding.
5 De bevoegdheid tot het opleggen van een vergrijpboete op grond van het vierde lid vervalt door verloop van vijf jaren na afloop van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend."*

Aan het genoemde begrip "uiterste tijdstip" in artikel 10a, tweede lid, AWR wordt in artikel 15 UB OB op drie manieren invulling gegeven:

1. "zodra belastingplichtige constateert" (eerste lid),
2. maar uiterlijk "voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden" (tweede lid), en

3. "zo spoedig mogelijk" (derde lid).

Gezien deze redactie is het mogelijk dat een suppletie weliswaar wordt gedaan vóórdat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de betreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden, maar dat belastingplichtige de suppletie niet heeft gedaan zodra hij de onjuistheid of onvolledigheid heeft geconstateerd. Of, zoals het staat omschreven in het Accountancynieuws van 28 september 2012 Accountancynieuws 28 september 2012, nr. 17:

"Het tijdig indienen van een suppletie in het kader van een 'vrijwillige' verbetering betekent niet automatisch dat ook de suppletie zelf tijdig is ingediend."

Voorgaande laat uiteraard onverlet dat het aan de inspecteur is om te bewijzen op welk moment de belastingplichtige de onjuistheid of onvolledigheid heeft geconstateerd.

Kortom, de belastingplichtige die, om welke reden dan ook, ná constatering van de fout heeft geaarzeld met het indienen van een suppletieaangifte, zal met het alsnog indienen van die suppletie een vergrijpboete op grond van artikel 67f AWR ontlopen, maar mogelijkserwijs niet de vergrijpboete van artikel 10a AWR juncto artikel 15 UB OB.

Overigens kan een vergrijpboete ex artikel 10a AWR juncto artikel 15 UB OB ook aan de orde zijn indien de suppletie weliswaar zo spoedig mogelijk wordt gedaan, maar nadat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de betreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden. In dat geval er geen sprake meer van vrijwillige verbetering. In een dergelijk geval is er sprake van het niet doen van de suppletie. Het feit dat dit wel spoedig is gedaan doet daar niet aan af. In dit verband kan worden verwezen naar de volgende passage in de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2012 (Kamerstukken II, 33004, nr. 3, p. 60):

"Onder het niet voldoen aan de informatieverplichting is begrepen de situatie waarin de Belastingdienst de onjuistheden of onvolledigheden ontdekt vóórdat de belastingplichtige daarvan mededeling gedaan heeft."

Opleggen vergrijpboete op grond van artikel 15 UB OB ná vrijwillige verbetering

Zoals hiervoor is aangegeven spreekt artikel 15 UB OB op drie manieren over het tijdstip van suppleren. In de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel Overige Fiscale Maatregelen 2012 (Kamerstukken II, 33004, nr. 3, p. 16) valt het volgende te lezen:

"Op dit moment is de belastingplichtige alleen in de loonbelasting verplicht om dan aan de bel te trekken. Buiten de zogenaamde correctieberichten om kan de belastingplichtige achterover leunen. Naar de mening van het kabinet is dit ongewenst. Het zorgen voor de beschikbaarheid van de voor de belastingheffing relevante informatie is een gedeelde verantwoordelijkheid van de Belastingdienst en de belastingplichtige. Het mag dan ook van de belastingplichtige verwacht worden dat hij de Belastingdienst uit zichzelf informeert zodra hij ermee bekend is of wordt dat eerder door hem verstrekte gegevens en inlichtingen onjuist of onvolledig zijn."

Ook hier spreekt de wetgever van "zodra hij ermee bekend is".

Gezien de redactie van het UB OB en de parlementaire toelichting zouden de begrippen "zodra" en "zo spoedig mogelijk" dode letters worden indien enkel het suppleren "voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet

vermoeden" in de weg zou staan aan het opleggen van een vergrijpboete op grond van artikel 10a AWR juncto artikel 15 UB OB. Zoals eerder reeds gesteld; vrijwillige verbetering staat uiteraard altijd in de weg aan het opleggen van een vergrijpboete op grond van artikel 67f AWR.

Bij het opleggen van een vergrijpboete dient de inspecteur wel aan individuele straftoemeting te doen. In paragraaf 6, tweede lid, van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst valt te lezen wat dit inhoudt:

"Bij het in aanmerking nemen van individuele omstandigheden vindt een afweging plaats tussen zowel strafverminderende feiten en omstandigheden als strafverzwarende feiten en omstandigheden. Het resultaat van de afweging zal moeten leiden tot een boete die passend is te achten bij de geconstateerde beboetbare gedraging."

In het kader van individuele straftoemeting kan rekening worden gehouden met het feit dat het niet tijdig suppleren minder ernstig is dan het niet suppleren. Hier kan een parallel worden getrokken met het onderscheid tussen het niet betalen en het niet tijdig betalen in de zin van artikel 67f AWR.

In de rechtspraak zijn voorbeelden te vinden waarin de rechter in het feit dat er sprake is van niet *tijdig* betalen aanleiding ziet tot boetematiging over te gaan. Zo valt in een uitspraak van rechtbank Breda van 19 juni 2008, ECLI:NL:RBBRE:2008:BF0384, bijvoorbeeld het volgende te lezen:

"In het onderhavige geval is er naar het oordeel van de rechtbank een wanverhouding tussen de ernst van de gedraging en de hoogte van de boete. Voordat de inspecteur op de hoogte kwam van het feit dat er te veel omzetbelasting was teruggevraagd, had belanghebbende de te veel teruggevraagde omzetbelasting reeds zelf gecorrigeerd in de aangiften omzetbelasting over de periode augustus 2003 tot en met december 2003. Dat dit gegeven niet aangemerkt wordt als een geldige vrijwillige verbetering in de zin van paragraaf 28, lid 3, BBBB, neemt naar het oordeel van de rechtbank niet weg dat dit een groot deel van de verwijtbaarheid, die er overigens ten tijde van het doen van de aangifte wel was, wegneemt en belanghebbende in elk geval in een andere situatie brengt dan die van een belastingplichtige die bewust onjuiste aangifte heeft gedaan en de belasting niet eigener beweging heeft terugbetaald."

Termijn voor het indienen suppletieaangifte?

Resteert de vraag wanneer er nog sprake is van "zodra" en "zo spoedig mogelijk".

In een uitspraak van het gerechtshof Arnhem van 23 december 2004, ECLI:NL:GHARN:2004:AS2695, valt het volgende te lezen:

"5.11. De door belanghebbende opgeworpen stelling, dat door de inbeslagneming door de FIOD van haar administratie in april/mei 1999 aan haar per 1 januari 1999 aangetreden nieuwe administrateur de kans is ontnomen om de aangifte over december 1998 te herstellen door een vrijwillige verbetering en dat daardoor geen sprake is van opzet of grove schuld, wordt door het Hof eveneens verworpen. Die inbeslagneming doet er niet aan af dat het doen van de onjuiste aangifte reeds had plaatsgevonden en dat belanghebbende vóór het moment van inbeslagneming nog enkele maanden en derhalve ruimschoots de gelegenheid heeft gehad de aangifte over de maand december 1998 te verbeteren."

Deze genoemde termijn van "enkele maanden", in dit geval zijnde drie maanden, wordt als "ruimschoots" voldoende gekwalificeerd door het hof.

Deze termijn sluit aan met de termijn voor het indienen van de aangifte omzetbelasting van jaaraangevers, welke drie maanden bedraagt na einde

van het kalenderjaar.

De loonheffing kent een aan artikel 15 UB OB-verwante variant in het correctiebericht. Een dergelijk correctiebericht dient binnen acht weken na de constatering van een onjuiste of onvolledige aangifte te worden ingediend (Artikel 7.8, eerste lid, Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011).

Gerechtshof Amsterdam stelt in zijn uitspraak van 20 maart 2003, ECLI:NL:GHAMS:2003:AF6696, dat " (...) *het doen van suppletieaangifte en de daarbij behorende betaling eenvoudige handelingen zijn die weinig tijd kosten.*"

Voorgaande overzicht doet er evenwel niet aan af, dat geen exacte termijn is vastgelegd in de regelgeving. Vooralsnog zijn aldus de feiten en omstandigheden van het geval beslissend.