



BTW bulletin

BTW-bulletin, nummer 2, 2012

Alle sport onder het 6%-tarief?

Drs. Klaas Dijkstra en mr. Iris Duinker

Privégebruik auto: blijft vervolgd

Ed van den Elsen en Paul Lenos

Art. 10a AWR: intreden verplichte suppletieaangifte omzetbelasting

Lisa Bongaarts en Roelof Vos

Btw in tijden van crisis en recessie

Paul Bakker

Btw-actualiteiten



10179757

Art. 10a AWR: het intreden van de verplichte suppletieaangifte omzetbelasting

14

Het huidige kabinet zegt fraudebestrijding hoog in het fiscale vaandel te hebben staan (Fiscale agenda, vergaderjaar 2010-2011, 32 740, nr. 1). Onder andere wil het kabinet daartoe de burgers steeds meer op hun verantwoordelijkheden wijzen en aanspreken. Dat blijkt ook uit de presentatie van het belastingplan 2012 (Memorie van toelichting, vergaderjaar 2010-2011, 33 004, nr. 3). Eén van de fraudebestrijdingsmaatregelen uit het belastingplan 2012 is namelijk de actieve meldplicht in het nieuwe art. 10a Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), dat op 1 januari van dit jaar in werking is getreden.

Hoewel de opzet van art. 10a AWR interessante vragen oproept over de rechtszekerheid, het ne-bis-in-idem- en het legaliteitsbeginsel voor regelgeving en sancties, alsmede de status van de suppletieaangifte (J.A.R. van Eijdsden en S.A. Verhagen MSc, 'De nieuwe informatieplicht jegens de fiscus', *WFR* 2011/1650), gaan we in dit artikel in op de praktische gevolgen van de actieve meldplicht voor de omzetbelasting. Waar relevant worden de discussieonderwerpen kort aangehaald.

Art. 10a AWR en art. 15 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting

Per 1 januari 2012 is art. 10a AWR in werking getreden. Art. 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."

Met dit artikel is een algemene actieve meldplicht voor belastingplichtigen in het leven geroepen. De vaststelling en nadere invulling van deze meldplicht voor de diverse belastingmiddelen geschieden vervolgens bij algemene maatregel van bestuur (AMvB). Tegelijk met de inwerkingtreding van art. 10a AWR is een aantal AMvB's in werking getreden waardoor de actieve meldplicht per 1 januari 2012 direct is ingegaan voor: (i) de verklaring uitsluitend zakelijk gebruik bestelauto; (ii) de verklaring geen privégebruik auto; (iii) de zogenoemde Edelweissroute en (iv) de aangifte omzetbelasting. Doordat voor de omzetbelasting de aangifte in het algemeen wordt onderworpen aan de actieve meldplicht, is de nieuwe verplichting voor de omzetbelasting het meest ingrijpend.

De meldplicht voor de aangifte omzetbelasting is geregeld in art. 15 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (UBOB). Art. 15 UBOB 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."

Belastingplichtigen zijn nu dus verplicht om contact op te nemen met de belastingdienst wanneer zij er achter komen dat een aangifte omzetbelasting onjuist dan wel onvolledig is. Reeds voor 1 januari 2012 werden onjuistheden of on-

¹ Lisa Bongaarts en Roelof Vos zijn beiden werkzaam bij VMW Taxand in Amsterdam.

volledigheden in de aangifte omzetbelasting vaak gemeld bij de belastingdienst. Dit was echter een vrijwillige melding die door de belastingdienst in principe werd geaccepteerd als de 'vrijwillige verbetering' of 'suppletie' (Nota naar aanleiding van het verslag, vergaderjaar 2010-2011, 33 004, nr. 5: 'om het de ondernemer niet onmogelijk te maken als nog vrijwillig aan zijn verplichting te voldoen het juiste bedrag aan belasting aan te geven en te betalen.') Het begrip suppletie als zodanig is dan ook niet nieuw. Het verplichte karakter van de suppletie daarentegen wel. Immers, op basis van art. 14 Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB) is men weliswaar verplicht om het juiste en volledige verschuldigde bedrag aan omzetbelasting op aangifte te voldoen, een actieve houding bij ontdekking van een onjuistheid of onvolledigheid in de aangifte bestond daarin niet, evenmin als elders in de wetgeving. Ook nieuw is het feit dat het begrip suppletie wordt genoemd in het UBOB terwijl de suppletie omzetbelasting wettelijk nog altijd niet de status van een aangifte omzetbelasting heeft.

De verplichte suppletie

Met melden bij de fiscus wordt bedoeld dat de belastingplichtige een suppletie moet indienen zodra hij constateert een aangifte onjuist of onvolledig te hebben gedaan, waardoor te veel of te weinig belasting is betaald. De suppletie moet de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen bevatten en op door de inspecteur aangegeven wijze worden gedaan.

Momenteel biedt de belastingdienst een standaardformulier aan waarmee suppletieaangiften kunnen worden ingediend. Het standaardformulier kan van de website van de belastingdienst worden gedownload en ingevuld aan de belastingdienst worden verzonden. Via het beveiligde persoonlijke gedeelte van de website van de belastingdienst kan de belastingplichtige ook gebruikmaken van het digitale suppletieformulier. De vraag die rijst is of het standaardformulier inderdaad in alle gevallen de door de inspecteur aangegeven wijze is voor het indienen van de suppletie. Het lijkt ons dat het standaardformulier niet altijd de ruimte biedt om alle inlichtingen, gegevens en aanwijzingen te verstrekken die in art. 15 lid 1 UBOB bedoeld worden. Dit is echter gemakkelijk op te lossen door het standaard suppletieformulier te downloaden en tezamen met een begeleidende brief te versturen. Bij twijfel over de aangegeven wijze kan natuurlijk ook vooraf contact gezocht worden met de belastingdienst.

Tijdstip van suppleren

In art. 10a AWR is bepaald dat de belastingplichtige mededeling moet doen zodra hij 'bekend is of is geworden'. In art. 15 UBOB staat in lid 1 'zodra hij constateert'. Naar onze mening wordt met die woorden precies hetzelfde bedoeld. Volgens Van Eijdsen en Verhage (J.A.R. van Eijdsen en S.A. Verhagen MSc, 'De nieuwe informatieplicht jegens de fiscus', *WFR* 2011/1650) is het niet duidelijk wat precies moet worden verstaan onder de woorden 'bekend is of is gewor-

den'. Wanneer er twijfel bestaat over de relevantie van nieuwe informatie moedigt het kabinet in de nota naar aanleiding van het verslag de belastingplichtige aan om contact te zoeken met de belastingdienst (Nota naar aanleiding van het verslag, vergaderjaar 2010-2011, 33 004, nr. 5). Van Eijdsen en Verhage zijn van mening dat bij twijfel echter geen sprake is van 'bekend is of is geworden', maar dat belastingplichtigen in dat geval toch zullen melden om een mogelijke vergrijpboete te voorkomen. Dit lijkt ons inderdaad de meest veilige weg. Het kabinet heeft immers in de nota naar aanleiding van het verslag ook gezegd dat melden bij twijfel elke schijn van opzet of grove schuld op het niet melden voorkomt. Op de mogelijkheid van een vergrijpboete komen we later terug.

Het woordje 'zodra' in art. 15 lid 1 UBOB lijkt te impliceren dat een belastingplichtige direct op het moment van bekend worden van de onjuistheid of onvolledigheid aan de belastingdienst moet trekken. In art. 15 UBOB lid 3 is echter bepaald dat de suppletie 'zo spoedig mogelijk' moet geschieden. Naar onze mening wordt de belastingplichtige hiermee enige ruimte gegeven om de onjuistheid of onvolledigheid verder te onderzoeken en de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen uit zijn administratie te verzamelen. Hoe lang de tijd tussen het bekend worden van de onjuistheid of onvolledigheid en de suppletie uiterlijk mag zijn, staat niet vast. Maar dat die tijd op een gegeven moment *te* lang wordt, blijkt uit art. 15 lid 4 UBOB. Daarin is namelijk bepaald dat ook het niet tijdig doen van de suppletie kan worden aangemerkt als een overtreding.

'Niet tijdig' in art. 15 lid 4 UBOB slaat ook op de voorwaarde die in art. 15 lid 2 UBOB aan de melding is gesteld. Daarin wordt namelijk bepaald dat de suppletie moet worden gedaan vóórdat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden. Wanneer de belastingdienst al bekend is met onjuistheid of onvolledigheid, zal dan ook geen sprake meer kunnen zijn van tijdig suppleren in de zin van art. 10a AWR jo. art. 15 UBOB. Wanneer de belastingplichtige moet vermoeden dat de inspecteur al bekend is met de feiten, zal steeds afhankelijk zijn van de feiten en omstandigheden van het geval. De woordkeuze 'redelijkerwijs moet vermoeden' is echter gelijk aan de voorwaarden die gesteld zijn aan de reeds bekende vrijwillige verbetering. Wij gaan er derhalve van uit dat in de discussie omtrent het 'redelijkerwijs vermoeden' kan worden aangesloten bij de huidige jurisprudentie en literatuur over de vrijwillige verbetering.

Reikwijdte meldplicht

In art. 15 UBOB is bepaald dat een belastingplichtige een suppletie moet indienen zodra hij 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. Als gevolg van de vijfjaarstermijn geldt de nieuwe meldplicht dus ook voor aangiften die zijn gedaan voor 1 januari 2012, voor de tijdvakken vanaf 1 januari 2007.

Eén van de voorwaarden is dat de onjuistheid of onvolledigheid in de aangifte moet hebben geleid tot het te veel of te weinig betalen van omzetbelasting. Wanneer een onjuistheid of onvolledigheid wordt geconstateerd die per saldo niets verandert aan het bedrag aan omzetbelasting dat verschuldigd is/was, dan is men naar onze mening op basis van art. 10a AWR jo. art. 15 UBOB niet verplicht om deze onjuistheid of onvolledigheid te melden. Dat neemt niet weg dat het in sommige situaties toch raadzaam kan zijn een melding te maken; bijvoorbeeld om een stelselmatische fout te corrigeren. De correctie is dan weer aan te merken als een vrijwillige verbetering.

Overtreding en sanctie

Eerder al schreven we dat voor het niet melden een vergrijpboete kan worden opgelegd. In art. 15 UBOB zijn namelijk drie situaties aangewezen wanneer niet melden als overtreding wordt aangemerkt: (i) het niet doen van de suppletie; (ii) het niet tijdig doen van de suppletie; en (iii) het niet doen van de suppletie op de aangegeven wijze. Voor de omzetbelasting zijn er dus drie nieuwe overtredingen bijgekomen in de regelgeving. Op grond van art. 10a lid 3 AWR kan voor die overtredingen een vergrijpboete worden opgelegd in het geval dat het niet nakomen van de meldplicht te wijten is aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige. De vergrijpboete kan oplopen tot 100% van het bedrag aan omzetbelasting dat als gevolg van het niet melden niet is of niet zou zijn geheven.

Ook voor deze vergrijpboete geldt het beleid zoals gepubliceerd in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, 20 december 2011, *Stcrt.*, 23178,

BBBB). Daarin is onder andere bepaald dat de inspecteur de aanwezigheid van grove schuld of opzet dient te stellen en bewijzen. Daarnaast dient de inspecteur te bewijzen dat de belastingplichtige bekend is met, dus heeft geconstateerd dat, sprake is van een onjuistheid of onvolledigheid. Voor de hoogte van de boete gelden de vaste regels van paragraaf 25 BBBB. In geval van grove schuld wordt een boete van 25% opgelegd en in geval van opzet een boete van 50%. Overigens is voor de meldplicht in paragraaf 28e BBBB bepaald dat geen vergrijpboete wordt opgelegd wanneer de suppletie niet leidt tot een naheffingsaanslag. We gaan ervan uit dat daarmee wordt bedoeld dat enkel in het geval dat de belastingplichtige nog belasting moet betalen een boete zal worden opgelegd en dat voor een naheffingsaanslag resulterende in een terug te geven bedrag of nihil geen boete zal worden opgelegd.

Omdat niet voldoen aan de meldplicht een aparte overtreding is, kan eenzelfde onjuistheid twee vergrijpen opleveren. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer door een onjuistheid de omzetbelasting niet tijdig is betaald en dat voorval (na bekendwording) niet of niet tijdig is gemeld. Volgens paragraaf 28a BBBB worden in dat geval ook twee afzonderlijke vergrijpboeten opgelegd. Dat kan dus fors oplopen. Zelfs al is in dezelfde paragraaf bepaald dat bij twee vergrijpboeten het totaal van de boeten niet hoger mag zijn

dan het wettelijk maximum van het hoogst beboetbare vergrijp. Deze mogelijkheid tot het opleggen van twee boeten bij samenloop van overtredingen, geeft uiting aan het standpunt van het kabinet hard op te willen treden tegen fraude.

Pleitbaar standpunt

Het feit dat niet nakomen van de meldplicht een overtreding op zich is, heeft geleid tot de vraag of niet langer sprake kan zijn van een aangifte omzetbelasting waarin bepaalde pleitbare standpunten zijn opgenomen. Volgens ons is het nog altijd mogelijk om aangifte omzetbelasting te doen op basis van ingenomen pleitbare standpunten. Ook menen wij dat de gedane aangifte op dat punt niet 'gevolgd' behoeft te worden voor de meldplicht van art. 10a AWR en art. 15 UBOB. Van Eijdsden en Verhagen denken hier overigens anders over ("Als belastingplichtige echter niet volgens dit stramen handelt – hetgeen herhaaldelijk voorkomt – (...) dat het destijds ingenomen standpunt niet juist is, lijkt de informatieplicht dus wel van toepassing te zijn"). Het kabinet heeft in de nota naar aanleiding van het verslag op een vraag van de NOB geantwoord:

"Voor aangiftebelastingen geldt dat de belastingplichtige aangifte doet volgens de bestaande jurisprudentie en heersende leer en vervolgens bezwaar maakt tegen de eigen aangifte vanwege zijn daarvan afwijkende pleitbare standpunt. Als de belastingplichtige vervolgens in het ongelijk gesteld wordt – het pleitbare standpunt is onjuist – is er geen aanleiding om te suppleren. De aangifte is immers juist gedaan." (Nota naar aanleiding van het verslag, vergaderjaar 2010-2011, 33 004, nr. 5).

Dit lijkt ons juist. Immers, volgens paragraaf 4 BBBB is een pleitbaar standpunt een door belanghebbende ingenomen standpunt dat op grond van de stand van de jurisprudentie en de heersende leer in die mate juridisch pleitbaar of verdedigbaar is dat belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen. Wat ons betreft kan latere jurisprudentie de pleitbaarheid van het destijds ingenomen standpunt niet wegnemen, waardoor de aangifte over het specifieke tijdvak correct is gedaan. Uiteraard zijn wij ons ervan bewust dat over de reikwijdte van het begrip pleitbaar standpunt gediscussieerd kan worden. Volgens art. 15 UBOB dient enkel te worden gesuppleerd in geval de belastingplichtige constateert dat hij een aangifte over een tijdvak in de afgelopen vijf kalenderjaren onjuist of onvolledig heeft gedaan. Ook wanneer volgens latere jurisprudentie blijkt dat het standpunt onjuist is, is de aangifte nog steeds juist gedaan, waardoor in zo'n geval naar onze mening niet wordt toegekomen aan de meldplicht.

Conclusie

Vanaf 1 januari 2012 wordt van belastingplichtigen dus steeds verwacht dat zij een actieve houding innemen jegens de belastingdienst wanneer zij constateren een aangifte on-

juist of onvolledig te hebben gedaan, als gevolg waarvan te veel of te weinig belasting is betaald. Door de belastingplichtige geconstateerde onjuistheden of onvolledigheden in de aangiften ingediend vanaf 1 januari 2007 dienen derhalve zo snel mogelijk te worden gemeld. Anders zou de belastingdienst kunnen stellen dat sprake is van opzet of grove schuld voor niet of niet tijdig melden en een vergrijpboete kunnen opleggen voor het niet voldoen aan de meldplicht. Overigens is naar onze mening geen sprake van een onjuistheid of onvolledigheid wanneer een ingenomen pleitbaar standpunt in latere jurisprudentie onjuist wordt geacht.