

Suppletie verplicht: het correctiebericht en de informatieverplichting

Met enige regelmaat komt het voor dat een belastingplichtige na afloop van de aangifte- en betalingstermijn ontdekt dat hij te weinig omzet- en/of loonbelasting op aangifte heeft betaald. Velen doen dan een zogenoemde suppletieaangifte met bijbehorende betaling om alsnog de verschuldigde belasting te voldoen of af te dragen. Het indienen van zo'n suppletieaangifte impliceert echter dat de eerder ingediende aangifte onjuist of onvolledig was en dat er vrijwel altijd sprake is van het niet tijdig betalen van belasting, met in beginsel alle boeterechtelijke gevolgen van dien.



Igor Thijssen
Mr. I.R.J. Thijssen is als fiscaal advocaat verbonden aan Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam

In het heffingsstelsel voor aangiftebelastingen is de belastingplichtige of inhoudingsplichtige verplicht op eigen initiatief aangifte te doen van de materieel verschuldigde belasting en deze tevens te voldoen, c.q. af te dragen. Deze methode van belastingheffing houdt in dat de belastingplichtige zelf moet beoordelen of hij op grond van de wet belasting verschuldigd is, en zo ja, hoeveel. Het initiatief tot betaling en de verantwoordelijkheid voor een juiste heffing ligt dus primair bij de belastingplichtige en inhoudingsplichtige.

Juridisch gezien is de suppletie geen aangifte en ontbeert ze een wettelijke grondslag; het begrip komt in geen enkele belastingwet voor. De Belastingdienst merkt suppleties aan als een verzoek om het opleggen van een naheffingsaanslag of als een (meestal) te laat bezwaar tegen de eigen aangifte. Tot enkele jaren geleden bestond er ook geen verplichting om onjuist ingediende aangiften omzet- en loonbelasting te suppleren of anderszins actief te herstellen. Die verplichting is er inmiddels wel. Sinds 1 januari 2006 bestaat in de sfeer van de loonheffingen een wettelijke basis voor het (verplicht) indienen van corrigerende aangiften. In art. 28a Wet LB 1964 is geregeld dat een inhoudingsplichtige verplicht is de te weinig aangegeven en afgedragen loonbelasting te herstellen door middel van een zogenoemd *correctiebericht*.

Bij de omzetbelasting heeft de wetgever niet voor deze werkwijze gekozen, maar is per 1 januari 2012 de *infor-*

matieverplichting van art. 10a AWR ingevoerd. Die houdt in dat een belastingplichtige verplicht is een suppletie te doen als hij ermee bekend wordt dat hij het verleden een aangifte omzetbelasting onjuist of onvolledig heeft gedaan.

Het correctiebericht

Het correctiebericht is in 2006 geïntroduceerd bij de invoering van een gecombineerde heffing van loonbelasting, premie volksverzekeringen en premies werknemersverzekeringen. De inhoudingsplichtige is sindsdien niet alleen verplicht om bij zijn aangifte informatie te verstrekken die van belang is voor de loonheffing, maar tevens om gegevens te verstrekken die van belang zijn voor het recht op socialeverzekeringsuitkeringen. Met name om de polisadministratie van het UWV actueel en correct te houden, is een werkgever die constateert dat hij een onjuiste of onvolledige aangifte loonbelasting/premieheffing heeft gedaan, verplicht alsnog de juiste en volledige gegevens te verstrekken via een correctiebericht. Deze correctieverplichting is echter zo algemeen geformuleerd dat deze ook geldt voor informatie die uitsluitend relevant is voor de vaststelling van het af te dragen bedrag aan belasting en premie.

Er is zowel een actieve als een passieve correctieverplichting. Op grond van art. 28a, lid 1 Wet LB is een inhoudingsplichtige verplicht om via een correctiebericht als-

nog de juiste en volledige gegevens te verstrekken als hij constateert dat een aangifte over reeds verstreken kalenderjaren onjuist of onvolledig is gedaan (actieve correctieverplichting). Wanneer de inspecteur dit constateert terwijl de inhoudingsplichtige heeft nagelaten eigener beweging een correctiebericht in te dienen, kan hij hem op grond van art. 28a, lid 2 Wet LB verplichten een correctiebericht in te dienen (passieve correctieverplichting). Wanneer een geconstateerde fout in een aangifte de (uitkerings)belangen van de werknemers niet of niet onevenredig raakt, kan de inspecteur – desgevraagd – besluiten om af te zien van een correctiebericht en volstaan met het enkel opleggen van een naheffingsaanslag via eindheffing.¹

Correctieberichten moeten in beginsel gelijktijdig met een aangifte worden gedaan. Daarbij is de inhoudingsplichtige verplicht de achterstallige loonbelasting, gelijktijdig met de op de eerstvolgende aangifte af te dragen loonbelasting, alsnog af te dragen (art. 28a, lid 8 Wet LB). Door de afdracht van deze beide bedragen blijft een naheffingsaanslag achterwege. Omdat echter de koppeling van een correctiebericht uit een verstreken kalenderjaar met een reguliere aangifte voor de meeste salarisadministraties problemen opleverde, is met ingang van 1 januari 2010 bepaald dat een correctiebericht dat betrekking heeft op een tijdvak uit een verstreken kalenderjaar, niet meer tegelijk met een aangifte hoeft te worden ingediend. In dat geval worden de aan een correctieverplichting verbonden financiële gevolgen niet gesaldeerd met een op een aangifte verschuldigd bedrag (art. 28a, lid 6 Wet LB jo art. 7.8, lid 5 Uitv.reg. LB 2011). Bij ‘losse’ correctieberichten legt de inspecteur een naheffingsaanslag op of verleent hij een ambtshalve teruggave, al naar gelang de reguliere aangifte uit het verstreken kalenderjaar te laag of te hoog is gedaan.

Met ingang van 1 januari 2012 zijn – vanwege de grote aantallen correctieberichten die werden ingediend – correctieberichten die betrekking hebben op een tijdvak van een lopend kalenderjaar afgeschaft en dient een werkgever een fout in de eerstvolgende aangifte te herstellen. Een inspecteur zal daarover in bonafide situaties geen opmerkingen maken, omdat er geen redelijk belang mee is gediend om voor het ene aangiftetijdvak een naheffingsaanslag op te leggen en voor het andere een evenzo grote vermindering te verlenen. Wanneer echter deze praktische herstelbaarheid voor onjuist gedane aangiften binnen een kalenderjaar wordt misbruikt, kan de inspecteur tot naheffing en beboeting overgaan. Gezien het afschaffen van correctieberichten over lopende kalenderjaren en de mogelijkheid om over verstreken kalenderjaren ‘losse’ correctieberichten in te dienen, zal in de praktijk een correctiebericht minder vaak worden gekoppeld aan en gesaldeerd met een reguliere aangifte.

Correctiebericht en beboeting

Met het correctiebericht is geen wijziging beoogd in de beboetbare gedragingen zoals deze voor de aangiftebelastingen zijn te vinden in de artikelen 67b, 67c en 67f

Er is zowel een actieve als een passieve correctieverplichting

AWR. Het feit dat er destijds te weinig of te laat op aangifte is betaald, wordt door het correctiebericht en de daarmee samenhangende betaling niet geheeld. Maar de *tijdige* indiening van een correctiebericht kan worden aangemerkt als een ‘vrijwillige verbetering’, waardoor zowel een verzuimboete ter zake van het aangifteverzuim (art. 28b, lid 4 Wet LB jo art. 67b, lid 2 AWR) als een vergrijpboete (art. 67n AWR) achterwege blijft. Althans, ervan uitgaande dat het correctiebericht wordt ingediend voordat de inhoudingsplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid bekend is of bekend zal worden. Wanneer echter met een dergelijke vrijwillige verbetering een correctiesaldo van meer dan € 20.000 is gemoeid, kan de inspecteur nog wel een verzuimboete van maximaal € 4537 opleggen (art. 67c AWR jo par. 24a, lid 3 en 5, BBBB).

Hoewel een correctiebericht tijdig kan zijn ingediend in het kader van een vrijwillige verbetering, betekent dit niet automatisch dat ook het correctiebericht zelf tijdig is ingediend. Een ‘los’ correctiebericht moet binnen acht weken worden ingediend nadat de inhoudingsplichtige een fout heeft geconstateerd. Dit kan in de praktijk tot discussies leiden over de vraag of, en zo ja op welk moment de inhoudingsplichtige bekend werd met een onjuistheid of onvolledigheid. Voor de inspecteur is immers moeilijk waar te nemen op welk tijdstip de werkgever heeft geconstateerd dat een eerdere aangifte onjuist of onvolledig was. Daarbij speelt ook dat zo’n constatering het gevolg kan zijn van een geleidelijk proces.

Per 1 januari 2012 zijn correctieberichten die betrekking hebben op een tijdvak van een lopend kalenderjaar afgeschaft

Het niet tijdig of onjuist indienen van het correctiebericht kan op grond van art. 28b, lid 1 Wet LB een verzuimboete van € 1230 tot gevolg hebben. Dat lijkt wellicht een gering bedrag, maar bedacht dient te worden dat een dergelijke boete kan worden opgelegd per onjuiste of onvolledige aangifte in de afgelopen vijf kalenderjaren.² In art. 27da Wet LB wordt cumulatie van beboeting op grond van art. 28b Wet LB en beboeting op grond van artt. 67b, 67c en 67f AWR voorkomen.

Gezien de verplichting om een foutieve aangifte loonheffing over een verstreken kalenderjaar te herstellen middels een correctiebericht, is er geen praktische rol meer weggelegd voor suppletieaangiften in de loonsfeer. De inhoudingsplichtige die een fout constateert in een eerder gedane aangifte loonheffing en deze fout ook wenst

In de loonsfeer is voor suppletie-aangiften geen praktische rol meer weggelegd

te herstellen, zal – al was het maar om beboeting te voorkomen – ervoor kiezen om dit actief te doen via indiening van een correctiebericht in plaats van een suppletie-aangifte.

De informatieverplichting

Per 1 januari 2012 is in art. 10a AWR een algemene informatie- of mededelingsverplichting ingevoerd, op grond waarvan belastingplichtigen en inhoudingsplichtigen in nader aan te wijzen gevallen verplicht zijn de inspecteur eigener beweging mededeling te doen van onjuistheden of onvolledigheden die hen bekend zijn of zijn geworden en betrekking hebben op voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen. De concrete gevallen waarop deze algemene informatieplicht ziet, zijn echter niet in de AWR opgenomen; er is volstaan met een algemene en ongeclausuleerde delegatiebepaling die bij algemene maatregel van bestuur nader kan worden uitgewerkt. De aanwijzing van gevallen waarin, alsmede het tijdstip en de wijze waarop de informatie moet worden verstrekt, worden dus bij AmvB vastgesteld en kunnen zodoende buiten de medewerking van de Staten-Generaal tot stand komen.³

Aan art. 10a AWR is uitvoering gegeven door de gelijktijdige introductie van art. 15 Uitv.besl. OB 1968, waarmee een verplichting is gecreëerd om onjuist of onvolledig gedane aangiften omzetbelasting te suppleren. Hoewel de suppletie wettelijk gezien zoals gezegd niet als aangifte kwalificeert en ook niet in de wet is omschreven, is sinds 1 januari 2012 het doen van een suppletie wel ver-

dient te worden gedaan, in plaats van dat daar de parlementaire behandeling op moet worden nageslagen. Gezien het feit dat ook het 'niet tijdig' doen van een suppletie omzetbelasting als een beboetbare overtreding wordt aangemerkt, zou meer duidelijkheid over het exacte tijdstip waarop de suppletie moet worden gedaan, eveneens wenselijk zijn. In de eerste drie leden van art. 15 Uitv.besl. OB 1968 worden daarvoor namelijk drie verschillende tijdstippen genoemd. Het eerste lid bepaalt dat suppletie moet worden gedaan zodra de belastingplichtige constateert dat hij een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan. Volgens het tweede lid moet dit worden gedaan voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden. En het derde lid bepaalt ten slotte dat de suppletie zo spoedig mogelijk dient te geschieden. Onduidelijk is echter hoe deze drie tijdstippen zich tot elkaar verhouden. Duidelijk is wel dat met ingang van 2012 niet meer kan worden gewacht met het doen van suppletie tot na afloop van het kalenderjaar en dat er – in afwijking van de correctieverplichting voor loonheffing – ook geen termijn van acht weken wordt gegeven om de suppletie na de drie genoemde tijdstippen te doen.

De verplichting om te suppleren geldt vanaf 1 januari 2012 voor alle onjuiste of onvolledige aangiften omzetbelasting in de vijf voorafgaande kalenderjaren. Aldus is een belastingplichtige in 2012 verplicht al dat soort aangiften vanaf het kalenderjaar 2007 te herstellen door een suppletie en heeft de informatieverplichting zo gezien terugwerkende kracht. Een belastingplichtige zal dus over de afgelopen vijf kalenderjaren alsnog moeten nagaan – mede aan de hand van nadien gewezen jurisprudentie – of de door hem ingediende aangiften omzetbelasting thans nog als juist en volledig kunnen worden beschouwd.

Suppletie en beboeting

Net als bij het correctiebericht is met de suppletieplicht geen wijziging beoogd in de beboetbare gedragingen zoals deze voor de aangiftebelastingen zijn te vinden in de artikelen 67b, 67c en 67f AWR. Het feit dat er destijds te weinig of te laat op aangifte is betaald, wordt door de suppletieplicht en de daarmee samenhangende betaling niet geheeld. Maar het *tijdig* doen van suppletie kan onder omstandigheden worden aangemerkt als een 'vrijwillige verbetering' waarmee een vergrijpboete kan worden voorkomen. Wanneer hiermee een correctiesaldo is gemoeid van meer dan € 20.000, kan de inspecteur ook hier een verzuimboete opleggen van maximaal € 4537. Daarnaast kan hij ter zake van het eerdere aangifteverzuim nog een verzuimboete opleggen van maximaal € 123 (art. 67b, lid 1 AWR).

Hoewel een suppletie tijdig kan zijn ingediend in het kader van een vrijwillige verbetering, betekent dit niet automatisch dat ook de suppletie zelf tijdig is ingediend. Het opzettelijk of grofschuldig niet voldoen aan de informatieverplichting zelf vormt een vergrijp waarvoor een boete kan worden opgelegd van ten hoogste 100% van

Meer duidelijkheid over het exacte tijdstip waarop de suppletie omzetbelasting moet worden gedaan, zou wenselijk zijn

plicht. Aldus kan worden gesproken van een suppletieplicht. Art. 15, lid 3, Uitv.besl. OB 1968 bepaalt dat een suppletie wordt gedaan 'op een door de inspecteur aangewezen wijze'. Die wijze is in het uitvoeringsbesluit niet nader omschreven, maar uit de memorie van toelichting kan worden afgeleid dat wordt bedoeld op het digitale formulier 'Suppletie omzetbelasting'.⁴ Nu echter het niet op 'voorgeschreven wijze' doen van een suppletie omzetbelasting als beboetbare overtreding wordt aangemerkt (art. 15, lid 4 Uitv.besl. OB 1968), zou het wenselijk zijn wanneer in de wet of uitvoeringsregeling helder wordt vastgelegd op welke wijze een suppletie



het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet nakomen van de informatieverplichting niet is of zou zijn gegeven (art. 10a, lid 3 AWR jo par. 28e BBBB). De bewijslast ligt bij de inspecteur. Die zal daarbij niet alleen moeten bewijzen dat de onjuistheid of onvolledigheid bekend is (geworden) bij de belastingplichtige, maar tevens dat het aan opzet of grove schuld is te wijten dat vervolgens geen suppletie is gedaan.

Door de introductie van een dergelijke vergrijpboete kan een situatie van dubbele of excessieve beboeting ontstaan. Naast het opleggen van een vergrijpboete wegens het niet voldoen aan de informatieverplichting kan, vanwege het opzettelijk of grofschuldig niet of te laat betalen van omzetbelasting, op grond van art. 67f AWR ook nog een vergrijpboete van maximaal 100% worden opgelegd. In par. 28a BBBB wordt overigens nog wel een cumulatieve beboeting voorkomen, in die zin dat de gezamenlijke hoogte van de boetes niet het maximum van de hoogst beboetbare gedraging te boven gaat.

Ten slotte

Rond zowel de correctieverplichting als de suppletieplicht zijn nog veel aspecten onduidelijk, hetgeen tot flink wat, veelal terechte kritiek heeft geleid.⁵ Een mijns inziens onderbelicht aspect betreft de situatie waarin een belastingplichtige destijds opzettelijk of grofschuldig een onjuiste aangifte omzetbelasting heeft gedaan en die nu wil inkeren, alsmede de situatie waarin de belastingplichtige om wat voor reden dan ook enige tijd heeft getalmd alvorens een suppletieaangifte te doen. Beide belastingplichtigen kunnen hun suppletie omzetbelasting dan nog steeds indienen voordat ze weten of redelijkerwijs moeten vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid bekend is of bekend zal worden. Daarmee ontkomen ze dan aan een 100% vergrijpboete vanwege het niet of te laat betalen ex art. 67f AWR. Maar omdat de

ene belastingplichtige van meet af aan wist dat de ingediende aangifte onjuist was en de andere enige tijd heeft getalmd met het indienen van zijn suppletie, kunnen ze 'in the rebound' alsnog worden geconfronteerd met een vergrijpboete van 100% ex art. 10a, lid 3 AWR. Dit vanwege het feit dat ze hun suppletie niet direct hebben gedaan zodra ze de fout constateerden en evenmin zo spoedig mogelijk. Het inkeren of vrijwillig verbeteren ter zake van onjuist gedane aangiften omzetbelasting kan dan nog steeds een 100% vergrijpboete tot gevolg hebben. Het zou me niet verbazen als dit vooruitzicht belastingplichtigen ervan weerhoudt een suppletie in te dienen, in de hoop dat de inspecteur in het geheel niet of pas na verloop van de naheffingstermijn van vijf jaren bekend wordt met de onjuistheid van een ingediende aangifte omzetbelasting. De vraag dringt zich dan ook op waarom niet is gekozen voor een verzuimboete van maximaal € 1230, zoals bij een niet tijdig ingediend correctiebericht het geval is. Ik zie ook geen enkele rechtvaardigingsgrond voor het verschil in strafmaat tussen het niet tijdig indienen van een correctiebericht en het niet tijdig indienen van een suppletie. ■

Noten

- 1 Besluit van 8 maart 2010, nr. DGB2010/565M, BNB 2010/160.
- 2 In theorie een totaal boetebedrag van € 73.800 (12 maanden x 5 jaren x € 1230).
- 3 Voor terechte kritiek zie o.a. 'Een surprise: de informatieverplichting', E.J.M. Rosier, WFR 2011/1288.
- 4 MvT, Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 3, onderdeel Suppleties omzetbelasting, p. 66.
- 5 Onder meer in 'Opsporing verzocht: hier volgt een correctiebericht' van A. Heidekamp, WFR 2008/483 en in 'Art. 10a AWR: het intreden van de verplichte suppletieaangifte omzetbelasting' van L. Bongaarts en R. Vos, BTW-bulletin 2012/14.