

# NTFR 2023/530 - Aan btw-suppletieverplichting kan niet worden voldaan door vermelding btw-schuld in Vpb-aangifte; niettemin geen vergrijpboete wegens pleitbaar standpunt

## Gegevens

### Publicatie

NTFR 2023/530

### Instantie

Hoge Raad

### Datum uitspraak

31 maart 2023

### Datum publicatie

4 april 2023

### Annotator

mr. M.H.W.N. Lammers

werkzaam als fiscaal advocaat en mediator bij HuygenLammers Advocaten

### ECLI

[ECLI:NL:HR:2023:491](https://ecli.nl/NL:HR:2023:491)

### Zaaknummer

20/04198

### Relevante informatie

[Beroepschrift in cassatie bij HR nr. 20/04198](#), [Incidenteel beroepschrift in cassatie bij HR nr. 20/04198](#), [Art. 10a AWR](#), [Art. 15 Uitv.besl. OB 1968](#)

## Inhoudsindicatie

suppletieverplichting, pleitbaar standpunt

## Samenvatting

Belanghebbende heeft in de bij haar aangiften Vpb 2014 en 2015 gevoegde jaarrekeningen balansposten 'te betalen omzetbelasting' vermeld (met specificatie 'omzetbelasting suppletie'). Na boekenonderzoek heeft de inspecteur belanghebbende een vergrijpboete opgelegd ter zake van het niet nakomen van de informatieverplichting (suppletieverplichting) ex art. 10a lid 3 AWR jo. art. 15 Uitv.besl. OB 1968. Hof Den Haag (12 november 2020, [ECLI:NL:GHDHA:2020:2803](#), [NTFR 2021/1558](#)) heeft die boete vernietigd. In cassatie klaagt de staatssecretaris met succes erover dat het hof is uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting. Anders dan het hof heeft geoordeeld, wordt aan de wettelijke suppletieverplichting namelijk niet voldaan door het vermelden van een btw-schuld in een aangifte voor de Vpb of in daarbij gevoegde jaarstukken. Tot cassatie leidt dit echter niet. Het oordeel van het hof dat de boete moet worden vernietigd, steunt op zijn oordeel dat redelijkerwijs niet kan worden volgehouden dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de suppletieverplichting. Dit oordeel berust klaarblijkelijk op de rechtsopvatting dat aan die verplichting kon worden voldaan door het gespecificeerd vermelden van onbetaalde btw-schulden in de aangifte Vpb. Aldus heeft het hof belanghebbende op rechtskundige gronden in het gelijk gesteld, zodat sprake is van een pleitbaar standpunt van belanghebbende. Daarom is de boete terecht vernietigd.

(Cassatieberoep ongegrond.)

## Uitspraak

### Feiten

2.1.1. Belanghebbende is – in elk geval tot 29 juni 2012 – een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 7, lid 4, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Die eenheid wordt gevormd door twee besloten vennootschappen (hierna: de Holding respectievelijk de Dochter). In de jaren 2014 en 2015 zijn op naam van belanghebbende maandelijks aangiften voor de omzetbelasting gedaan.

2.1.2. De Holding en de Dochter vormden tot 1 januari 2015 tevens een fiscale eenheid in de zin van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Op 8 juli 2016 heeft de Holding de aangifte voor de vennootschapsbelasting voor het jaar 2014 gedaan. In de bij die aangifte gevoegde jaarrekening van de Dochter is per 31 december 2014 een balanspost 'te betalen omzetbelasting' vermeld. Blijkens de specificatie van die balanspost maakt daarvan deel uit 'omzetbelasting suppletie 2014: € 127.219'. Op 20 december 2016 heeft de Dochter de aangifte voor de vennootschapsbelasting voor het jaar 2015 gedaan. In die aangifte is een bedrag aan verschuldigde omzetbelasting opgenomen van € 216.921, gespecificeerd als 'Verschuldigd over dit boekjaar € 104.856' en 'Verschuldigd over vorig boekjaar € 112.065'. De bijgevoegde jaarrekening van de Dochter over het jaar 2015 vermeldt dat de te betalen omzetbelasting per 31 december 2015 € 216.921 bedraagt.

2.1.3. Naar aanleiding van de uitkomsten van een boekenonderzoek heeft de Inspecteur aan belanghebbende bij beschikking van 19 september 2018 een boete opgelegd ter zake van een in artikel 10a, lid 3, AWR omschreven vergrijp (hierna: de boete).

### Geschil

2.2. Het Hof heeft de boete vernietigd. Daarbij heeft het Hof meegewogen dat naar zijn oordeel de aanleiding voor het boekenonderzoek geen andere is dan de door belanghebbende verstrekte specifieke informatie op het terrein van de omzetbelasting (in stukken die waren gevoegd) bij de aangiften voor de vennootschapsbelasting voor de jaren 2014 en 2015 en dan met name de stand van zaken rond het niet op aangifte hebben voldaan van verschuldigde omzetbelasting over de jaren 2014 en 2015. Volgens het Hof heeft belanghebbende niet alleen de Inspecteur – bij de aangiften voor de vennootschapsbelasting voor de jaren 2014 en 2015 – precieze cijfermatige informatie verschaft die onmiskenbaar inhoudt

dat over de desbetreffende jaren nog omzetbelasting is verschuldigd, maar heeft de Inspecteur die informatie ook als zodanig opgevat. Onder dergelijke omstandigheden en in dat licht kan, aldus het Hof, redelijkerwijs en zonder meer niet worden volgehouden dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de verplichtingen bedoeld in artikel 10a, leden 1 en 2, AWR, in samenhang gelezen met artikel 15, leden 1 en 3, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (hierna: het Uitvoeringsbesluit), zodat voor het opleggen van de boete geen plaats is.

## Rechtsoverwegingen

3.1. Het middel is gericht tegen de hiervoor in 2.2 weergegeven oordelen van het Hof. Het middel betoogt dat kennelijk aan die oordelen de opvatting ten grondslag ligt dat met het gespecificeerd vermelden van de omzetbelastingsschuld in (jaarstukken die zijn gevoegd bij) de aangiften voor de vennootschapsbelasting voor de jaren 2014 en 2015, tijdig en op de juiste wijze is voldaan aan de informatieverplichting als bedoeld in artikel 10a AWR in samenhang gelezen met artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit. Volgens het middel is deze opvatting niet juist.

3.2.1. Zodra de belastingplichtige constateert dat hij een aangifte voor de omzetbelasting over een tijdvak in de afgelopen vijf kalenderjaren onjuist of onvolledig heeft gedaan waardoor te veel of te weinig belasting is betaald, is hij op grond van artikel 15, lid 1, van het Uitvoeringsbesluit gehouden alsnog bij wijze van suppletie de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te verstrekken. Op grond van artikel 15, lid 3, van het Uitvoeringsbesluit moet de suppletie zo spoedig mogelijk geschieden op de door de inspecteur aangegeven wijze.

3.2.2. Voor zover het middel betoogt dat aan de hiervoor in 3.2.1 bedoelde verplichting niet wordt voldaan door het vermelden van een omzetbelastingsschuld in een aangifte voor de vennootschapsbelasting of in daarbij gevoegde jaarstukken, wordt het terecht voorgesteld op de gronden vermeld in de onderdelen 5.8 en 5.9 van de conclusie van de Advocaat-Generaal.

3.3. Het middel kan echter niet tot cassatie leiden. Het oordeel van het Hof dat de boete moet worden vernietigd, steunt op zijn oordeel dat redelijkerwijs niet kan worden volgehouden dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de verplichtingen bedoeld in artikel 10a, leden 1 en 2, AWR in samenhang gelezen met artikel 15, leden 1 en 3, van het Uitvoeringsbesluit. Dit laatstvermelde oordeel berust blijkens hetgeen het Hof daaraan ten grondslag heeft gelegd, klaarblijkelijk op de rechtsopvatting dat aan die verplichtingen kon worden voldaan door het gespecificeerd vermelden van onbetaalde omzetbelastingsschulden in (een bijlage bij) de aangifte voor de vennootschapsbelasting. Aldus heeft het Hof belanghebbende op rechtskundige gronden in het gelijk gesteld. Het moet daarom ervoor worden gehouden dat belanghebbende een pleitbaar standpunt heeft ingenomen, zodat de boete terecht is vernietigd. <sup>1</sup> Het middel behoeft daarom voor het overige geen behandeling.

## Het incidentele beroep

Aangezien het incidentele beroep kennelijk alleen is ingesteld voor het geval het principale beroep gegrond is, maar dit geval zich niet voordoet, vervalt het beroep gelet op artikel 8:112, lid 2, Awb.

(Cassatieberoep ongegrond.)

## Noot

Art. 10a AWR bepaalt sinds 1 januari 2012 dat belastingplichtigen in een aantal specifieke situaties een actieve mededelingsplicht hebben aan de Belastingdienst. Een van die situaties doet zich voor als sprake is van te veel of te weinig afgedragen omzetbelasting (btw). De belastingplichtige is in zo'n situatie verplicht om hiervan zo spoedig mogelijk melding

te maken bij de Belastingdienst. De wijze waarop die melding (suppletie) moet plaatsvinden, is afhankelijk van de hoogte van het bedrag. Gaat het om een suppletie van € 1.000 of minder dan bepaalt de wet dat dit mag worden verwerkt in de eerstvolgende aangifte. Gaat het om een bedrag van meer dan € 1.000 dan bepaalt de wet dat dit via een voorgeschreven suppletieformulier moet worden gedaan (art. 15 Uitv.besl. OB 1968). Voldoet een belastingplichtige niet aan deze verplichting, dan kan hij worden geconfronteerd met een vergrijpboete. Deze vergrijpboete kan oplopen tot 100%.

De belastingplichtige in deze zaak heeft niet het voorgeschreven suppletieformulier ingediend. Desalniettemin heeft hij in de aangifte vennootschapsbelasting en de daarbij gevoegde jaarstukken wel melding gemaakt van de balanspost te betalen omzetbelasting. Die post is voor de inspecteur vervolgens aanleiding geweest om een boekenonderzoek in te stellen naar het ontstaan van deze balanspost. In feite is de inspecteur dus op basis van door de belastingplichtige verstrekte gegevens een onderzoek gestart en heeft op basis daarvan vervolgens een naheffingsaanslag vastgesteld. De gegevens van de balanspost waren niet anders geweest als zij in het voorgeschreven suppletieformulier waren ingevuld en vermoedelijk was de actie van de inspecteur ook niet anders geweest.

De Hoge Raad moet vervolgens een oordeel vellen over de vraag of deze 'alternatieve manier' van suppleren toereikend is om aangemerkt te kunnen worden als een suppletie in de zin van art. 10a AWR.

Het hof heeft deze alternatieve route omarmd, omdat via deze route de inspecteur op de hoogte is gekomen van de benodigde gegevens en vervolgens op basis daarvan de naheffingsaanslag heeft vastgesteld. De A-G heeft in deze zaak gekeken naar de parlementaire geschiedenis en daarin is opgemerkt *'Het in de winstaangifte opnemen van de aan het eind van een kalender- of boekjaar verschuldigde belasting wordt in elk geval niet aangemerkt als een suppletie'*. Aldus valt volgens de A-G het doek voor de belastingplichtige. Die weg kiest ook de Hoge Raad. De Hoge Raad oordeelt dat een suppletie alleen een suppletie mag 'heten' als die via het officiële suppletieformulier of via de eerstvolgende aangifte als het bedrag € 1.000 of minder is, is ingediend. Elke andere vorm kan niet het stempel 'suppletie' krijgen om zo te voldoen aan de verplichtingen van art. 10a AWR.

De benadering van het hof komt dus neer op een materiële toetsing op basis van een redelijke wetsuitleg, maar daar gaat de Hoge Raad niet in mee aangezien die de formele benadering voorstaat. Aldus heeft de belastingplichtige niet voldaan aan de verplichtingen van art. 10a AWR en komt een vergrijpboete in beeld. Voor de belastingplichtige loopt dit vervolgens met een sisser af, omdat de Hoge Raad concludeert dat sprake is van een pleitbaar standpunt. Een pleitbaar standpunt is een standpunt van de belastingplichtige dat gebaseerd kan worden op een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht, in die zin dat de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de door hem gedane aangifte juist was. Met de uitleg die het hof in de uitspraak heeft gegeven, wordt aan deze definitie van een pleitbaar standpunt voldaan en dat verhindert het opleggen van een boete voor deze belastingplichtige.

Je zou zeggen 'eind goed, al goed'. Voor de belastingplichtige in kwestie is dat zo maar geldt dat ook voor de rechtsbescherming in zijn algemeenheid? Dit oordeel van de Hoge Raad is weliswaar in deze specifieke zaak geweest, maar heeft een uitstraling naar alle soortgelijke zaken. Enerzijds begrijp ik de Hoge Raad wel dat moet worden vermeden dat de Belastingdienst wordt geconfronteerd met een 'wildgroei' aan mogelijkheden om te suppleren of dat de Belastingdienst op zoek moet naar 'suppleties', maar aan de andere kant vind ik dit ook wel een hele strikte en beperkte uitleg. Doel van art. 10a AWR is dat de Belastingdienst tijdig wordt geïnformeerd over het feit dat nog omzetbelasting moet worden afgedragen of dat nog omzetbelasting moet worden ontvangen en dat de Belastingdienst dat moet vastleggen in een naheffingsaanslag of een verminderingsbeschikking. In de tijd waarin systeemdenken ter discussie staat en de Belastingdienst weer een dienstverlenende organisatie moet worden, zou men verwachten dat meedenken met de ondernemer hoger in het vaandel zou staan en er dus meer ruimte zou zijn om de Belastingdienst te informeren dan alleen via rigide formulieren.

## Voetnoten

- 1). Vgl. HR 19 juli 2019, [ECLI:NL:HR:2019:1230](#), rechtsoverweging 2.3 (red. [NTFR 2019/1883](#)).