

eindelijk komt de zaak via het hof voor bij de Hoge Raad. Dit hoogste Nederlandse rechtsorgaan concludeert dat er sprake is van een zogenaamde onzakelijke lening. De reden hiervoor is dat er op het moment van het aangaan van de lening (op dat moment in rekening-courant) zekerheden noch een aflossingsschema zijn overeengekomen. Onder deze voorwaarden zou deze lening nooit door een onafhankelijke derde zijn verstrekt, ongeacht de hoogte van de verschuldigde rente. Dat er op een later moment, namelijk bij het opmaken van de leningsovereenkomst, wel zekerheden en een aflossingsschema zijn overeengekomen doet hieraan niets af. De lening en de daaraan verbonden voorwaarden moeten worden beoordeeld op het moment van het ontstaan van de lening, in dit geval dus op het moment dat de moedermaatschappij de effectenportefeuille overdraagt aan de dochtermaatschappij.

Correctie

Doordat de lening volgens de Hoge Raad een onzakelijke lening is, kan de moedermaatschappij geen afwaarderingsverlies ten laste van haar fiscale winst nemen. De Belastingdienst past hiervoor terecht een correctie toe. Zou overigens in deze zaak geconcludeerd zijn dat de voorwaarden waaronder de lening is verstrekt wel zakelijk zijn behoudens het rentepercentage, dan zouden de fiscale gevolgen veel kleiner zijn geweest. In dat geval zou

enkel een correctie plaatsvinden ten aanzien van de rente en zou een mogelijke afwaardering van de lening nog steeds mogelijk zijn.

Hoogte rente

Verder doet de Hoge Raad in dit arrest nog een belangrijke uitspraak omtrent de hoogte van de rente die in rekening moet worden gebracht tussen gelieerde vennootschappen. Deze moet namelijk gelijk zijn aan de rente die een onafhankelijke derde in rekening zou brengen, rekening houdende met een borgstelling door een concernvennootschap.

Praktijk

Welke les moet er voor de praktijk uit dit arrest worden getrokken? In ieder geval is het belangrijk om te onthouden is dat bv's onderling elkaar onder zakelijke voorwaarden geld moeten lenen. Bij voorkeur dus met een onderpand en aflossingsschema én vastgelegd in een leningsovereenkomst. Daarmee kunnen zij voorkomen dat de lening als onzakelijk wordt aangemerkt en een mogelijk (toekomstig) afwaarderingsverlies niet door de fiscus wordt geaccepteerd. (drs. W. Kasteren)

Hoge Raad, 25 november 2011, nr. 08/05323, LJN: BN3442

Regelgeving suppletie btw-aangifte aangepast

BTW - Bij het opmaken van de jaarstukken blijkt dikwijls dat een ondernemer te weinig of te veel btw heeft aangegeven. Ook in de loop van een jaar kan blijken dat hij een bepaalde btw-aangifte niet geheel juist heeft gedaan. De ondernemer moet dan zelf op tijd een btw-suppletie indienen. Doet hij dat niet, dan riskeert hij een vergrijpboete. Deze boete is sinds 2012 naast de al bestaande verzuimboete geïntroduceerd. Dit in het kader van de zogeheten 'informatieplicht' die in 2012 is ingevoerd (zie ook pagina 9).

De wetgever vond de bestaande situatie niet passen in zijn streven naar een wederzijdse transparante en coöperatieve houding van de Belastingdienst en ondernemers.

Oude situatie

Tot 1 januari 2012 kon een ondernemer die te veel btw aangaf, deze alsnog terugvragen via een zogenoemde suppletieaangifte. De te weinig aangegeven btw kon een ondernemer alsnog betalen via een suppletieaangifte. In de

oude situatie kon een ondernemer de Belastingdienst dus vrijwillig op de hoogte stellen over door haar geconstateerde onjuistheden in de btw-aangiften door middel van een suppletie op de ingediende btw-aangiften. De ondernemer had het recht, maar niet de plicht. De ondernemer kon er dus ook voor kiezen om de Belastingdienst niet in te lichten over een fout in de aangifte of daar nog even mee te wachten. Toch werden er altijd veel suppletieaangiften ingediend, met het doel om een eventuele boete te maken. Als de inspecteur namelijk ontdekte dat er te weinig btw was aangegeven, kon hij een naheffingsaanslag met een vergrijpboete opleggen. Maar als via een suppletie de eerdere btw-aangiften vrijwillig verbeterd werd, legde de inspecteur een aanslag op zonder boete of met een lage boete.

Nieuwe situatie

Met ingang van 1 januari 2012 zijn ondernemers wettelijk verplicht om een suppletie in te dienen. Vanaf die datum kan de inspecteur ook een boete opleggen als de suppletie te laat wordt ingediend. Overigens kan een sup-

pletie (naar keuze) worden ingediend over een bepaald aangiftetijdvak of over een heel jaar.

Wanneer suppleren?

Zodra een ondernemer constateert dat hij een btw-aangifte over een tijdvak in een kalenderjaar of de afgelopen vijf kalenderjaren onjuist of onvolledig heeft gedaan, en hierdoor te veel of te weinig btw heeft betaald, is hij verplicht een suppletie in te dienen. In deze suppletie moet hij zo spoedig mogelijk de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen aan de Belastingdienst verstrekken.

De fiscus behandelt een suppletie als een bezwaar tegen de eigen aangifte

Hoe suppleren?

De ondernemer moet het digitale formulier 'Suppletie omzetbelasting' gebruiken. Op dit formulier kan hij voor meerdere tijdvakken aangeven of hij nog btw moet betalen, dan wel aanspraak heeft op een teruggaaf. Meestal wordt een suppletieaangifte gedaan om de gegevens van een heel jaar te verbeteren. Er kan ook per aangiftetijdvak een verbeterde aangifte ingezonden worden. Hierop moet duidelijk vermeld worden op welke periode de suppletie betrekking heeft. In de suppletieaangifte vermeldt de ondernemer bij de vragen 1 t/m 5 de nieuwe, juiste gegevens. Bij vraag 5f vult hij het saldo van de bedragen in die hij over de betreffende tijdvakken al op de gewone aangiften heeft aangegeven. Het verschil tussen het bedrag bij 5e en bij 5f, vult hij in bij 5g. Dit bedrag moet hij nog betalen of krijgt hij terug.

Behandeling door Belastingdienst

De Belastingdienst behandelt een suppletie als een (te laat) ingediend bezwaarschrift tegen de eigen btw-aangifte(n). Als de suppletieaangifte binnen de bezwaartermijn (van zes weken) is ingediend, zal de Belastingdienst uitspraak op bezwaar doen. Is te weinig belasting betaald, dan legt de fiscus een naheffingsaanslag op (waartegen de belastingplichtige eventueel weer bezwaar kan aantekenen). Is te veel btw betaald, dan verleent de Belastingdienst een teruggaaf, waartegen de belastingplichtige bezwaar kan instellen.

Als de suppletieaangifte buiten de bezwaartermijn is ingediend, zal de fiscus hierop ambtshalve beslissen. Wei-

gert de Belastingdienst ambtshalve een teruggaaf, dan kan de belastingplichtige hiertegen geen bezwaar maken. Heeft een ondernemer te weinig belasting betaald, dan krijgt hij een naheffingsaanslag opgelegd (waartegen hij eventueel weer bezwaar kan aantekenen). Heeft hij te veel btw betaald, dan krijgt hij een teruggaaf. Hiertegen is geen bezwaar of beroep mogelijk. Weigert de Belastingdienst onverhoopt de teruggaaf, dan staan hier dus geen rechtsmiddelen tegen open.

Verzuimboete

De ondernemer moet de suppletie doen voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de Belastingdienst met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden. Een suppletie is bijvoorbeeld al niet meer tijdig als de Belastingdienst een controle heeft aangekondigd. De ondernemer weet vanaf dat moment dat de fiscus met de onjuistheden bekend kan of zal worden tijdens de aangekondigde controle. Voldoet de ondernemer tijdig aan zijn informatieverplichting, dan krijgt hij alleen een verzuimboete wegens het (gedeeltelijk) niet of niet tijdig betalen van de verschuldigde btw. Deze tijdige suppletie wordt een 'vrijwillige verbetering' genoemd. De boete bedraagt bij een vrijwillige verbetering vijf procent, met een maximum van 4.920 euro. Als het te betalen btw-bedrag als gevolg van de suppletie niet hoger is dan 20.000 euro of tien procent van de eerder per saldo betaalde of terugontvangen btw over dat tijdvak, wordt geen boete opgelegd.

Vergrijpboete

Vanaf 1 januari 2012 kan de Belastingdienst een aanvullende vergrijpboete (maximaal honderd procent) opleggen als de ondernemer niet (tijdig) voldoet aan zijn informatieverplichting. Onder het niet voldoen aan de informatieverplichting is begrepen de situatie waarin de Belastingdienst de onjuistheden of onvolledigheden ontdekt voordat de ondernemer daarvan mededeling heeft gedaan.

Ingangsdatum

De nieuwe regels gelden voor alle suppleties die vanaf 1 januari 2012 worden ingediend, dus ook als de suppletie ziet op de jaren vóór 2012. (*mr. C. van Vilsteren*)