

Inhoudsopgave

1.	<i>Inleiding</i>	4
	1.1. <i>Inhoudingsplicht</i>	4
	1.2. <i>Loonheffing Belastingdienst</i>	5
2.	<i>Inlening</i>	6
	2.1. <i>Ter beschikking stellen van personeel</i>	6
	2.2. <i>Leiding of toezicht</i>	6
	2.3. <i>Doorlenen van personeel</i>	7
	2.4. <i>Uitzondering inlenersaansprakelijkheid</i>	7
3.	<i>Aanneming van werk</i>	7
	3.1. <i>Autonoom begrip aanneming - werk van stoffelijke aard</i>	8
	3.2. <i>Buiten dienstbetrekking</i>	8
	3.3. <i>Te betalen prijs</i>	8
	3.4. <i>Uitbreiding ketenaansprakelijkheid: eigenbouwerschap</i>	8
	3.5. <i>Uitzonderingen ketenaansprakelijkheid</i>	9
4.	<i>Verschil tussen inlenen en aannemen</i>	9
	4.1. <i>Huur van bemand materieel</i>	10
5.	<i>De confectiesector</i>	10
6.	<i>Omvang van de aansprakelijkstelling bij inleners- en ketenaansprakelijkheid</i>	12
	6.1. <i>Omvang aansprakelijkheid bij inlenersaansprakelijkheid</i>	12
	6.2. <i>Aansprakelijkheid voor kosten en invorderingsrente</i>	13
	6.2.1. <i>Invorderingsrente en heffingsrente</i>	13
	6.2.2. <i>Kosten</i>	13
	6.3. <i>Aansprakelijkheid bij ketenaansprakelijkheid</i>	13
	6.4. <i>Samenloop inlenen en aannemen</i>	13
	6.5. <i>Conclusie</i>	13

Inhoudsopgave (vervolg)

7.	<i>Verschil inlenen en ketenaansprakelijkheid in relatie tot vrijwaringsmogelijkheden</i>	14
7.1.	<i>Algemeen</i>	14
7.2.	<i>Beperking risico bij inlenersaansprakelijkheid</i>	14
7.3.	<i>Beperking risico bij ketenaansprakelijkheid</i>	14
8.	<i>Algemene risicobeperkende maatregelen bij keten- en inlenersaansprakelijkheid</i>	16
8.1.	<i>Selectie onderaannemers/ uitleners - verklaring van betalingsgedrag</i>	16
8.2.	<i>Aannemings-/inleningsovereenkomst</i>	17
8.3.	<i>Rechtstreekse stortingen onder de fiscus</i>	17
8.4.	<i>Loonadministratie bij de aannemer c.q. inlener</i>	17
9.	<i>Wijzigingen</i>	18

Sheets

cursusbijdrage E.J.M. Rosier
seminar Euroforum
14 december 2010

Keten- en inlenersaansprakelijkheid

1. Inleiding

Bij uitbesteding van werk loopt de uitbesteder risico voor o.a. loonbelasting en premies sociale verzekeringen van het personeel dat voor hem de uitbestede werkzaamheden verricht heeft. Dit risico is echter niet eenduidig. Er moet bij uitbesteding onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds het risico bij inlening van personeel en anderzijds het risico bij (onder)aanneming van werk.

Het onderscheid tussen inlening en aanneming is van groot belang omdat aansprakelijkstelling bij deze vormen van uitbesteding is gebaseerd op twee verschillende wettelijke regelingen.

Hierna zal alleen het huidige regime worden beschreven. Ook al wordt men nu aangesproken voor bijvoorbeeld een niet betaalde belastingschuld uit 1997 dan is het huidige regime op de aansprakelijkstelling in principe van toepassing.

Eerst worden de begrippen inlening en aanneming beschreven. Vervolgens wordt ingegaan op de verschillen tussen inlenersaansprakelijkheid en aannemersaansprakelijkheid (keten-aansprakelijkheid) voor de omvang van de aansprakelijkheidsschuld en voor de vrijwaringsmogelijkheden. De internationale aspecten blijven onbesproken.

- 1.0** Met ingang van 1 januari 2006 is premieheffing werknemersverzekeringen overgedragen aan de Belastingdienst (Wet Walvis). De Coördinatiewet Sociale Verzekeringen is komen te vervallen. De Invorderingswet is in beginsel van toepassing op de premieheffing werknemersverzekeringen en derhalve ook op de aansprakelijkstellingen ter zake. Ook met betrekking tot uitgevaardigde aansprakelijkstellingen ná 1 januari 2006 die zien op tijdvakken vóór 1 januari 2006 is de Invorderingswet van toepassing. In het navolgende spreek ik over loonbelasting waarmee dan tevens de premieheffing werknemersverzekeringen wordt bedoeld.

In het vervolg zal nog gerefereerd worden aan de jurisprudentie van de Centrale Raad van Beroep, alhoewel dit College met betrekking tot nieuwe geschillen geen beslissingen meer zal geven omtrent aansprakelijkheidsbepalingen, zullen in het verleden gegeven beslissingen nog een functie vervullen bij het bepalen van de strekking van de wettelijke bepalingen.

1.1 Inhoudingsplicht

Voor een juist begrip van de inleners- en aannemersaansprakelijkheid is van belang in het oog te houden dat een ander (de uitlener of onderaannemer) inhoudingsplichtig is voor de loonheffingen.

Het kan evenwel zo zijn dat op grond van regelgeving, dan wel op grond van jurisprudentie geconcludeerd moet worden dat niet een derde inhoudingsplichtig is voor de loonheffingen, doch dat de inlener of de aannemer zelf inhoudingsplichtig is. Met andere woorden, hij wordt dan als werkgever aangemerkt voor de loonheffingen. Dit kan zich met name voordoen in de situatie dat er gecontracteerd wordt met een onderneming bestaande uitsluitend uit één natuurlijk persoon/ondernemer

(bijvoorbeeld de zelfstandige zonder personeel, kortweg zzp-er genoemd of een freelancer). De materiële werkelijkheid gaat boven de formeel juridische vormgeving. Het is van belang om de eigen inhoudingsplicht in het oog te houden. Indien eigen inhoudingsplicht voor de loonheffingen aan de orde is, kan er uiteraard geen sprake zijn van inlenersaansprakelijkheid of aannemersaansprakelijkheid. Indien daarentegen geen sprake is van inhoudingsplicht bij de onderaannemer of uitlener dan kan van een aansprakelijkheid op basis van de inlenersaansprakelijkheid of ketenaansprakelijkheid geen sprake zijn.

Deze aansprakelijkheden zijn accessoir van aard: indien geen loonheffingen door derden verschuldigd zijn, kan er ook geen aansprakelijkheid voor zijn.

1.2 Loonheffing Belastingdienst: de VAR

Er is in de afgelopen jaren veel onzekerheid geweest omtrent de reikwijdte van het begrip dienstbetrekking. Dit is met name veroorzaakt door de opstelling van het UWV terzake van de premieheffing werknemersverzekering en de (onvoorspelbare) jurisprudentie van de Centrale Raad van Beroep. Dit heeft ertoe geleid dat de wetgever de zogenaamde Verklaring Arbeids Relatie heeft ingevoerd. Na een aantal wetswijzigingen is de situatie thans als volgt.

Een Verklaring Arbeids Relatie (hierna: VAR) geeft een verklaring omtrent de fiscale kwalificatie van een bepaalde arbeidsrelatie. De VAR kan in vier varianten worden afgegeven:

1. VAR dienstbetrekking: de betreffende houder van de VAR wordt geacht in dienstbetrekking te zijn. Er is gewoonweg inhoudingsplicht voor de opdrachtgever/werkgever.
2. VAR resultaat uit overige werkzaamheden: in beginsel is voor het loonbelastingaandeel geen inhoudingsplicht gegeven. Voor wat betreft de premieheffing werknemersverzekeringen is er sprake van een dienstbetrekking en dienen er premies te worden ingehouden. Een dergelijke VAR leidt derhalve niet tot zekerheid omtrent het al dan niet in dienstbetrekking zijn van de betreffende persoon.
3. VAR winst uit onderneming: de betreffende houder van de VAR verricht zijn werkzaamheden in het kader van een onderneming. Dit heeft tot gevolg dat er geen inhoudingsplicht is voor de opdrachtgever.
4. VAR DGA/maatschap: de betreffende houder van de VAR verricht zijn werkzaamheden voor rekening en risico van een besloten vennootschap of maatschap/vennootschap onder firma en dit wordt vanuit fiscaal oogpunt geaccepteerd. Ook in dit geval is er geen risico voor de inhoudingsplicht voor de opdrachtgever.

Wanneer een VAR winst uit onderneming of VAR DGA/maatschap is afgegeven (de geldigheid van een dergelijke verklaring is in beginsel beperkt tot één jaar) wordt er geen loonbelasting nageheven bij de opdrachtgever en de opdrachtnemer (de houder van de betreffende VAR). De opdrachtnemer is dan ook niet verzekerd voor de werknemersverzekeringen. Vereist is wel dat de opdrachtgever een kopie van de VAR in zijn administratie bewaart en dat hij de houder van de VAR heeft geïdentificeerd.

In dit kader is het van belang om op te merken dat de VAR geen uitsluiting geeft of de zelfstandige personeel in dienst heeft en dus of de opdrachtgever of inlener aansprakelijk kan zijn voor niet afgedragen loonbelasting en premies. Uitsluitend voor de eigen inhoudingsplicht geeft de VAR helderheid. De Staatsecretaris van Financiën heeft medegedeeld dat een opdrachtgever die op de juiste wijze een VAR heeft gebruikt in beginsel niet aansprakelijk zal worden gesteld voor niet-afgedragen loonbelasting door de B.V. of de maatschap waarmee een overeenkomst is gesloten.

2. Inlening

Bij inlening van personeel kan de ontvanger, de inlener aansprakelijk stellen op grond van artikel 34 Invorderingswet 1990 (hierna Inv.). Volgens art. 34 Inv. is er sprake van inlening indien:

'een werknemer met instandhouding van de dienstbetrekking tot zijn inhoudingsplichtige, de uitlener, door deze ter beschikking is gesteld aan een derde, om onder diens toezicht of leiding werkzaam te zijn.'

Van inlening is derhalve sprake indien de volgende elementen in een arbeidsverhouding aanwezig zijn:

1. Ter beschikkingstellen van personeel aan een derde door de inhoudingsplichtige;
2. Het personeel verricht onder toezicht of leiding werkzaamheden met instandhouding van de dienstbetrekking met de inhoudingsplichtige.

2.1 Ter beschikking stellen van personeel

In de wet wordt niet duidelijk omschreven wat onder 'ter beschikking stellen' moet worden verstaan. Over het algemeen gaat men er van uit dat 'ter beschikking stellen' ruim moet worden geïnterpreteerd en alle situaties kan bestrijken waarin het personeel van de uitlener feitelijk bij of voor de inlener werkzaam is. De zogenaamde collegiale ter beschikking stelling van personeel (bijv. tussen zustersvenootschappen) valt eveneens onder het ter beschikking stellen.

2.2 Leiding of toezicht

De Centrale Raad van Beroep (hierna CRvB) heeft uitdrukkelijk bepaald dat het element 'leiding of toezicht door de inlener' een zelfstandig onderdeel is van het begrip inlenen en niet opgaat of voortvloeit uit het element 'ter beschikking stellen'. Verder heeft de CRvB beslist dat toezicht of leiding niet mag worden verondersteld, maar concreet aantoonbaar moet zijn. De leiding of toezicht moet directe bemoeienis met de uitvoering van de werkzaamheden zelf betreffen. Indien toezicht op andermans personeel voornamelijk een algemene controle- en coördinerende functie heeft, zonder dat dit toezicht slaat op de werkzaamheden zelf, dan hoeft er geen sprake te zijn van toezicht of leiding in de zin van de

inlenersaansprakelijkheid. Bij werkzaamheden van zeer eenvoudige aard wordt in het algemeen sneller leiding of toezicht aanwezig geacht te zijn.

Ten slotte kan de aanwezigheid van een leidinggevende voorman met specifieke deskundigheid een indicatie zijn voor de vraag of de inlener daadwerkelijk onder toezicht of leiding staat.

2.3 Doorlenen van personeel

Indien een uitlener B niet zelf over voldoende personeel beschikt, kan hij op zijn beurt ook weer personeel inlenen bij C om dit vervolgens weer door te lenen aan de uiteindelijk inlener A. Op deze wijze kan een keten van inleners en uitleners ontstaan. Indien uitlener C geen of te weinig loonbelasting en premies sociale verzekeringen afdraagt, is het de vraag of B als doorlener voor de loonbelasting en premies volksverzekeringen aansprakelijk kan worden gesteld. In artikel 34 Inv is een doorlener expliciet gelijkgesteld met een inlener. Het gevolg hiervan is dat de doorlener, naast de inlener, hoofdelijk aansprakelijk is voor de premies en loonbelasting.

2.4 Uitzondering inlenersaansprakelijkheid

Voor de inlenersaansprakelijkheid geldt dat er geen aansprakelijkheid is indien het niet betalen van belastingen en premies niet aan de inlener en uitlener is te wijten. Onder inlener wordt hier ook verstaan een doorlener. De inlenersaansprakelijkheid geldt evenmin indien de werkzaamheden die door de ter beschikking gestelde werknemers zijn verricht, ondergeschikt zijn aan een tussen de uitlener en de inlener gesloten overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak.

3. Aanneming van werk

Bij aanneming van werk kan de aannemer alleen aansprakelijk worden gesteld op grond van ketenaansprakelijkheid in de zin van art. 35 Inv. In art. 35 Inv. wordt aanneming gedefinieerd als:

'zich jegens een ander, de opdrachtgever, verbinden om buiten dienstbetrekking een werk van stoffelijke aard te verrichten tegen een te betalen prijs.'

In artikel 35, lid 3 wordt met een aannemer gelijkgesteld de eigenbouwer. Verder wordt de onderaannemer ten opzichte van een (sub)onderaannemer beschouwd als aannemer. Dit betekent dat een onderaannemer hoofdelijk aansprakelijk is voor de (sub)onderaannemer(s) aan wie hij verder uitbesteedt.

Van aanneming is derhalve sprake indien de volgende elementen in een arbeidsverhouding aanwezig zijn:

1. zich jegens een opdrachtgever verbinden om werk van stoffelijke aard tot stand te brengen;
2. werkzaamheden worden verricht buiten dienstbetrekking;
3. werkzaamheden worden verricht voor een te betalen prijs.

3.1 Autonomoem begrip aanneming - werk van stoffelijke aard

De wetgever heeft beoogd om alle sectoren van het economisch leven onder de werkingssfeer van de ketenaansprakelijkheid te brengen. Het aannemingsbegrip voor de ketenaansprakelijkheid is dan ook ruimer dan het begrip aanneming van werk in het Burgerlijk Wetboek en eveneens ruimer dan in het economische leven. Zo kan een arbeidsverhouding die onder het civiele recht kwalificeert als overeenkomst van opdracht voor de ketenaansprakelijkheid als aanneming van werk worden beschouwd.

In dit verband moet het element 'een werk van stoffelijke aard' eveneens ruim worden opgevat. Niet alleen het tot stand brengen van stoffelijke zaken, maar ook werkzaamheden met betrekking tot een stoffelijk object vallen onder het begrip aanneming, zoals bijvoorbeeld onder omstandigheden schoonmaakwerkzaamheden. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat slechts producten die tot stand komen door in hoofdzaak geestelijke of intellectuele arbeid geen werk van stoffelijke aard vormen. Hiermee worden bedoeld de werkzaamheden van musici, auteurs, adviseurs e.d.. In de Memorie van Toelichting wordt opgemerkt dat aanneming *veelal* zal resulteren in een tastbaar product.

De vervoersovereenkomst is expliciet uitgezonderd van het begrip aanneming van werk.

3.2 Buiten dienstbetrekking

Werkzaamheden moeten worden verricht buiten dienstbetrekking. Het begrip dienstbetrekking moet hier worden opgevat in de zin van de Wet Loonbelasting 1964. Dit betekent dat het begrip dienstbetrekking ruimer is dan de dienstbetrekking in de zin van het Burgerlijk Wetboek. Zo kan onder omstandigheden de arbeidsverhouding van degene die in het kader van een overeenkomst van aanneming van werk persoonlijk een werk tot stand brengt als dienstbetrekking worden beschouwd. Ondanks de civielrechtelijke duiding als aanneming van werk, valt een dergelijke arbeidsverhouding niet onder ketenaansprakelijkheid. De opdrachtgever is onder die omstandigheden zelf inhoudingsplichtig voor de loonbelasting.

3.3 Te betalen prijs

De werkzaamheden moeten tegen een *te betalen prijs* worden verricht. De aanneemsom hoeft niet vooraf bepaalbaar te zijn. Dit betekent dat regieovereenkomsten waarbij een prijs wordt afgesproken op basis van het gewerkte aantal uren en verwerkte materialen eveneens onder aanneming van werk kunnen vallen.

3.4 Uitbreiding ketenaansprakelijkheid: eigenbouwerschap

In artikel 35 lid 3b Inv. is met de aannemer gelijkgesteld de zogenaamde eigenbouwer. Eigenbouwer is ieder die buiten dienstbetrekking in de normale uitoefening van zijn bedrijf een werk van stoffelijke aard uitvoert zonder daartoe opdracht te hebben gekregen van een opdrachtgever. De eigenbouwer kan evenals

de aannemer aansprakelijk gesteld worden voor de belastingschuld van degene die in opdracht voor hem werkt. De ratio achter de hoofdelijke aansprakelijkheid van de eigenbouwer is dat zijn situatie gelijk is aan die van een aannemer die een onderaannemer contracteert, behalve dan dat hij zelf niet werkt ingevolge een overeenkomst van opdracht.

Kenmerkend voor de eigenbouwer is, dat het uitvoeren van het werk tot zijn 'normale bedrijfsuitoefening' behoort. Ook al zou de eigenbouwer het werk geheel door een ander laten uitvoeren, blijft het tot zijn normale bedrijfsuitoefening behoren dat werk uit te voeren. De eigenbouwer kan derhalve geen opdrachtgever worden door het werk geheel uit handen te geven. Zoals gezegd wordt het begrip eigenbouwer bepaald door een aantal specifieke criteria, namelijk:

- het uitvoeren van een werk zonder opdracht van een opdrachtgever
- buiten dienstbetrekking
- in de normale uitoefening van zijn bedrijf
- een werk van stoffelijke aard.

Bij de beoordeling of een werk in de normale uitoefening van het bedrijf wordt uitgevoerd, is uitsluitend van belang wat in het desbetreffende bedrijf feitelijk gebruikelijk is.

Allereerst moet worden gezien wat in het desbetreffende bedrijf in de regel wordt voortgebracht. Veelal zal dat het vervaardigen van bepaalde producten voor de markt zijn. De uitleg van de het begrip 'eigenbouwer' door de Hoge Raad en de CRvB stemt niet overeen. De Hoge Raad houdt een beperktere uitleg aan.

3.5 Uitzonderingen ketenaansprakelijkheid

De aansprakelijkheid van aannemers geldt niet, indien:

1. Het werk van de onderaannemer voor meer dan 50% (in uren) wordt uitgevoerd op de plaats waar de onderaannemer is gevestigd (deze uitzondering geldt niet in de confectiesector; zie hierna onder 5);
2. De uitvoering van het werk ondergeschikt is aan de overeenkomst van koop en verkoop tussen aannemer en onderaannemer;
3. Het niet betalen van loonbelasting aan geen enkele schakel in de keten te wijten is. Verwijtbaarheid bij één schakel in de keten doet deze uitzondering voor de gehele keten vervallen.

4. Verschil tussen inlenen en aannemen

In de praktijk is het vaak niet duidelijk welke vorm van uitbesteding aan de orde is. Zo kan bij regiecontracten sprake zijn van zowel ter beschikking stellen van personeel (uitlenen), maar ook van aanneming van werk als het gaat om een afgerond project waarbij slechts de aanneemsom aan de hand van het aantal gewerkte uren wordt vastgesteld.

De rechter beoordeelt de rechtsverhouding bij uitbesteding op grond van de aard van de rechtsverhouding en op grond van alle feiten en omstandigheden. De contractsbenaming is in principe niet relevant. Omdat het vaak niet duidelijk is welke vorm van uitbesteding aan de orde is stelt de ontvanger om processuele redenen vaak primair aansprakelijk op grond van ketenaansprakelijkheid en subsidiair op grond van inlenersaansprakelijkheid of andersom. Indien in de loop van het proces blijkt dat de ontvanger naar het oordeel van de rechter primair de verkeerde aansprakelijkheid heeft ingeroepen kan direct worden doorgeprocedeerd op het subsidiaire standpunt.

Omdat elk geval naar alle feiten en omstandigheden moet worden beoordeeld is thans zeer veel feitelijke jurisprudentie voorhanden. Gezien de casuïstische aard en de omvang van de jurisprudentie beperk ik me hier tot enkele algemene opmerkingen.

Bij (onder)aanneming heeft de aannemer een *resultaatverplichting* met betrekking tot een bepaald werk dat tot stand komt. Bij inlening ligt het toezicht en eindverantwoordelijkheid voor de werkzaamheden bij de inlener. Deze oefent immers toezicht of leiding uit. De uitlener heeft slechts de verplichting om personeel gedurende een bepaalde periode ter beschikking te stellen. Verder kan een indicatie voor aanneming zijn dat de onderaannemer beschikt over een eigen werkplaats en eigen materialen. Ingeleend personeel zal doorgaans op de werkplaats van de inlener werken en niet over eigen materialen beschikken. Ten slotte kan de wijze waarop de aanneemsom/ inleenvergoeding tot stand komt een aanwijzing vormen. Bij aanneming zal in het algemeen meer de nadruk liggen op een bepaald project of werk, terwijl bij inlening over het algemeen meer naar het aantal gewerkte uren wordt gerekend.

4.1 Huur van bemand materieel

Bij huur van bemand materieel (bijvoorbeeld een vrachtwagen met chauffeur) kan de huurder als inlener of aannemer worden beschouwd. Ook hier zal het van de feiten afhangen hoe de arbeidsverhouding wordt gekwalificeerd. Bij ter beschikking stellen van personeel is sprake van inlening indien de huurder direct opdrachten voor de werkzaamheden kan geven.

Dit kan anders zijn indien het ingehuurd materieel bijzondere kennis en ervaring vereist die bij de huurder niet aanwezig is. In zo'n situatie is de huurder veelal niet tot toezicht of leiding in staat .

5. De confectiesector

De confectiesector heeft bij de wetgever uitgebreid in de belangstelling gestaan. Dit heeft geleid tot een aantal grote aanpassingen op het systeem van de ketenaansprakelijkheid die beperkt zijn tot deze sector.

De uitzondering op de ketenaansprakelijkheid (zie 3.5 hiervoor) dat voor meer dan 50 % van de werkzaamheden bij de onderaannemer worden verricht, niet meer van toepassing indien het aangenomen werk betrekking heeft op het vervaardigen van kleding en elke daarop gerichte handeling, anders dan schoeisel. De productie

van confectie is derhalve onder de reikwijdte van de ketenaansprakelijkheid gebracht.

Bedrijfsmatige opdrachtgevers en kopers in de confectiesector hebben volgens de wetgever grote invloed op de productieprijs van kleding. De opdrachtgevers en kopers hebben een zodanig economische machtspositie dat zij een zodanige lage vervaardigingsprijs kunnen bedingen dat door een bonafide onderaannemer geen loonbelasting en premies kunnen worden voldaan. Thans is naast de eigenbouwer ook de bedrijfsmatige handelende opdrachtgever en de bedrijfsmatig handelende koper aansprakelijk te stellen voor de premies en loonbelasting van de onderaannemer c.q. verkoper. Omdat opdrachtgevers niet langer behoeven te kwalificeren tot eigenbouwer omzeilt de wetgever hiermee het in de praktijk bewijsrechtelijke probleem voor de kwalificatie tot eigenbouwerschap.

De koper van nog te vervaardigen kleding wordt gelijkgesteld met een (aansprakelijke) opdrachtgever en is derhalve eveneens aansprakelijk. Ook hier geldt dat de wetgever bewijsrechtelijke problemen voor wil zijn. Men kan namelijk stellen dat er geen sprake is van een opdracht, maar van een koopovereenkomst waarbij de goederen nog moeten worden vervaardigd. Deze stelling wil de wetgever bij voorbaat voorkomen.

Naast de koper van nog te vervaardigen kleding stelt de wet ook de bedrijfsmatig handelende koper van reeds bestaande kleding aansprakelijk voor de premies en belasting die voor het vervaardigen van de kleding verschuldigd zijn. Dit is een vergaande maatregel die er toe leidt dat een willekeurige (bedrijfsmatige) koper in de confectiesector wordt blootgesteld aan aansprakelijkheidsrisico's voor een productieproces waarop hij veelal geen enkel zicht, laat staan invloed, heeft.

De wetgever merkt in de memorie van toelichting op dat een koper van bestaande kleding zijn aansprakelijkheidsrisico's maar moet beperken door met zorg de wederpartij te kiezen. De prijs van de kleding kan volgens de wetgever een objectief criterium zijn aan de hand waarvan een koper kan vermoeden dat de kleding 'zwart' is geproduceerd. Het is maar zeer de vraag in hoeverre de prijs van kleding een objectieve maatstaf is in een branche waarin de prijs sterk wordt beïnvloed door trends.

De opdrachtgever en koper van nog te vervaardigen kleding kunnen zich vrijwaren op de gebruikelijke manier. Zo kunnen zij een deel van de aanneemsom c.q. koopsom op een G-rekening storten. De G-rekening geeft onder omstandigheden een vrijwaring van aansprakelijkheid tot het gestorte bedrag.

De koper van bestaande kleding kan geen gebruik maken van de G-rekening. De loonbelasting en premies hadden al veel eerder in de bedrijfskolom (door het atelier) moeten worden voldaan. De wet bepaalt dan ook dat een koper van bestaande kleding is gedisculpeerd indien hij op het tijdstip van de koop niet wist of behoorde te weten dat te weinig of geen belasting is voldaan. De bewijslast hiervoor ligt in beginsel bij de koper. Als de koper kleding koopt die op termijn geleverd wordt en niet weet of redelijkerwijs niet behoort te weten dat die kleding reeds is vervaardigd, kan hij deze bestelling als de koop van nog te vervaardigen kleding beschouwen. Hierdoor staat voor deze koper wel de mogelijkheid open om

zich in te dekken tegen het risico van aansprakelijkheid door gebruik te maken van de G-rekening.

6. Omvang van de aansprakelijkheidstelling bij inleners- en ketenaansprakelijkheid:

In deze paragraaf noem ik kort de bestanddelen waaruit een aansprakelijkheidstelling kan bestaan.

6.1 Omvang aansprakelijkheid bij inlenersaansprakelijkheid

Op grond van artikel 34 Inv. is de inlener hoofdelijk aansprakelijk voor:

- A. De loonbelasting, premies volksverzekeringen en premies werknemersverzekeringen.
- Le t op: met ingang van 1 januari 2008 is het nieuwe artikel 30a Lb in werking getreden. Dit artikel geeft invulling aan de zogenaamde zesmaandenfictie. Deze fictie houdt in dat een werknemer die ten onrechte niet in de loonadministratie is opgenomen geacht wordt reeds ten minste zes maanden in dienstbetrekking te zijn bij de werkgever. Dit heeft als gevolg dat zonder tegenbewijs van de inhoudingsplichtige over die zes maanden naheffingsaanslagen loonbelasting kunnen worden opgelegd. Mocht de dienstbetrekking ouder zijn dan zes maanden dan kan de Belastingdienst ook nog naheffen dankzij de formulering 'tenminste', echter voor deze periode geldt de fictie niet meer en rust weer de normale bewijslast op de Belastingdienst. Deze fictie dient er niet toe te leiden dat de omvang van de aansprakelijkheid toeneemt. De inlener/aannemer kan slechts aansprakelijk zijn voor de loonbelasting die samenhangt met personeel dat daadwerkelijk (en dus niet fictief) ter beschikking is gesteld.
- B. De inlener kan voorts aansprakelijk gesteld worden voor de op de aanslag betrekking hebbende heffingsrente, invorderingsrente en kosten. Dus niet voor de boete! De ontvanger moet dan wel aannemelijk maken dat het verschuldigd worden van deze bedragen mede aan de inlener is te wijten. Dit is dus anders dan bij de aansprakelijkheid voor de hoofdsom, daar geldt dat de inlener aannemelijk moet maken dat het niet betalen van de aanslag niet aan hem en aan geen van de andere inleners is te wijten.

Ook wanneer de loonbelasting is berekend met toepassing van het anoniementarief, is de inlener ten volle aansprakelijk indien hij zich niet met vrucht op discolpatie kan beroepen. Op grond van het beleid wordt evenwel een matiging van de primaire aansprakelijkheid verleent indien de inlener op deugdelijke wijze de identiteit van de werknemer kan aantonen en tevens gegevens kan overleggen aan de hand waarvan diens loon, ter zake van die werkzaamheden, kan worden geïndividualiseerd. Deze tariefmatiging vindt niet plaats indien de inlener wist of kon vermoeden dat de uitlener met anoniem (zwart) personeel werkte.

- C. De omzetbelasting die de inhoudingsplichtige verschuldigd is in verband met het ter beschikking stellen van personeel. Hierop bestaat echter een uitzondering indien de verleggingsregeling voor de omzetbelasting van toepassing is. De verleggingsregeling houdt in dat de inlener de omzetbelasting die de uitlener verschuldigd is met betrekking tot het uitlenen van personeel moet aangeven en betalen en dus ook tegelijkertijd weer kan aftrekken. De verleggingsregeling is van toepassing in de volgende sectoren: de bouw, de metaalconstructie en de scheepsbouw.

6.2 Aansprakelijkheid voor kosten en invorderingsrente

6.2.1. Invorderingsrente en heffingsrente

Ten aanzien van de invorderingsrente en heffingsrente kan de ontvanger twee standpunten innemen:

De ontvanger kan aannemelijk maken dat het belopen van de invorderingsrente is te wijten aan de inlener vanaf het moment dat de laatste betalingstermijn van de onderliggende aanslag is verstreken. Indien de ontvanger in dit bewijs slaagt zal de inlener derhalve ook aansprakelijk zijn voor de belopen invorderingsrente voor de aansprakelijkstelling.

6.2.2. Kosten

Met betrekking tot de kosten geldt mutatis mutandis, hetzelfde als voor de invorderingsrente.

6.3 Aansprakelijkheid bij ketenaansprakelijkheid

Bij ketenaansprakelijkheid kan men aansprakelijk gesteld worden voor:

- A. loonbelasting, premies volksverzekeringen en premies werknemersverzekeringen overeenkomstig hetgeen hierover onder 6.1.a en 6.1.b is opgemerkt voor de inlenersaansprakelijkheid;
- B. kosten en invorderingsrente overeenkomstig hetgeen hierover onder 6.2 is opgemerkt voor de inlenersaansprakelijkheid;

6.4 Samenloop inlenen en aannemen

Indien een onderaannemer op zijn beurt personeel inleent, dan kan de ketenaansprakelijkheid van de aannemer ook betrekking hebben op loonbelasting en premies sociale verzekeringen van het door de onderaannemer ingeleende personeel.

6.5 Conclusie

De omvang van de aansprakelijkheid is bij inleners ruimer dan de aansprakelijkheid bij ketenaansprakelijkheid. De ketenaansprakelijkheid omvat niet de verschuldigde BTW.

7. Verschil inlenen en ketenaansprakelijkheid in relatie tot vrijwaringsmogelijkheden

7.1 Algemeen

Zowel voor de inleners als ketenaansprakelijkheid zijn er bepaalde vrijwaringsmogelijkheden. Indien een vrijwaring kan worden ingeroepen, kan aansprakelijkstelling worden afgewend. Met name vanwege de verschillende vrijwaringsmogelijkheden bij inleners en ketenaansprakelijkheid is het van belang om te bepalen op welke regeling de aansprakelijkstelling is gebaseerd.

7.2 Beperking risico bij inlenersaansprakelijkheid

Blijkens artikel 34 lid 3 Inv. kan de inlener zijn aansprakelijkheid beperken door gebruik te maken van een G-rekening. Zijn aansprakelijkheid wordt verminderd met het bedrag dat door hem rechtstreeks wordt gestort op de G-rekening van de uitlener.

De introductie van de G-rekening houdt verband met de afschaffing, per 1 juli 1998, van de uitleenvergunning. Tot de genoemde datum kon vrijwaring worden verkregen indien de uitlener over een uitleenvergunning beschikte. Als alternatief voor de uitleenvergunning heeft de wetgever de vrijwaring middels storting op de G-rekening geïntroduceerd.

7.3 Beperking risico bij ketenaansprakelijkheid

In artikel 35, lid 5 Inv. wordt een wettelijke mogelijkheid geboden om het risico voor ketenaansprakelijkheid te beperken. Middels een overeenkomst kunnen de aannemer en een onderaannemer bepalen dat bepaalde bedragen op een separate geblokkeerde bank- of girorekening worden gestort. De zogenaamde G- (geblokkeerde) rekening. Op het saldo van deze rekening wordt in pand gegeven aan de fiscus. Verder kunnen van de G-rekening uitsluitend betalingen worden verricht naar de fiscus of naar andere G-rekeningen. Dit laatste is nodig voor de situatie dat een onderaannemer op zijn beurt werk aan een onderaannemer uitbesteedt.

Het risico van ketenaansprakelijkheid kan worden beperkt indien een aannemer een deel van de aanneemsom betaalt op de G-rekening van een onderaannemer. Betalingen op de G-rekening leveren in beginsel vrijwaring op. Deze vrijwaring is niet aan de orde indien de aannemer wijst of redelijkerwijs moest vermoeden dat een onderaannemer in gebrek zou blijven het op de G-rekening gestorte bedrag aan te wenden voor betaling van loonbelasting.

Dit betekent dat een bonafide aannemer die een bedrag op een G-rekening betaalt zonder dat hij wist of behoorde te weten dat de onderaannemer malafide bijbedoelingen had voor het bedrag van zijn betaling in ieder geval gevrijwaard is (mits voldaan is aan alle administratieve voorschriften). Blijkt achteraf dat de verschuldigde loonbelasting groter is dan de betaling op de G-rekening, kan de aannemer voor het meerder nog wel worden aangesproken.

Er moet aan een aantal cumulatieve voorwaarden worden voldaan alvorens sprake kan zijn van een betalingsvermoeden:

1. Het gebruik van de G-rekening dient schriftelijk te zijn overeengekomen middels een overmakingsovereenkomst;
2. De betalingen op of van de G-rekening moeten voldoen aan de administratieve voorschriften voor dergelijke betalingen;
3. Zowel de aannemer als de onderaannemer komen de aan de G-rekening verbonden administratieve voorschriften na;

Verder dient de betaling door de onderaannemer aan de fiscus betrekking te hebben op hetzelfde tijdvak en project als waarvoor het bedrag door de aannemer is gestort.

De voornoemde voorwaarden impliceren dat een zeer groot aantal administratieve voorschriften en regels in acht moeten worden genomen alvorens een aannemer een wettelijk vermoeden kan ontlenen aan zijn betalingen op de G-rekening. In de praktijk blijkt dat naleven van alle administratieve voorschriften een (te) zware last is voor aannemers. Verder blijkt uit de jurisprudentie dat de rechter nauw toeziet op naleving van al deze administratieve voorschriften alvorens een vermoeden van betaling ontstaat.

Een ander probleem bij de G-rekening is dat het wettelijk uitgangspunt is dat betalingen per werk en per tijdvak worden verricht. De banken achten het echter technisch onuitvoerbaar om ook per werk van een onderaannemer een G-rekening te openen. Per aannemer kan slechts één G-rekening worden geopend waarop betalingen van alle onder handen zijnde werken, doorbetalingen naar (sub)-onderaannemers en betalingen aan de fiscus moeten geschieden.

In de praktijk blijkt dat het zeer moeilijk te traceren is welke betalingen voor welk werk en voor welk tijdvak zijn gedaan. Dit probleem is groter naar mate ketens van aannemers en onderaannemers langer worden en waarbij gelden veelvuldig worden doorgestort.

Gezien de moeilijk uitvoerbare administratieve voorschriften rond de G-rekening en gezien het feit dat G-rekeninggelden vaak zeer moeilijk traceerbaar zijn, moet het belang van de G-rekening als risicobeperkende maatregel dan ook niet worden overschat. Het is echter de enige in de wet gecreëerde mogelijkheid om het risico te beperken.

8 Algemene risicobeperkende maatregelen bij keten- en inlenersaansprakelijkheid

Naast voormelde wettelijk geregelde risicobeperkende maatregelen kan een inlener of aannemer in de relatie tot zijn onderaannemers een aantal maatregelen treffen die het risico voor aansprakelijkheid beperken. Het moge duidelijk zijn dat het inlenen van personeel bij een bonafide uitzendbureau in beginsel zonder risico van inlenersaansprakelijkheid kan geschieden. Hierna bespreek ik enkele andere maatregelen die men kan treffen om het risico van aansprakelijkheid te beperken.

8.1 Selectie onderaannemers/ uitleners - verklaring van betalingsgedrag

Een aannemer kan van een onderaannemer verlangen dat hij een verklaring van betalingsgedrag overlegt. Dit zijn verklaringen die door de Belastingdienst worden afgegeven aan de onderaannemer. De verklaringen zijn niet meer dan een hulpmiddel bij de selectie van onderaannemers. Uitdrukkelijk wordt in de verklaring opgenomen dat geen vrijwaring voor aansprakelijkheid aan de verklaring kan worden ontleend. Er worden 3 soorten verklaringen door de ontvanger afgegeven:

1. de zgn. schone verklaring die inhoudt dat de volgens eigen aangifte verschuldigde en nageheven loonbelasting is betaald;
2. de voorbehoudverklaring wil zeggen dat alle verschuldigde loonbelasting is voldaan met uitzondering van de bedragen waarvoor uitstel van betaling is verleend in verband met ingediend bezwaar of beroep;
3. de voorbehoudverklaring waarbij wordt verklaard dat alle schulden zijn voldaan met uitzondering van de schulden waarvoor een betalingsregeling loopt.

Er wordt geen verklaring van betalingsgedrag afgegeven indien er achterstand bestaat met de betaling bij de fiscus. Verder zal ook geen verklaring worden afgegeven indien de ontvanger bekend is met het feit dat de inspecteur voornemens is binnen afzienbare tijd één of meer naheffingsaanslagen op te leggen.

Naast selectie van onderaannemers met behulp van verklaringen van betalingsgedrag is het zinvol om ook op andere wijze onderzoek te doen naar onderaannemers en uitleners. Hierbij kan worden gedacht aan het opvragen van jaarstukken, onderzoek naar lidmaatschappen van brancheverenigingen, opvragen uittreksel handelsregister, etc.

Er zijn enkele instellingen die ten behoeve van uitzendbureaus verklaringen van goed betalingsgedrag verstrekken. Zoals bijvoorbeeld de Stichting Normering Arbeid (SNA). Als inlener kunnen deze verklaringen worden opgevraagd. Strikt gesproken geven deze verklaringen geen vrijwaring.

8.2 Aannemings-/inleningsovereenkomst

Het risico voor aansprakelijkheid kan verder beperkt worden door het opnemen van een aantal bepalingen in de aannemings- of inleningsovereenkomst. Het gebruik van de G-rekening en/ of rechtstreeks storten onder de fiscus dient duidelijk te worden geregeld in de overeenkomst. Hierbij moet gedacht worden aan een zo nauwkeurig mogelijke schatting van het loonbestanddeel in de aanneemsom dan wel uitleenvergoeding. Verder is het verstandig om de uitbestedingsmogelijkheden voor de onderaannemer of uitlener zonder toestemming te verbieden. Hiermee kan worden voorkomen dat bijvoorbeeld de onderaannemer in zee gaat met minder betrouwbare partijen waarvoor de hoofdaannemer of hoofdinlener als hogere schakel in de keten aansprakelijk kan worden gesteld.

8.3 Rechtstreekse stortingen onder de fiscus

Bij rechtstreekse storting betaalt de inlener of aannemer een deel van de inleenvergoeding of aanneemsom rechtstreeks aan de Belastingdienst.

De fiscus kan vervolgens de schulden van de uitlener uit dit bedrag voldoen.

Rechtstreekse storting is thans niet gebaseerd op een wettelijke regeling en er dienen dan ook de nodige kanttekeningen te worden gemaakt bij deze wijze van risicobeperking. Zo levert een rechtstreekse storting geen vermoeden van betaling op zoals in principe bij storting op de G-rekening ontstaat. Verder is het mogelijk dat de fiscus rechtstreeks gestorte gelden aanwendt voor andere schulden dan die waarvoor aansprakelijk gesteld kan worden.

Een ander nadeel ten opzichte van met name de G-rekening voor de ketenaansprakelijkheid is dat rechtstreekse gestorte bedragen niet kunnen worden doorgestort naar (sub)-onderaannemers. Dit kan echter ook een voordeel zijn omdat het fungeert als rem op verdere uitbesteding. Het is verstandig elke rechtstreekse storting zoveel mogelijk te earmarken naar project en tijdvak.

8.4 Loonadministratie bij de aannemer c.q. inlener

Ik wijs hier op het nut voor een aannemer of inlener om de identiteit van het personeel vast te stellen. Als de onderaannemer of inlener dit achterwege heeft gelaten kan de fiscus het zgn. anoniementarief ad 52% toepassen bij het vaststellen van een aanslag. Als de betaling achterwege blijft, zal de Ontvanger de aannemer of inlener ook voor het hoge anoniementarief aansprakelijk stellen. Dit hoge tarief zal voor de aannemer of inlener echter gematigd worden als de aannemer of inlener een schaduw loonadministratie heeft bijgehouden.

9 Wijzigingen

- 9.1 Het wetsvoorstel is aangenomen dat het G-rekeningensysteem vervangt door een depotstelsel. Met het voorstel het G-rekeningensysteem te vervangen door het depotstelsel zijn inleners, aannemers en opdrachtgevers niet langer in de gelegenheid om geld te storten op de G-rekening van de wederpartij teneinde hun risico-aansprakelijkheid te verkleinen. Om als ondernemer de wederpartij de mogelijkheid te bieden om zijn aansprakelijkheidsrisico te beperken kan er een depot worden aangevraagd bij de Belastingdienst. Dit dient te geschieden middels een verzoek aan de Ontvanger waarop deze met een beschikking beslist. De wederpartij kan het loonheffingen- en omzetbelastingendeel van de factuur op het depot ten name van de onderaannemer of uitlener storten. Deze kan het depot vervolgens gebruiken voor het betalen van voornoemde heffingen of het doorboeken van de bedragen naar het depot van een ander. Het depot dient uitsluitend gebruikt te worden voor heffingen die voortvloeien uit 34, 35 en 35a Inv.

De depotbegunstigde kan - voorzover het tegoed van het depot meer bedraagt dan hetgeen verschuldigd is - aan de Ontvanger een verzoek doen om het depot te gebruiken voor andere belastingen en heffingen, waarvan de invordering aan de Ontvanger is opgedragen.

In de gevallen dat de depotbegunstigde niet tijdig is met het betalen van zijn fiscale schulden dan is de Ontvanger gerechtigd zelf het depot uit te winnen. Degene die aansprakelijk kan worden gesteld is tot het bedrag dat hij heeft overgemaakt naar het depot gevrijwaard van aansprakelijkstelling.

Na de invoering van dit nieuwe systeem blijft het oude G-rekeningensysteem nog één jaar van toepassing. Thans is onduidelijk wanneer het depotstelsel wordt ingevoerd.