

ERASMUS UNIVERSITEIT
ROTTERDAM

Nadruk verboden

Faculteit der Economische Wetenschappen
Masterscriptie Fiscale Economie

Inleners-, keten- en bestuurdersaansprakelijkheid

Naam : Guido Vos
Examenummer : 311259
Begeleider : Dr. F.M. Werger
Plaats : Rotterdam
Datum : 2 juli 2012

Inhoudsopgave

1. Inleiding	5
1.1 Aanleiding voor het onderzoek en inleiding tot de probleemstelling.....	5
1.2 Probleemstelling	8
1.3 Sub-vragen.....	8
1.4 Toetsingscriteria	8
1.4.1 Inleiding	8
1.4.2 Eenvoud in de uitvoering	8
1.4.3 Effectiviteit	9
1.4.4 Rechtvaardigheid	9
1.5 Afbakening	9
2. Doelstellingen wetgever diverse aansprakelijkheden	10
2.1 Inleiding.....	10
2.2 Doelstellingen inlenersaansprakelijkheid	10
2.3 Doelstellingen ketenaansprakelijkheid	12
2.4 Doelstellingen bestuurdersaansprakelijkheid	12
2.5 Conclusie	13
2.6 Schematisch overzicht doelstellingen.....	13
3. Inlenersaansprakelijkheid.....	14
3.1 Inleiding.....	14
3.2 Ter beschikking stellen	14
3.3 Onderscheid aanneming van werk en inlening van personeel.....	15
3.4 Onderwerp en omvang aansprakelijkheid	17
3.5 Inlenersbegrip	20
3.6 Risico beperkende maatregelen	22
3.6.1 Inleiding	22
3.6.2 Verklaring betalingsgedrag fiscus.....	22

3.6.3 G-rekening	25
3.6.4 Rechtstreeks storten naar fiscus	29
3.6.5 Invoering depotstelsel	31
3.6.6 Tussenconclusie	33
3.7 Disculpatie	33
3.8 Koop en verkoop	35
3.9 Conclusie	36
4. Ketenaansprakelijkheid	37
4.1 Inleiding	37
4.2 Artikel 35 lid 1 sub a IW 1990	37
4.2.1 Aannemer	37
4.2.2 Onderaannemer	38
4.2.3 Werk van stoffelijke aard	40
4.2.4 Eigenbouwer	40
4.3 Artikel 35 lid 1 sub b IW 1990	45
4.4 Uitzonderingen aansprakelijkheid	45
4.5 Conclusie	47
5. Bestuurdersaansprakelijkheid	48
5.1 Inleiding	48
5.2 Artikel 36 lid 1 IW 1990	48
5.3 Artikel 36 lid 2 IW 1990	52
5.4 Artikel 36 lid 3 IW 1990	54
5.5 Artikel 36 lid 4 IW 1990	55
5.6 Artikel 36 lid 9 IW 1990	56
5.7 Conclusie	57
6. Evaluatie doelstellingen wetgever diverse aansprakelijkheden	58
6.1 Inleiding	58

6.2 Evaluatie inlenersaansprakelijkheid en ketenaansprakelijkheid.....	58
6.3 Evaluatie bestuurdersaansprakelijkheid	59
6.4 Conclusie	59
7. Effectievere, eenvoudigere en rechtvaardigere regeling mogelijk?	61
7.1 Inleiding.....	61
7.2 Aanpassingen.....	61
7.2.1 Elimineren overkill verzoek tot eindheffing + verhalen loonheffingen.....	61
7.2.2 Afschaffing betalingsonmachtmelding	62
7.3 Alternatieven	65
7.3.1 Verlegging afdrachtplichtige	65
7.3.2 Waarborgsom uitleners/onderaannemers	67
7.4 Schema aanpassingen/alternatieven	69
7.5 Conclusie	69
8. Algemene conclusie	72
8.1 Inleiding.....	72
8.2 Beantwoording probleemstelling.....	72
9. Literatuurlijst.....	75
9.1 Boeken	75
9.2 Elektronische bronnen	75
9.3 Jurisprudentie.....	75
9.4 Kamerstukken	78
9.5 Overige	78
10. Bijlage	80
10.1 Bijlage 1: Wetsvoorstel 5 december 2007 Depotstelsel	80

1. Inleiding

1.1 Aanleiding voor het onderzoek en inleiding tot de probleemstelling

De wetgever heeft door middel van het invoeren van de inlenersaansprakelijkheid¹, ketenaansprakelijkheid² en de bestuurdersaansprakelijkheid³ geprobeerd om malafide praktijken rondom de afdracht van loonheffingen⁴ terug te dringen. Deze praktijken kwamen veelal voor bij uitzendbedrijven. Deze bedrijven leenden personeel uit aan andere bedrijven en droegen de loonheffingen niet of deels niet af aan de fiscus. Door lange tijd schijnaangiftes te doen en te lage heffingen af te dragen kon men de fiscus nog geruime tijd op afstand houden. Tegen de tijd dat de fiscus de loonheffingen kwam innen waren zowel de bestuurders als deze bedrijven met de noorderzon vertrokken. Het geld werd weggesluisd en de besloten vennootschap (hierna: bv) werd failliet verklaard.⁵ Na het faillissement zetten de bestuurders de activiteiten meestal voort in een andere bv.

Een voedingsbodem voor deze malafide praktijken was gelegd, omdat enerzijds inlenende bedrijven in goede tijden snel en veel tijdelijke arbeidskrachten nodig konden hebben en anderzijds de uitlenende bedrijven geen loonheffingen afdroegen. Dit leverde de bestuurders⁶ van deze bv's in korte tijd aanzienlijke financiële voordelen op.^{7 8 9}

De afdrachtproblemen met betrekking tot het ter beschikking stellen van personeel kwam voor het eerst in 1950 aan de orde. De vraag rees of de verplichting tot inhouding en afdracht van de premies sociale verzekeringen en de heffing van loonbelasting rustte op degenen, die de arbeidskrachten ter beschikking stelden (de uitleners of uitzendorganisaties) dan wel op degenen, die van die arbeidskrachten gebruikmaakten (de inleners).¹⁰ In 1953¹¹ en in 1955¹² besliste de Centrale Raad van Beroep (hierna: CRvB) dat deze arbeidskrachten in dienst waren bij de uitlener of de uitzendorganisatie. De duidelijkheid van

¹ Wordt ook wel in één adem genoemd met de Wet ketenaansprakelijkheid (WKA). Ik zal in het vervolg de begrippen inlenersaansprakelijkheid en ketenaansprakelijkheid naast elkaar noemen.

² Wet ketenaansprakelijkheid (WKA), artikel 34 Invorderingswet 1990 en artikel 35 Invorderingswet 1990.

³ Artikel 36 Invorderingswet 1990.

⁴ Met loonheffingen worden bedoeld: loonbelasting en premie volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet (bijdrage Zvw).

⁵ Deze bedrijven worden ook wel 'ploffers' genoemd.

⁶ Vaak ook directeur-grotaandeelhouders (DGA's).

⁷ Alleen al het Sociaal Fonds voor de Bouwnijverheid leed in de jaren zeventig miljoenenverlies, omdat premies oninbaar waren.

⁸ J.H.P.M. Raaijmakers, *Ketenaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer 2011, p. 1.

⁹ In 1976 is uit cijfers gebleken dat er 21,3 miljoen euro aan sociale verzekeringspremies niet was afgedragen.

¹⁰ G.W.B. van Westen, *Studenteneditie 2010-2011, Cursus Belastingrecht (Loonbelasting)*, p. 454.

¹¹ CRvB 20 januari 1953, AB 1953, 705.

¹² CRvB 10 februari 1955, AB 1955, 268.

deze uitspraken van de Centrale Raad van Beroep over wie verantwoordelijk is voor de afdracht van loonheffingen bleven bij malafide uitzendbureaus doelbewust ongehoord. Malafide uitzendbureaus droegen op bovenstaande wijze geen loonheffingen af waardoor de wetgever zich genoodzaakt voelde om op te treden.

Op 6 april 1960 werd in de Coördinatiewet Sociale Verzekeringen (hierna: CSV) voor de inleners van arbeidskrachten een medeaansprakelijkheid voor de premies werknemersverzekeringen gecreëerd. Deze medeaansprakelijkheid werd opgenomen in artikel 16a CSV. Dit was volgens de wetgever nodig omdat uitleenbedrijven nauwelijks werknemerspremies betaalden en vaak geen loonadministratie voerden. Artikel 16a CSV had alleen betrekking op de afdracht van werknemerspremies en niet op de loonbelasting, waardoor het gemis aan inkomsten aan de kant van de overheid alsnog bij de belastingbetaler kwam te liggen.

De wetgever heeft tevens in 1971 ingegrepen door het invoeren van een vergunningstelsel. Uitzendbedrijven mochten pas daadwerkelijk zich op de uitzendmarkt begeven wanneer zij in bezit waren van een vergunning. Koppelbazen werden op deze wijze uitgesloten van een vergunning. De wetgever had de hoop dat met een vergunningstelsel de inlenende werkgevers niet handelden met uitzendbureaus die niet beschikten over zo'n vergunning. Het gevaar was immers dat deze uitzendbureaus haar loonheffingen niet afdroegen en op deze wijze de inlener medeaansprakelijk werd gesteld voor de niet-afgedragen werknemerspremies.

Het vergunningstelsel en artikel 16a CSV kwamen schromelijk tekort, omdat zij niet betrekking hadden op bijvoorbeeld rechtsfiguren als (onder)aanneming van werk en de regieovereenkomsten¹³. Uitzendbureaus sloten deze contracten af, waardoor zij niet onder de werkingssfeer van het vergunningstelsel en artikel 16a CSV vielen. De wetgever heeft zich deze problemen aangetrokken en zowel de Wet ketenaansprakelijkheid (1981)¹⁴ als de Wet bestuurdersaansprakelijkheid (1986)¹⁵ in het leven geroepen.

In de Wet ketenaansprakelijkheid¹⁶ werden de rechtsfiguren onderaanneming van werk en de zogenoemde regieovereenkomsten onder de werkingssfeer van deze nieuwe wet gebracht.

¹³ Partijen kunnen er ook voor kiezen om geen vast prijs (aanneemsom) overeen te komen maar bijvoorbeeld het werk in regie uit te voeren.

¹⁴ Artikel 34 IW 1990 en 35 IW 1990.

¹⁵ Artikel 36 IW 1990.

¹⁶ Invoering van de inlenersaansprakelijkheid en de ketenaansprakelijkheid.

Tevens werden inlenende bedrijven medeaansprakelijk, niet alleen voor de premies werknemersverzekeringen maar ook voor de loonbelasting en de premieheffing volksverzekeringen. Ook werd het vergunningenstelsel afgeschaft en daar in de plaats kwam een zogenoemde G-rekening. Inleners kunnen zich vrijwaren van medeaansprakelijkheid voor de loonheffingen door het in de factuur begrepen loonbelastingdeel te storten op de G-rekening van de uitlener.¹⁷

De wetgever stelde alles op alles om misgelopen belastinginkomsten door malafide praktijken te kunnen innen en stelde ook de Wet bestuurdersaansprakelijkheid (1986) op. De regeling voorziet erin wanneer een rechtspersoon de verschuldigde loonheffingen niet afdraagt, de bestuurders in hun privévermogen daarvoor aansprakelijk kunnen worden gesteld indien niet op de juiste wijze melding is gemaakt van betalingsonmacht of als kennelijk onbehoorlijk bestuur aan de orde is, dat aan hen is te wijten.¹⁸ De wetgever heeft dus de mogelijkheid om de loonheffingschuld te verhalen op de bestuurders en/of op de aannemer/inlener. De wetgever heeft met de invoering van de Wet bestuurdersaansprakelijkheid getracht te bereiken dat niet de belastingbetaler hoeft op te draaien voor het verlies in inkomsten aan de kant van de overheid, maar degenen die bestuurder(s) zijn of waren van de vennootschap. Ondanks de vele maatregelen van de overheid om malafide uitzendbureaus te bestrijden bleven deze malafide praktijken voortbestaan. In 2010 is het aantal malafide uitzendbureaus geëxplodeerd naar 6.000.¹⁹ Bovendien loopt de overheid door deze bureaus jaarlijks ruim € 360 miljoen aan sociale premies en belastingen mis.²⁰ De overheid heeft onlangs het belang van het tegengaan van malafide uitzendbureaus onderstreept door het voornemen te hebben om het aantal malafide uitzendbureaus naar nul te reduceren.²¹ Tevens kan de vraag gesteld worden of het wel rechtvaardig is dat goedwillende ondernemers geconfronteerd worden met een aansprakelijkheid die al snel tot zeer aanzienlijke bedragen kan oplopen doordat bij de naheffing van de belasting van de uitlener vaak met toepassing van het anoniementarief en een brutering van de uitbetaalde lonen plaatsvindt.²² De inlener kan zich daartegen in het algemeen maar moeilijk beschermen.²³ Deze uiteenzetting brengt mij tot de volgende probleemstelling.

¹⁷ De vrijwaring strekt zich uit tot het gestorte bedrag.

¹⁸ G.W.B. van Westen, Studenteditie 2010-2011, Cursus Belastingrecht (Loonbelasting), p. 451.

¹⁹ http://www.sp.nl/werk/nieuwsberichten/8584/110310-vroeg_of_laet_illegale_uitzendbureaus.html

²⁰ Idem.

²¹ www.nu.nl. Kamp wil malafide uitzendbureaus reduceren naar nul brengen, 11 januari 2012.

²² Van der Voort Maarschalk, Artikelsgewijs commentaar, Artikel 34 IW 1990 Inlenersaansprakelijkheid, 2012.

²³ Ibid.

1.2 Probleemstelling

Realiseert de wetgever met de inlenersaansprakelijkheid, ketenaansprakelijkheid en de bestuurdersaansprakelijkheid haar gestelde doelstellingen of is zij op dit gebied doorgeschoten? Zijn er alternatieven die deze doelstellingen eenvoudiger, effectiever en rechtvaardiger kunnen vorm geven?

1.3 Sub-vragen

Een antwoord op die probleemstelling zoek ik aan de hand van de volgende subvragen:

- Welke doelstellingen heeft de wetgever getracht te bereiken met betrekking tot de diverse aansprakelijkheden? **Hoofdstuk 2**
- Welke nationale wetgeving is er in verband met de inleners-, keten- en bestuurdersaansprakelijkheid en wat houdt deze in? **Hoofdstuk 3,4,5**
- In hoeverre worden de gestelde doelstellingen door de overheid bereikt? **Hoofdstuk 6**
- Kunnen we aan de hand van de knelpunten/onduidelijkheden van de wetgeving en de overkill in de regeling de wetgeving eenvoudiger, effectiever en rechtvaardiger maken? **Hoofdstuk 7**

1.4 Toetsingscriteria

1.4.1 Inleiding

De verbeterde wetgeving met betrekking tot de diverse aansprakelijkheden die worden behandeld in hoofdstuk 7 worden getoetst aan drie criteria. Deze criteria zijn de eenvoud in de uitvoering ofwel de uitvoerbaarheid, effectiviteit en de rechtvaardigheid. Hieronder worden de begrippen uitgelegd.

1.4.2 Eenvoud in de uitvoering

Het eerste criterium waaraan de verbeterde versie van de wetgeving met betrekking tot de diverse aansprakelijkheden aan zou moeten voldoen, is dat de regelingen eenvoudiger in de uitvoering voor zowel aansprakelijk gestelde ondernemingen als de fiscus wordt. Er is aan dit criterium voldaan indien de verbeterde wetgeving resulteert in een wettelijke systematiek die begrijpelijker, duidelijker en toegankelijker wordt dan de huidige wettelijke bepalingen. Eenvoud komt tot uitdrukking in minder gedetailleerde en duidelijke en ondubbelzinnige wet- en regelgeving. Eenvoud kan leiden tot lagere administratieve lasten voor zowel de aansprakelijk gestelde onderneming als de fiscus.

1.4.3 Effectiviteit

Het tweede criterium waaraan de verbeterde versie met betrekking tot de diverse aansprakelijkheden moet voldoen is dat de regeling effectief is, althans niet minder effectief als de oude regeling. Er is sprake van een effectieve regeling als deze de door de wetgever beoogde doelstellingen, de inning van loonheffingen, bestrijden van malafide praktijken en oneerlijke concurrentie zonder overkill bereikt. Dit criterium wordt dus vanuit het oogpunt van de fiscus getoetst.

1.4.4 Rechtvaardigheid

Het derde criterium waaraan de verbeterde versie met betrekking tot de diverse aansprakelijkheden moet voldoen is dat de regeling rechtvaardiger is dan de oude wetgeving. Er kan sprake zijn van een rechtvaardigere wetgeving indien een goedwillende (rechts)persoon die geconfronteerd wordt met aansprakelijkheid niet met aanzienlijke administratieve lasten te maken krijgt. Tevens is het niet rechtvaardig indien de aansprakelijk gestelde onderneming hoge bedragen zal moeten betalen doordat bij de naheffing van de belasting van de uitlener vaak met toepassing van het anoniementarief een brutering van de uitbetaalde lonen plaatsvindt.²⁴ Dit criterium wordt dus vanuit het oogpunt van de aansprakelijk gestelde onderneming getoetst.

1.5 Afbakening

Om deze scriptie overzichtelijk te houden, worden er een aantal afbakeningen gemaakt. Er zal niet in worden gegaan op buitenlandse situaties en BTW problematiek. Bestuurdersaansprakelijkheidsproblematiek met betrekking tot commanditaire vennootschappen wordt eveneens buiten beschouwing gelaten.

²⁴ Van der Voort Maarschalk, Artikelsgewijs commentaar, Artikel 34 IW 1990 Inlenersaansprakelijkheid, 2012.

2. Doelstellingen wetgever diverse aansprakelijkheden

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden de doelstellingen van de wetgever met betrekking tot de diverse aansprakelijkheden behandeld. Wat wilde de wetgever precies bereiken met de invoering van deze aansprakelijkheden? In paragraaf 2.2 zullen de doelstellingen met betrekking tot de inlenersaansprakelijkheid worden behandeld. Daarna zal in paragraaf 2.3 en 2.4 in worden gegaan op de doelstellingen met betrekking tot de ketenaansprakelijkheid en de bestuurdersaansprakelijkheid. In paragraaf 2.5 wordt er afgesloten met een conclusie.

2.2 Doelstellingen inlenersaansprakelijkheid

De inlenersaansprakelijkheid werd in 1960 voor het eerst opgenomen in artikel 16a CSV²⁵ en gold toen alleen voor de sociale verzekeringspremies.²⁶ Het doel van artikel 16a CSV was om de premie-inning van werknemersverzekeringen te waarborgen.²⁷ Bij invordering van de loonbelasting en de omzetbelasting speelden dezelfde problemen als bij de inning van de premies werknemersverzekeringen. In deze belastingen zijn toen ook soortgelijke bepalingen opgenomen die vergelijkbaar waren als de bepalingen in de CSV. Tegenwoordig is de Wet CSV vervallen²⁸ en is op grond van artikel 60 Wfsv²⁹ bewerkstelligd dat sociale premies (volksverzekeringen en werknemersverzekeringen) op gelijke wijze worden behandeld als de loonbelasting. Op grond van deze schakelbepaling zijn de artikelen uit de Invorderingswet 1990 ook van toepassing op de sociale premies. Op deze wijze kan de fiscus zorg dragen voor de heffing en de inning van de sociale premies en de belastingen en is het UWV niet meer verantwoordelijk voor de inning en de heffing van de sociale premies.

De doelstelling van de wetgever met betrekking tot de invoering van de wet Wfsv was om de omvang van bestaande wetgeving terug te dringen en de inzichtelijkheid van de wetgeving te vergroten.³⁰ Er is daarom voorgesteld om met betrekking tot de premieheffing zoveel mogelijk de fiscale wetgeving te volgen en om alle bestaande bepalingen die zien op de financiering van de volksverzekeringen en werknemersverzekeringen te integreren in één wet:

²⁵ Wet van 16 mei 1960, *Stb.* 1960, 145. De wet is sinds 1 januari 2006 vervallen, omdat de fiscus sindsdien ook de werknemerspremies ging heffen en innen. De bepalingen zijn toen opgenomen in de Invorderingswet 1990.

²⁶ Per 1 juli 1982 is de inlenersaansprakelijkheid uitgebreid naar ook de loon- en omzetbelasting.

²⁷ J.H.P.M. Raaijmakers, *Ketenaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer 2011, p. 3

²⁸ De wet is sinds 1 januari 2006 vervallen door de komst van de Wet Wfsv 2004..

²⁹ Tevens artikel 49 en 51 Zvw voor de inkomensafhankelijke zorgbijdrage.

³⁰ Walvis WAO, Deventer: Kluwer 2004, P. 854.

de wet Wfsv.³¹ De heffing en de inning van premies en belastingen zijn door deze wet vanaf 1 januari 2006 geconcentreerd op één punt. Diverse redenen hebben geleid tot overheveling van de inning en heffing van werknemersverzekeringen van het UWV naar de fiscus. Ten eerste was er nu één instantie (UWV) die zich bezig hield met de inning en heffing van werknemerspremies.³² Daarnaast was besloten tot beëindiging van de gecombineerde heffing van premies van werknemers en bedrijfstak eigenregelingen.³³ Tevens heeft de wet Walvis³⁴ een belangrijke invloed gehad. Deze wet zou leiden tot meer harmonisering tussen de diverse loonbegrippen van de sociale premies en de loonbelasting. Tot slot was er nog een plan voor een polisadministratie waardoor gegevens konden worden gestroomlijnd.³⁵

Tegenwoordig is sedert de invoering van de Invorderingswet 1990 de inlenersaansprakelijkheid opgenomen in artikel 34 IW 1990. In verdere parlementaire stukken is omtrent de invoering van de inlenersaansprakelijkheid in de fiscale regelgeving niets meer terug te vinden.³⁶ Mijns inziens zijn de doelstellingen van de wetgever met betrekking tot de invoering van de inlenersaansprakelijkheid voor zowel de sociale premies als voor de loonbelasting gelijkloend. Ik zal hieronder dan ook alleen de doelstellingen van de wetgever met betrekking tot de invoering van artikel 16a CSV bespreken, waardoor tegelijkertijd wordt bewerkstelligd dat de doelstellingen van de wetgever met betrekking inlenersaansprakelijkheid in de loonbelasting worden besproken.

De doelstelling van de wetgever was in eerste instantie drieledig. Ten eerste wil de overheid voorkomen dat sociale verzekeringspremies onbetaald bleven indien een uitlener met de betaling van de sociale verzekeringspremies in gebreke blijft.³⁷ Door middel van de invoering van de inlenersaansprakelijkheid werd de inning van loonbelastingen bevorderd. Ten tweede ter bestrijding van malafide uitzendbureaus die weinig tot geen sociale verzekeringspremies afdroegen. De Memorie van Toelichting van artikel 16a CSV bevat de volgende passage: *'Aangezien vele uitzendbureaus nauwelijks loonadministratie voeren, soms even snel verdwijnen als zij opkomen en meer dan eens geen verhaal bieden, wordt er een inlenersaansprakelijkheid ingevoerd.'* In 1976 is uit cijfers gebleken dat er 21,3 miljoen euro

³¹ Walvis WAO, Deventer: Kluwer 2004, P. 854.

³² Het UWV is een samenvoeging van vijf uitvoeringsinstellingen en een aantal uitvoerende taken van het Lisv.

³³ G.W.B. van Westen, Cursus belastingrecht studenteneditie 2008-2009, Deventer: Kluwer 2011, p. 526.

³⁴ Kamerstukken II, 2002/03, 28219

³⁵ G.W.B. van Westen, Cursus belastingrecht studenteneditie 2008-2009, Deventer: Kluwer 2011, p. 526.

³⁶ J.H.P.M. Raaijmakers, Ketenaansprakelijkheid, Deventer: Kluwer 2011, p. 4.

³⁷ M.L. van den Berg, Inlenen van personeel, de gevolgen van de inlenersaansprakelijkheid van art. 16a CSV voor een onderneming, Erasmus Universiteit Rotterdam: 2004, p.4.

aan sociale verzekeringspremies niet is afgedragen.³⁸ Ten derde werd de concurrentievervalsing in de uitzendbranche aangepakt. Immers koppelbazen konden de werknemers hogere lonen uitbetalen en aan inleners lagere tarieven berekenen dan aan bonafide concurrenten, omdat zij met de sociale verzekeringspremies en belastingen geen rekening hoefden te houden.³⁹ De invoering van de inlenersaansprakelijkheid in artikel 16a CSV had dus als voornaamste reden om misbruik en fraude tegen te gaan.⁴⁰ Kortom: de inlenersaansprakelijkheid heeft onder meer tot doel het bevorderen van de inning van loonbelastingen en premies, het bestrijden van malafide werkgevers en oneerlijke concurrentie.⁴¹

2.3 Doelstellingen ketenaansprakelijkheid

De eerste ketenaansprakelijkheid werd ingevoerd op 1 juli 1982⁴² en verwoord in artikel 16b van de wet CSV.⁴³ Tegenwoordig is sedert de invoering van de Invorderingswet 1990 de ketenaansprakelijkheid opgenomen in artikel 35 IW 1990.⁴⁴ Op grond van deze bepaling kunnen aannemers aansprakelijk worden gesteld voor de door de onderaannemers verschuldigde sociale verzekeringspremies en belastingen.⁴⁵ De invoering van de ketenaansprakelijkheid had grotendeels hetzelfde doel als de inlenersaansprakelijkheid, namelijk het bestrijden van malafide werkgevers, het bevorderen van de inning van belastingen en premies alsmede het bestrijden van oneerlijke concurrentie, maar had ook een bijkomstige doelstelling. Deze doelstelling was namelijk om de rechtsfiguren onderaanneming van werk en de zogenoemde regiecontracten⁴⁶ onder de werkingssfeer van de nieuwe wet te brengen, waardoor zogenoemde koppelbazen, die de inlenersaansprakelijkheid ontweken, konden worden aangepakt.

2.4 Doelstellingen bestuurdersaansprakelijkheid

De doelstelling van de wetgever met betrekking tot de invoering van de bestuurdersaansprakelijkheid was tweeledig. De bestuurdersaansprakelijkheid beoogt ten

³⁸ Klok, p.4.

³⁹ Donders e.a. 1982, p.31.

⁴⁰ Kamerstukken II, 1996-97, 25 264, nr. 4. P.7.

⁴¹ J.H.P.M. Raaijmakers, Ketenaansprakelijkheid, Deventer: Kluwer 2011, p. 1.

⁴² Wet van 4 juni 1981, *Stb.* 1981,370.

⁴³ Wet van 16 mei 1960, *Stb.* 1960, 145. De wet is sinds 1 januari 2006 vervallen, omdat de fiscus sindsdien ook de werknemerspremies ging heffen en innen. De bepalingen zijn toen opgenomen in de Invorderingswet 1990.

⁴⁴ Zie voor analyse met betrekking tot invoering Invorderwet 1990 paragraaf 2.2.

⁴⁵ M.L. van den Berg, Inlenen van personeel, de gevolgen van de inlenersaansprakelijkheid van art. 16a CSV voor een onderneming, Erasmus Universiteit Rotterdam: 2004, p.5.

⁴⁶ Partijen kunnen er ook voor kiezen om geen vast prijs (aanneemson) overeen te komen maar bijvoorbeeld het werk in regie uit te voeren.

eerste het misbruik van rechtspersonen te bestrijden door onder bepaalde voorwaarden iedere bestuurder van een rechtspersoon hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor door de rechtspersoon verschuldigde, maar niet-betaalde zakelijke belastingen en premies.⁴⁷ Ten tweede beoogd artikel 36 IW 1990 betere waarborgen te scheppen voor het innen van premies en belastingen.⁴⁸ De wetgever had dus als doelstelling dat niet de belastingbetaler hoeft op te draaien voor het verlies in inkomsten van de overheid, maar degenen die bestuurder(s) zijn of waren van de vennootschap.

2.5 Conclusie

In dit hoofdstuk zijn de doelstellingen van de wetgever met betrekking tot de inleners-, keten- en de bestuurdersaansprakelijkheid besproken. Er kan geconcludeerd worden dat alle drie de aansprakelijkheden nagenoeg dezelfde doelstelling voor ogen hebben: namelijk het bestrijden van malafide werkgevers, het bevorderen van de inning van belastingen en premies alsmede het bestrijden van oneerlijke concurrentie. De wet ketenaansprakelijkheid had als naaste doelstelling om ontwijkingsgedrag van de inlenersaansprakelijkheid te voorkomen. Tevens had de bestuurdersaansprakelijkheid als doelstelling om misbruik van rechtspersonen te bestrijden.

2.6 Schematisch overzicht doelstellingen

Doelstellingen	Bestrijding malafide werkgevers	Bevorderen inning van belastingen en premies	Bestrijden oneerlijke concurrentie	Ontwijkingsgedrag inlenersaansprakelijkheid voorkomen	Misbruik van rechtspersonen bestrijden
Inlenersaansprakelijkheid	X	X	X		
Ketenaansprakelijkheid	X	X	X	X	
Bestuurdersaansprakelijkheid	X	X	X		X

⁴⁷ J.H.P.M. Raaijmakers, Aansprakelijkheid in belastingzaken, Kluwer: Deventer 2007, p. 258.

⁴⁸ Ibid.

3. Inlenersaansprakelijkheid

3.1 Inleiding

De inlenersaansprakelijkheid is op 1 juli 1982⁴⁹ in werking getreden en is opgenomen in artikel 34 Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990).⁵⁰ Artikel 34 IW 1990 regelt de hoofdelijke aansprakelijkheid⁵¹ van de inlener voor de loonheffingen (loonbelasting, premies volksverzekeringen, premie werknemersverzekeringen⁵² en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet⁵³) en omzetbelasting die de uitlener verschuldigd is ter zake van de bij hem in dienst zijnde arbeidskrachten welke hij ter beschikking heeft gesteld aan de inlener.⁵⁴ In dit hoofdstuk wordt inhoudelijk ingegaan op de belangrijkste facetten van artikel 34 IW 1990. Daarbij wordt geprobeerd om aansluiting te zoeken bij de wettelijke systematiek. Er zal worden afgesloten met een conclusie.

3.2 Ter beschikking stellen

In artikel 34 lid 1 IW 1990 is bepaald dat er sprake is van hoofdelijke aansprakelijkheid *‘ingeval een werknemer met instandhouding van de dienstbetrekking tot zijn inhoudingsplichtige, de uitlener, door deze ter beschikking wordt gesteld aan een derde, de inlener, om onder diens leiding of toezicht werkzaam te zijn’*. Volgens de Memorie van Toelichting van het wetsvoorstel tot invoering van artikel 16a CSV moest aansluiting worden gezocht bij het hedendaagse taalgebruik.⁵⁵ Er moest sprake zijn van uitlening van arbeidskrachten. Pas in 1992 heeft de Hoge Raad concreet invulling gegeven aan wat er wordt verstaan onder ter beschikking stellen. Tot die tijd werd gebruik gemaakt van verschillende definities uit andere wet- en regelgeving. In bijvoorbeeld artikel 1, lid 1, onderdeel c, WAADI⁵⁶ wordt ter beschikking stellen van arbeidskrachten gedefinieerd als *‘het tegen vergoeding ter beschikking stellen van arbeidskrachten aan een ander voor het onder dienst*

⁴⁹ Wet van 4 juni 1981, Stb. 370.

⁵⁰ Voor 1 januari 2006 was dit artikel verwoord in artikel 16a CSV. Zie voetnoot 23.

⁵¹ Ik ben van mening dat van een echte hoofdelijke aansprakelijkheid geen sprake is, omdat de ontvanger op grond van jurisprudentie eerst primair verhaal moet halen bij de uitlener, alvorens hij de inlener met succes aansprakelijk kan stellen. Bij een echte hoofdelijke aansprakelijkheid is hier geen sprake van. CRvB 11 september 1995, Premie 1994/383, V-N 1995, p. 4088.

⁵² Op grond van artikel 60 Wfsv worden de heffingen en invordering van de sociale premies (volksverzekeringen en werknemersverzekeringen) op gelijke wijze behandeld als de loonbelasting. Op grond van die bepaling bestaat ook aansprakelijkheid voor de sociale premies.

⁵³ Op grond van artikel 49 en 51 Zvw worden de heffing en invordering van de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw op gelijke wijze behandeld als de loonbelasting. Op grond van die bepaling bestaat ook aansprakelijkheid voor de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw.

⁵⁴ J.H.P.M. Raaijmakers, Ketenaansprakelijkheid, Deventer: Kluwer 2011, p. 3.

⁵⁵ Kamerstukken, 5865, nr. 3, p. 3.

⁵⁶ Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs, Wet van 14 mei 1998, Stb. 1998, 306.

toezicht en leiding, anders dan krachtens een met deze gesloten arbeidsovereenkomst, verrichten van arbeid.⁵⁷ In HR 15 april 1992, BNB 1992/291 heeft de Hoge Raad bepaald dat er sprake is van ter beschikking stellen ‘indien de werknemers de werkzaamheden rechtstreeks in opdracht van een derde verrichten’. Dit houdt onder meer in dat de werknemers van de uitlener ook daadwerkelijk hun werk onder toezicht van de inlener verrichten, zodat de inlener leiding en toezicht kan houden op diens werkzaamheden.^{58 59}

3.3 Onderscheid aanneming van werk en inlening van personeel

In de praktijk blijkt het erg lastig te zijn om een onderscheid te maken tussen de arbeidsvormen aanneming van werk, overeenkomst van opdracht en inlening van personeel. Bij de beoordeling van dit onderscheid dient de feitelijke situatie voorop te staan. Contracten en overeenkomsten die deze feitelijke situatie proberen te versluieren worden genegeerd.⁶⁰ Allereerst wordt het onderscheid tussen aanneming van werk/overeenkomst van opdracht en inlening van personeel besproken. Daarna wordt er ingegaan op het onderscheid tussen aanneming van werk en overeenkomst van opdracht.

In Hof 's-Hertogenbosch⁶¹ is uiteindelijk beslissend gebleken bij de bepaling of er sprake is van inlening van personeel of aanneming van werk/overeenkomst van opdracht, en of er een resultaatsverbintenis⁶² dan wel een inspanningsverplichting is overeengekomen. Ondanks bovenstaande uitspraak kunnen andere factoren ook een rol spelen bij de bepaling of er sprake is van inlening van personeel dan wel aanneming van werk.⁶³ Wanneer zo'n inspanningsverplichting dan wel resultaatsverbintenis is afgesloten, kan er dus geen sprake zijn van de kwalificatie inlening van personeel.⁶⁴ Wanneer er wel sprake is van een resultaatsverbintenis dan wel een inspanningsverplichting, is de uitvoerende partij dus verantwoordelijk voor de uitvoering van deze verbintenis, waardoor er sprake kan zijn van aanneming van werk of een overeenkomst van opdracht. Ingeval er daadwerkelijk werk van stoffelijke aard wordt uitgevoerd is er sprake van aanneming van werk. Onder werk van stoffelijke aard wordt onder andere verstaan werkzaamheden die leiden tot werk van

⁵⁷ J.H.P.M. Raaijmakers, Ketenaansprakelijkheid, Deventer: Kluwer 2011, p. 4.

⁵⁸ Rechtbank Breda 11 februari 2011, nr. 10/2700, LJN BP6468.

⁵⁹ Een parallel kan getrokken worden met de ketenaansprakelijkheid waar het werk ook onder de aannemer moet worden gedaan anders kan er sprake zijn van eigenbouwerschap. Zie paragraaf 4.2.4.

⁶⁰ HR 30 juni 2008, nr. 43160, BNB 2008/304.

⁶¹ Hof 's-Hertogenbosch 15 april 2008, nr. 03/025537.

⁶² Een resultaatsverplichting is een contractuele verplichting om een bepaald resultaat te bereiken.

⁶³ Materiaalgebruik, risico van de uren, werk van stoffelijke aard, prijs van het werk ligt vast, facturatie, personeel naast eigen personeel werkt.

⁶⁴ Zie Hof 's-Hertogenbosch 15 april 2008, nr. 03/025537.

stoffelijke aard zoals gebouwen, drukwerk, enz. Indien dit niet het geval is, is er sprake van een overeenkomst van opdracht.

Het belang van dit onderscheid zit er mede in dat bij inlening artikel 34 IW 1990 van toepassing is en bij aanneming van werk artikel 35 IW 1990. Hieruit voortvloeiend betekent dit dat bij inlening van personeel de uitlener tevens aansprakelijk is voor de omzetbelasting die verschuldigd is door de inlener. Deze aansprakelijkheid voor de omzetbelasting geldt niet voor de ketenaansprakelijkheid. Ondanks dat de inlenersaansprakelijkheid ook toeziet op de omzetbelasting, komt dit in de praktijk nauwelijks voor. De omzetbelasting is in het merendeel van de gevallen door de uitlener voldaan zodat de aansprakelijkheid zich daartoe niet uitstrekt.⁶⁵ Tevens wordt de aansprakelijkheid met betrekking tot de omzetbelasting weggenomen aangezien deze veelal wordt verlegd op grond van artikel 12 lid 5 OB 1968 jo. artikel 24b lid 5 sub b Uitvoeringsbesluit OB 1968. In het kader van het verhalen van de belastingschulden stelt de ontvanger de inlener in het algemeen primair aansprakelijk op grond van inlening van personeel en subsidiair op grond van aanneming van werk.⁶⁶ Mijns inziens doet de ontvanger dit, ondanks dat de omzetbelasting in de meeste gevallen door de uitlener wordt voldaan, om de inlener aansprakelijk te stellen voor eventuele niet-betaalde btw en om de eigenbouwerdiscussie te ontwijken.⁶⁷ De ontvanger kiest dus in dit geval voor zekerheid. Hieruit afleidend kan dus worden voorondersteld dat de ontvanger stelling zal innemen dat er sprake is van inlening van personeel. In de praktijk worden op dit punt dan ook de meeste procedures gevoerd. Deze procedures worden veelal in het voordeel van de belastingdienst beslecht, omdat de belastingplichtige vaak niet slaagt in zijn tegenbewijs.⁶⁸ Ik deel de mening van *Raaijmakers*⁶⁹ om de verschillende aansprakelijkheidsbepalingen samen te voegen, waardoor het verschil tussen aanneming van werk en inlening van personeel in dit kader verwaarloosbaar wordt. De belangrijkste reden hiervoor is dat in de praktijk vaak de omzetbelasting door de uitlener al wordt voldaan of wordt verlegd naar de inlener, waardoor nagenoeg het onderscheid tussen de aansprakelijkheden verwaarloosbaar is. Op deze wijze kan mijns inziens de wetgeving rondom de aansprakelijkheidsbepalingen worden vereenvoudigd. Ik zal dit verder niet uitwerken.

⁶⁵ J.H.P.M. Raaijmakers, *Ketenaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer 2011, p. 9.

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ Zie paragraaf 4.2.4

⁶⁸ Dit heeft te maken met onder andere gebrekkige vastlegging van afspraken tussen contractspartijen.

⁶⁹ J.H.P.M. Raaijmakers, *Ketenaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer 2011, p. 10.

3.4 Onderwerp en omvang aansprakelijkheid

In artikel 34 lid 1 IW 1990 is bepaald: *‘de inlener is hoofdelijk aansprakelijk voor de loonbelasting welke de uitlener verschuldigd is in verband met het verrichten van die werkzaamheden door die werknemer’*.⁷⁰ De hoofdelijke aansprakelijkheid ontstaat dus op het moment dat de uitlener loon verstrekt aan zijn werknemers.⁷¹ De inlener is volgens de definitie alleen maar aansprakelijk tot de loonbelasting en sociale premies die verband houden met de werkzaamheden verricht door die werknemer. In CRvB 25 november 1992⁷² is bepaald dat de aansprakelijkheid van de inlener is beperkt tot de loonheffingen ter zake van de werkzaamheden *‘die direct aanwijsbaar zijn toe te rekenen aan het aangenomen werk van de inlener’*. Tevens is in de jurisprudentie⁷³ bepaald dat de ontvanger zal moeten stellen en bij betwisting door de aansprakelijkgestelde moet bewijzen *‘in hoeverre er een verband bestaat tussen de in de naheffingsaanslagen begrepen loonbelasting en premies werknemersverzekeringen en de werkzaamheden die feitelijk voor de aansprakelijkgestelde zijn verricht’*. Mijns inziens kan hieruit worden afgeleid dat er sprake moet zijn van feitelijke werkzaamheden, waardoor administratieve en secretariële werkzaamheden (overheadkosten) van de uitlener ten dienste van deze werkzaamheden hier niet onder vallen. Het onderscheid kan echter in sommige gevallen moeilijk te maken zijn.

Een problematiek die speelt bij de omvang van de aansprakelijkheid is die van het anoniementarief.⁷⁴ Indien loon wordt uitbetaald aan anonieme werknemers (bijvoorbeeld werknemers van wie de identiteit niet bekend is, die geen geldig identiteitsbewijs hebben overlegd of aan wie lonen worden uitbetaald terwijl geen loonbelastingverklaringen door de betrokken werknemers voor de loonbetalingen aan de werkgever zijn verstrekt), dient de inhoudingsplichtige loonbelasting in te houden met inachtneming van artikel 26b Wet LB 1964, het anoniementarief (52%).⁷⁵ Deze bepaling is opgenomen om de gevolgen van het niet of niet juist verstrekken van persoonsgegevens te verminderen. In de praktijk komt het geregeld voor dat malafide inhoudingsplichtige uitleners geen enkele actie ondernemen tegen de opgelegde naheffingsaanslag(en) loonbelasting, waardoor het anoniementarief wordt toegepast.

⁷⁰ Onder loonheffingen worden mede bedoeld de premies volksverzekeringen, premie werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet.

⁷¹ HR 18 december 1992, nr. 14 848, NJ 1993, 734 en CRvB 14 november 1990, premie 1987/176, RSV 1991/154.

⁷² CRvB 25 november 1992, premie 1992/34.

⁷³ Hof 's-Gravenhage 26 september 1996, nr. 92/1337, V-N 1996, blz. 4328.

⁷⁴ Artikel 26b Wet LB 1964.

⁷⁵ J.H.P.M. Raaijmakers, Ketenaansprakelijkheid, Deventer: Kluwer 2011, p. 80. Tarief is 52%.

De Hoge Raad is van oordeel dat dit anoniementarief kan worden meegenomen in de aansprakelijkstelling van de inlener.⁷⁶

Tevens zal dit anoniementarief moeten worden gebruteerd indien de werkgever afziet van het verhalen van de loonheffingschuld op de werknemers, waardoor deze brutering ook weer doorwerkt in de aansprakelijkstelling van de inlener. Als argument voor de brutering geven de Hoge Raad en de Staatsecretaris van Financiën aan dat het niet-verhalen van de verschuldigde loonbelasting bij de werknemers een voordeel is uit dienstbetrekking. Dit voordeel zal dan moeten worden gebruteerd.⁷⁷ Hieronder zal eerst worden ingegaan op de brutering, waarna vervolgens de matiging van het anoniementarief wordt besproken.

Tevens bestaat er mijns inziens een overkill in verband met het achterwege laten van de eindheffing. Brutering⁷⁸ komt aan de orde indien de uitlener geen verzoek doet om eindheffing achterwege te laten. Indien de uitlener wel had verzocht om deze eindheffing achterwege te laten, dan hoeft er niet gebruteerd te worden en kunnen de belastingschulden worden verhaald op de werknemers. Op deze wijze worden inleners dus voor een hoger bedrag aansprakelijk gehouden dan waarvoor deze normaal gesproken aansprakelijk zouden zijn, omdat de inhoudingsplichtige geen verzoek heeft gedaan om eindheffing achterwege te laten ex artikel 31 lid 1 onderdeel a 1 Wet LB 1964.⁷⁹

De belastingdienst is van oordeel dat de aansprakelijk gestelde inlener niet de mogelijkheid heeft een verzoek te doen om eindheffing achterwege te laten.⁸⁰ De wettekst van artikel 31 is daarbij leidend. Alleen de inhoudingsplichtige kan op grond van artikel 31 lid 1 sub a 1 LB 1964 zo'n verzoek doen. Rechtbank Breda⁸¹ heeft dit in 2006 bevestigd. Als argument is aangegeven dat de aansprakelijkgestelde niet kan voldoen aan de noodzakelijke gegevens die hij op grond van artikel 31 lid 1 onderdeel a 1 Wet LB 1964 zal moeten overleggen.

⁷⁶ HR 1 mei 1996, nr. 30 115, BNB 1996/220.

⁷⁷ Dit geldt ook voor de werknemersverzekeringen. Wel een verhaalsverbod op de werknemers 20 lid 2 Wfsv.

⁷⁸ Brutering kan worden uitgesplitst in een directe en een indirecte brutering. Directe brutering komt aan de orde ingeval de werkgever bij voorbaat al van verhaal op de werknemer afziet. Indirecte brutering ingeval de werkgever naderhand een besluit neemt dat hij de verschuldigde loonheffingen niet verhaalt op de werknemers. Het verschil tussen directe en indirecte brutering is uiteindelijk gelegen in het feit dat voor de indirecte brutering de boete en de heffingsrente lager uitvallen. De boetes en heffingsrente zijn namelijk gerelateerd aan de naheffingsaanslagbedragen. Over de oudere jaren is een enkelvoudig tarief toegepast, omdat er rekening werd gehouden met het verhalen op de werknemers. Door deze wijze vallen de boetes en de heffingsrentes voor de werkgever lager uit.

⁷⁹ J.H.P.M. Raaijmakers, Ketenaansprakelijkheid, Deventer: Kluwer 2011, p. 106.

⁸⁰ Idem, p. 104.

⁸¹ Rechtbank Breda 12 december 2006, nr. AWB05/3384, V-N 2007/28.26.

Ik ben het met *Raaijmakers*⁸² eens dat gelet op de doelstelling van de mogelijkheid om bezwaar te maken tegen de belastingaanslag(en) die ten grondslag liggen aan de aansprakelijkstelling, de aansprakelijk gestelde ondernemer dezelfde mogelijkheden heeft als de belastingschuldige om tegen de belastingaanslag(en) bezwaar te maken en dus een verzoek om eindheffing achterwege te laten kan doen als bedoeld in artikel 31 lid 1 onderdeel a 1 Wet LB 1964. Dit betekent mijns inziens dat het gebrek aan noodzakelijke gegevens niet kan leiden tot een afwijzing van het verzoek tot het achterwege laten van de eindheffing.⁸³

Tevens zou niet alleen de inhoudingsplichtige de mogelijkheid moeten hebben om de loonheffingen te kunnen verhalen op de werknemers van de uitlener. De aansprakelijk gestelde onderneming zou hier ook mogelijkheden voor moeten krijgen.⁸⁴

Hieronder wordt er verder ingegaan op de matiging van het anoniementarief. Het is belangrijk om te beseffen dat een matiging van het anoniementarief niet leidt tot het vervallen van de directe of de indirecte brutering.

Aangezien zowel de directe als de indirecte brutering de aansprakelijkheidstelling van de aansprakelijk gestelde inlener nadelig beïnvloed⁸⁵ is in de Leidraad Invordering 2008 opgenomen dat het anoniementarief ten aanzien van de aansprakelijk gestelde inlener kan worden gematigd.⁸⁶ De hieronder genoemde feiten en omstandigheden kunnen leiden tot matiging van het anoniementarief, waardoor de negatieve effecten van deze brutering enigszins worden verzacht.

De ontvanger matigt de primaire aansprakelijkheid als: de inlener de identiteit van de werknemer kan aantonen⁸⁷, de inlener desgevraagd kan aantonen dat de werknemer over een geldige verblijfs- of tewerkstellingsvergunning beschikt en de inlener gegevens overlegt aan de hand waarvan het loon van de werknemer voor zijn werkzaamheden kan worden geïndividualiseerd.⁸⁸ Uit de jurisprudentie blijkt dat het bijhouden van een behoorlijke administratie essentieel is voor het bepalen of het anoniementarief kan worden gematigd.⁸⁹ De inlener kan dit doen door een door hemzelf bijgehouden administratie te overleggen

⁸² J.H.P.M. Raaijmakers, *Ketenaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer 2011, p. 106.

⁸³ Zie verder paragraaf 7.2.1.

⁸⁴ Zie verder paragraaf 7.2.1.

⁸⁵ HR 9 juli 1999, nr. 33.583, V-N 1999/33.22, BNB 1999/336.

⁸⁶ Artikel 35.9 Leidraad Invordering 2008.

⁸⁷ De aannemer is hier afhankelijk van de bereidheid van de werknemers van de onderaannemer, maar heeft niet de wettelijke mogelijkheid om de identiteit vast te stellen.

⁸⁸ Ibid.

⁸⁹ Hof 's-Hertogenbosch 13 juni 2005, nr. 02/4634, V-N 2005/45.11.

waarin de naam-, adres-, woonplaatsgegevens, de geboortedatum, het sofinummer van de werknemer, een specificatie van de gewerkte uren en een kopie van het identiteitsbewijs zijn opgenomen.⁹⁰

De wetgever heeft een systeem ontwikkeld over hoe er precies zal moeten worden gematigd. Het ter zake van de werkzaamheden betaalde loon van de werknemer wordt gebruteerd met gebruikmaking van een marginaal percentage, welk percentage wordt verkregen door het gemiddelde van tweemaal de laagste en eenmaal het middelste percentage van de volgens artikel 20a juncto artikel 27 lid 2 Wet LB 1964 geldende tarieven. De wetgever neemt dus aan dat er een nettoloonafpraak is geweest met de werknemers, waardoor er gebruteerd zal moeten worden. Het marginale tarief komt gemiddeld over de jaren ongeveer uit op 38%. Dit verschilt dus met het oorspronkelijke anoniementarief zonder matiging van 52%. Dit percentage blijft uiteraard wel staan voor de aansprakelijkheid van de uitlener. Indien hij deze aansprakelijkheidstelling betaalt, zal hij een regresvordering hebben op de uitlener. In praktijk zal zo'n vordering veelal niet slagen, omdat enerzijds de fiscus dit al heeft geprobeerd en anderzijds de uitlener geen verhaal biedt of onvindbaar is. De aansprakelijke inlener heeft dus een groot financieel belang bij vermijding, of in elk geval beperking, van de brutering en de toepassing van het anoniementarief.⁹¹

3.5 Inlenersbegrip

Ondanks dat in de rechtspraak⁹² al was bepaald dat de doornlener ook aansprakelijk was voor belastingschulden van de uitlener, heeft de wetgever op 1 juli 1998 in artikel 34 lid 2 IW 1990 de doornleneraansprakelijkheid toch gecodificeerd. De Memorie van Toelichting van het wetsvoorstel⁹³ geeft aan *'hoewel dit, wat betreft de doornlener, mogelijk reeds kan worden aangenomen op grond van de rechtspraak van de Centrale Raad van Beroep (CRvB 22 juni 1994, nr. 1993/111, RSV 1994/45), verdient het ter wille van de zekerheid en de duidelijkheid de voorkeur een en ander zowel voor de doornlener als voor degene die arbeidskrachten inleent van een doornlener in de wet zelf vast te leggen'*. In artikel 34 lid 1 IW 1990 wordt alleen maar gesproken over de begrippen inlener en uitlener en niet over het begrip doornlener. Om te voorkomen dat via een doornleerconstructie de inlenersaansprakelijkheid kon worden omzeild heeft de wetgever in artikel 34 lid 2 sub a IW 1990 het begrip doornlener onder het

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Ibid.

⁹² CRvB 22 juni 1994, nr. 1993/111, RSV 1994/45.

⁹³ Kamerstukken, 25 264, nr. 3, p. 10.

begrip inlener geschaard. Dit was nodig omdat aan de doorlener niet de eis kan worden gesteld dat hij zelf enige vorm van toezicht of leiding op de doorgeleende werknemer blijft houden.⁹⁴ Op deze wijze heeft de wetgever zeker gesteld dat de doorlener aansprakelijk was. Mijns inziens had de wetgever ook een wettelijke bepaling kunnen opnemen dat de doorlener ook onder het begrip uitlener wordt geschaard. De doorlener leent immers ook personeel weer uit, waardoor het dus ook een uitlener is. Het is opmerkelijk dat de wetgever wel in een wettelijke bepaling het begrip doorlener onder het begrip inlener heeft geschaard, namelijk artikel 34 lid 2 sub a IW 1990, terwijl een doorlener niet onder een wettelijke bepaling van het begrip uitlener is geplaatst. Ik mis een begripstoelichting in artikel 34 IW 1990 van de kwalificatie uitlener.

Tevens heeft de wetgever in artikel 34 lid 2 sub b IW 1990 de derde aan wie door een doorlener een werknemer ter beschikking is gesteld ook onder het begrip inlener geplaatst. Dat de aansprakelijkheid van de eindinlener ook al op grond van de jurisprudentie van de Centrale Raad van Beroep kon worden aangenomen, stelt de wetgever niet.⁹⁵ Hieruit kan mijns inziens niet worden geconcludeerd dat er voor 1 juli 1998 geen aansprakelijkheid was voor een eindinlener. Mijns inziens wordt deze situatie al bestreken door artikel 34 lid 1 IW 1990.⁹⁶ In dat lid wordt immers niets gezegd over een eventuele tussenkomst van een doorlener, waardoor dit lid gewoon toepassing zal moeten vinden. Mijns inziens is artikel 34 lid 2 sub b IW 1990 dan ook een overbodige bepaling die geschrapt zou kunnen worden. De wetgever heeft desondanks met de invoering van artikel 34 lid 2 sub b IW 1990 zekerheid gesteld dat deze eindinlener ook hoofdelijk aansprakelijk wordt voor de belastingschulden van de uitlener. Wanneer er dus sprake is van een doorleenconstructie met één doorlener zijn er juridisch twee inleners. Dit betekent dat twee personen hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de loonheffingschulden en de omzetbelastingschulden van de uitlener. In artikel 34.3 Leidraad Invordering 2008 is bepaald dat eerst de doorleners aansprakelijk moeten worden gesteld. Desalniettemin blijkt uit Hof Amsterdam 27 maart 2006, nr. 03/3481 dat normaliter in de praktijk de doorlener over wordt geslagen en dat de eindinlener wordt aangesproken. Ik ben er geen voorstander van dat de ontvanger afwijkt van de aansprakelijkheidsvolgorde van de Leidraad Invordering 2008. In het kader van de

⁹⁴ HR 8 oktober 2010, nr. 08/03331, NJ 2010, 666.

⁹⁵ Van der Voort Maarschalk, *Artikelsgewijs commentaar, Artikel 34 IW 1990 Inlenersaansprakelijkheid*, 2012

⁹⁶ Uit Hof Den Haag 18 juni 1998, nr. C95.1436, V-N 1998/46.29 leid ik af dat de eis van een rechtsverhouding tussen de uitlener en de eindinlener voor de toepassing van artikel 34 lid 1 IW 1990 naar de achtergrond is verdwenen. Vanaf 1 juli 1998 is voor aansprakelijkheid van de eindinlener in elk geval geen rechtsverhouding vereist met de uitlener.

doelstelling van de inlenersaansprakelijkheid om malafide uitzendbureaus te bestrijden zou mijns inziens eerst de doorlener aangesproken moeten worden omdat deze als eerste verantwoordelijk is voor de inlening van personeel van een ‘betrouwbaar’ uitzendbureau. De doorlener zal dan op grond van zijn verhaalsrecht zowel de eindinlener als de uitlener kunnen aanspreken. De overheid zal op bovenstaande wijze niet in willekeur vervallen om de ‘vetste vis’ te kunnen aanspreken. Dit zou namelijk betekenen dat de inning van belastingen en niet het bestrijden van malafide uitzendbureaus bovenaan de prioriteitenlijst staat. Dit kan mijns inziens niet de bedoeling zijn.

3.6 Risico beperkende maatregelen

3.6.1 Inleiding

Aangezien artikel 34 lid 3 IW 1990 en 34 lid 4 IW 1990 vrijwel overeenkomen met artikel 35 lid 5 IW 1990 wordt hieronder de G-rekening, het rechtstreeks storten naar de fiscus en de verklaring betalingsgedrag niet in het kader van de ketenaansprakelijkheid behandeld. Een inlener die zijn werk uitbesteed loopt het risico dat hij aansprakelijk wordt gesteld voor de niet-betaalde loonbelasting en sociale verzekeringspremies van zijn uitlener.⁹⁷ In hoofdzaak kan de inlener dit risico op drie manieren minimaliseren. Ten eerste kan de inlener kritisch nagaan of de uitlener wel een betrouwbare partij is. Een verklaring betalingsgedrag van de fiscus kan daarbij een hulpmiddel zijn. Ten tweede kan de inlener de verschuldigde belasting en premies overmaken naar een de G-rekening van de uitlener. Ten derde kan de inlener de verschuldigde belasting en premies rechtstreeks storten naar de fiscus. In paragraaf 3.6.2 zal worden ingegaan op de behandeling van de verklaring betalingsgedrag van de fiscus. In paragraaf 3.6.3 en in paragraaf 3.6.4 zal respectievelijk de G-rekening en de rechtstreekse storting worden besproken. In paragraaf 3.6.5 zal het depotstelsel worden besproken. Er zal worden afgesloten met een conclusie.

3.6.2 Verklaring betalingsgedrag fiscus

Als ondernemer kun je op allerlei manieren⁹⁸ de betrouwbaarheid van de uitlener onderzoeken. Een veel gebruikt hulpmiddel bij de bepaling van de betrouwbaarheid van de uitlener is de verklaring van goed betalingsgedrag die bij de fiscus is aan te vragen door de uitlener. Een dergelijke verklaring betekent dat tot de datum van aanvraag de aangiften

⁹⁷ J.H.P.M. Raaijmakers, Ketenaansprakelijkheid, Deventer: Kluwer 2011, p. 127.

⁹⁸ Handelsregister van de Kamer van Koophandel, vestigingsvergunning, jaarrekeningen, rechtsvorm, certificering, accountantsverklaring.

loonbelasting tijdig zijn gedaan en dat ook tijdig afdrachten op die aangiften hebben plaatsgevonden.⁹⁹ Dit betekent nog niet dat de aangiften juist zijn ingevuld. De uitlener kan immers ook arbeidskrachten hebben die niet verantwoord zijn in zijn administratie, waardoor er alsnog sprake kan zijn van een onbetrouwbare partij. Tot eind 1992 kon de inlener te weten komen of er bepaalde arbeidskrachten niet verantwoord waren in de administratie van de uitlener, omdat de bedragen waren opgenomen die de uitlener per maand of per kwartaal moest afdragen aan loonbelasting en premies volksverzekeringen. Deze gegevens maakten inzichtelijk hoeveel arbeidskrachten er ongeveer werkten in de onderneming. Op deze wijze kon de inlener globaal bepalen voor hoeveel arbeidskrachten aangifte en afdracht plaatsvonden.¹⁰⁰ Tegenwoordig worden de bedragen wegens privacyredenen niet meer op de verklaring betalingsgedrag fiscus gezet waardoor het belang van deze verklaring is afgenomen. Uit de Memorie van Toelichting van het wetsvoorstel 15 697 blijkt dat dit één van de redenen is dat de verklaring betalingsgedrag geen echte vrijwaringsverklaring is geworden. Een dergelijke verklaring geeft volgens de wetgever onvoldoende inzicht of een uitlener ook echt bonafide is of niet. De Staatssecretaris heeft zelfs aangegeven om de verklaring af te schaffen, omdat inleners dachten dat ze met een verklaring betalingsgedrag overtuigd waren dat de uitlener bonafide was.¹⁰¹ Afschaffing van de verklaring betalingsgedrag is niet gebeurd omdat volgens het kabinet de verklaring een hulpmiddel kan zijn bij het bepalen of een uitlener bonafide is of niet.¹⁰²

Het is belangrijk om te beseffen dat ondanks een juiste verklaring van betalingsgedrag er sprake kan zijn van een malafide ondernemer.¹⁰³ De verklaring betalingsgedrag is geregeld in de Leidraad Invordering 2008.¹⁰⁴ Er zijn twee soorten verklaringen die afgegeven kunnen worden: de 'schone' verklaring en de voorbehoudverklaring.¹⁰⁵ Een schone verklaring geeft aan dat de formele belastingschuld tot het moment van afgifte door de uitlener is voldaan. Een voorbehoudverklaring is een verklaring die wordt afgegeven in het geval de uitlener een betalingsregeling of uitstel van betaling heeft gekregen voor haar belastingschulden. De wetgever acht het essentieel om deze informatie te delen met de inlener die een verklaring betalingsgedrag afgeeft. Op grond van artikel 35.12.6 Leidraad Invordering 2008 is bepaald

⁹⁹ J.H.P.M. Raaijmakers, *Ketenaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer 2011, p. 128..

¹⁰⁰ *Idem*, p. 129.

¹⁰¹ Kamerstukken II, vergaderjaar 2007-2008, 29 407 en 17050, nr. 358, blz. 5.

¹⁰² Kamerstukken II, vergaderjaar 1988-1989, 17 050, nr. 99, blz. 18-19.

¹⁰³ A contrario geldt dat een onjuiste verklaring ook kan voorkomen bij bonafide ondernemers.

¹⁰⁴ Artikel 35.12 Leidraad Invordering 2008.

¹⁰⁵ Artikel 35.12.2 Leidraad Invordering 2008.

dat de ontvanger niet aansprakelijk is voor enig nadeel dat voortvloeit uit het gebruik van de verklaring, ook niet in het geval er sprake is van een ten onrechte afgegeven ‘schone’ verklaring. Dit is het geval indien op het moment van de afgegeven ‘schone’ verklaring formeel nog loonheffingen verschuldigd zijn, waartegen geen bezwaar- of een (hoger) beroepschrift is ingediend en waarvoor geen betalingsregeling is getroffen. De CRvB oordeelde, dat gelet op de ernst van de tijdens de looncontrole geconstateerde tekortkomingen, een meer adequate en voortvarende reactie van het UWV had mogen worden verwacht in die zin dat, vooruitlopende op het controlerapport, geen verklaringen van goed betalingsgedrag aan de premieplichtige meer werden afgegeven.¹⁰⁶ Rechtbank Breda¹⁰⁷ heeft in 2006 beslist dat de aansprakelijkgestelde niet aansprakelijk kan worden gesteld ingeval er sprake is van een ten onrechte afgegeven verklaring goed betalingsgedrag door de ontvanger. In bovenstaand geval heeft de verklaring goed betalingsgedrag dus een vrijwarende werking. Ik ben het niet eens met *Raaijmakers*¹⁰⁸ dat het verdedigbaar is om de gevolgen van de afgifte van een onjuiste verklaring ook door te laten werken tot na de datum van afgifte. Als argument geeft *Raaijmakers*¹⁰⁹ aan dat wanneer er geen verklaring is afgegeven, wat impliciet inhoudt dat de uitlener niet aan zijn betalingsverplichtingen voldoet, dit tot gevolg had dat de aansprakelijkgestelde (i) de openstaande facturen niet betaalt dan wel (gedeeltelijk) op de G-rekening of rechtstreeks gestort en (ii) geen verdere zaken meer gedaan had met die uitlener. Dit had volgens *Raaijmakers*¹¹⁰ tot gevolg dat de inlener ook voor de periode na datum van afgifte van de verklaring betalingsgedrag niet aansprakelijk was. Mijns inziens is deze redenering te voorbarig. Het is niet altijd zo dat wanneer er geen verklaring van goed betalingsgedrag is afgegeven de inlener geen verdere zaken zal doen met de uitlener en de openstaande facturen niet zal betalen. Tevens kan het zo zijn dat na deze onjuiste afgifte van goed betalingsgedrag de loonbelasting correct wordt afgedragen. Mijns inziens zou de lijn van de rechter gevolgd moeten worden dat de verklaring goed betalingsgedrag een beeld geeft over het betalingsgedrag van de uitlener over de periode voorafgaand aan de afgifte van deze verklaring en niet over de periode na afgifte van deze verklaring.¹¹¹ De inlener kan zijn risico beperken door eens per maand een verklaring betalingsgedrag op te vragen bij de fiscus. Een uitzondering zou ik daarentegen willen maken voor de loonbelastingschuld die ontstaat

¹⁰⁶ CRvB 8 december 2005, nrs. 03/5765 CSV.

¹⁰⁷ Rechtbank Breda 30 mei 2006, nr. AWB 05/1560, V-N 2007/6.22.

¹⁰⁸ J.H.P.M. Raaijmakers, *Ketenaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer 2011, p. 134.

¹⁰⁹ *Ibid.*

¹¹⁰ *Ibid.*

¹¹¹ Rechtbank Almelo 4 oktober 1995, V-N 1995, blz. 4254.

binnen één maand na afgifte van de verklaring goed betalingsgedrag. In deze situatie zou ik wel de aansprakelijkheid willen uitsluiten voor de aansprakelijk gestelde ondernemer.

De arresten van 19 december 2008¹¹² hebben gezorgd dat de vrijwarende werking van de verklaring betalingsgedrag voorgoed verleden tijd was. In Hof 's-Hertogenbosch 26 april 2006¹¹³ is bepaald dat de verklaring betalingsgedrag een hulpmiddel is bij de selectie van uitleners en niet meer dan dat. Kortom; tegenwoordig kunnen aan de verklaringen goed betalingsgedrag geen vrijwaringsrechten worden ontleend.

3.6.3 G-rekening

De wet voorziet in de mogelijkheid voor de inlener om het bedrag van de aansprakelijkheid (dus niet de aansprakelijkheid zelf) te beperken. Op grond van art. 34 lid 3 IW 1990 wordt dat onder voorwaarden verminderd met het bedrag dat de inlener op de geblokkeerde rekening, de G-rekening van de uitlener, heeft gestort.¹¹⁴ Op grond van artikel 34 lid 3 IW 1990 moet er worden voldaan aan onderstaande voorwaarden.

Ten eerste moet er op grond van artikel 34 lid 3 IW 1990 een overeenkomst zijn tussen de inlener en de uitlener waaruit blijkt dat de inlener een bedrag ter voldoening van loonbelasting, omzetbelasting en sociale verzekeringspremies in verband met het verrichten van werkzaamheden door een ter beschikking gestelde werknemer, alsmede met dat ter beschikking stellen zal storten op de G-rekening van de uitlener. Een belangrijk onderscheid dient gelijk te worden gemaakt. De bovenstaande overeenkomst tussen de uitlener en de inlener verschilt van de meerpartijenovereenkomst die gesloten wordt tussen de uitlener, de kredietinstelling en de belastingdienst om een G-rekening te openen. De overeenkomst tussen de uitlener en de inlener is er specifiek voor bedoeld dat de uitlener de gestorte bedragen alleen ten behoeve van de afdracht van loonheffingen zal gebruiken.¹¹⁵ De inlener zal hier ook op moeten toezien, op de consequentie van niet toepassing van artikel 34 lid 3 IW 1990 op grond van artikel 34 lid 4 IW 1990.¹¹⁶

¹¹² Rechtbank Haarlem 11 november 2008, nr. 07/3870, LJN BG4113; Hof 's-Hertogenbosch 26 september 2006, nr. 04/00015; Hof 's-Hertogenbosch 26 april 2006, nr. 03/01512, V-N 2006/59.2.13.

¹¹³ Hof 's-Hertogenbosch 26 april 2006, nr. 03/01512, V-N 2006/59.2.13.

¹¹⁴ Van der Voort Maarschalk, Artikelsgewijs commentaar, Artikel 34 IW 1990 Inlenersaansprakelijkheid, 2012.

¹¹⁵ Direct of indirect via doorstorting naar een andere G-rekening.

¹¹⁶ Toelichting Uitvoeringsregeling Inlenersaansprakelijkheid, V-N 1998, blz. 2797 en artikel 35, paragraaf 11, lid 1 Leidraad Invordering 2008.

Ten tweede zal de uitlener deze rekening moeten aanhouden bij een financiële onderneming die op grond van de Wet op het financieel toezicht in Nederland het bedrijf van bank mag uitoefenen. Op grond van artikel 34 lid 6 IW 1990 kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de toepassing van het derde lid. In uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004 is een van de belangrijkste aandachtspunten dat de fiscus een pandrecht vestigt op de geblokkeerde G-rekening. Dit pandrecht ontstaat wanneer er voor het eerst geld bijgeschreven wordt op de G-rekening.¹¹⁷ Indien de uitlener haar belastingschulden niet kan voldoen kan de belastingdienst dit pandrecht uitwinnen.

Indien aan de vereisten voor een vrijwarende betaling uit artikel 6 van de uitvoeringsregeling¹¹⁸ zijn voldaan is er sprake van een vrijwaring tot de hoogte van het gestorte bedrag. Het maakt daarbij niet uit of dit bedrag uiteindelijk wel terecht komt bij de fiscus.¹¹⁹ Indien niet aan de vereisten van artikel 6 van de uitvoeringsregeling zijn voldaan, wordt de aansprakelijkheid verminderd met stortingen die de fiscus hebben bereikt. Mijns inziens is de wettekst van artikel 34 lid 3 IW 1990 hierover niet duidelijk. Ik stel dan ook voor om een verwijzing naar lid 6 van de uitvoeringsregeling op te nemen in artikel 34 lid 3 IW 1990.¹²⁰ Op deze wijze wordt het voor belanghebbenden (lees: belastingadviseurs) inzichtelijker dat er nog aan bepaalde voorwaarden moet worden voldaan om een vrijwaring te verkrijgen tot het gestorte bedrag, ongeacht of deze bedragen de fiscus hebben bereikt.

De factuur van de uitlener zal moeten voldoen aan alle eisen van art. 35 Wet OB 1968 en vermeldt (i) het nummer of kenmerk van de overeenkomst met de inlener, (ii) het tijdvak of de tijdvakken waarin de gefactureerde werkzaamheden zijn verricht en (iii) de naam van het werk.¹²¹ Bij de betaling moet het nummer van de factuur (of een ander uniek (identificatie)nummer) worden vermeld waarmee de factuur terstond of vrijwel terstond kan worden teruggevonden in de administratie van de inlener.¹²² De inlener moet zijn administratie zodanig hebben ingericht dat daarin terstond of vrijwel terstond kunnen worden teruggevonden (i) de overeenkomst met de uitlener (of de inhoud van de overeenkomst), (ii)

¹¹⁷ J.H.P.M. Raaijmakers, Het wetsvoorstel Vervanging G-rekeningensysteem door depotstelsel, Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2008/01, p.1.

¹¹⁸ Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004.

¹¹⁹ Artikel 35.5.1 Leidraad Invordering 2008. Dit was voor 1 oktober 2003 niet het geval. Daarbij werd er geen vrijwaring verleend indien het bedrag niet terecht kwam bij de fiscus.

¹²⁰ Geldt evenmin voor de ketenaansprakelijkheid, artikel 35 lid 5 IW 1990.

¹²¹ Van der Voort Maarschalk, Artikelsgewijs commentaar, Artikel 34 IW 1990 Inlenersaansprakelijkheid, 2012.

¹²² Ibid.

gegevens over de nakoming, waaronder een registratie van personen die werk hebben verricht alsmede van de dagen waarop en de uren die zij hebben gewerkt en (iii) de betalingen die de inlener heeft gedaan.¹²³ Op deze wijze kan worden beoogd dat de betaling van de inlener kan worden gekoppeld aan de belastingschuld van de uitlener die hoort bij de werkzaamheden die zijn verricht aan de inlener.¹²⁴

Aangezien het aantrekkelijk is voor de inlener om een zo hoog mogelijk bedrag¹²⁵ te storten op de geblokkeerde G-rekening van de uitlener komt het vaak voor dat er een te hoog bedrag op de G-rekening blijft staan.¹²⁶ Ook kan het zijn dat de belastingschulden al zijn betaald vanaf een vrije rekening of door middel van een rechtstreekse storting. De vraag is of deze bedragen van de G-rekening kunnen worden gehaald. Het antwoord luidt bevestigend. In artikel 10 uitvoeringsregeling¹²⁷ worden de voorwaarden besproken waaronder een G-rekening kan worden gedeblokkeerd. Op grond van artikel 10 uitvoeringsregeling zal de rekeninghouder ofwel de uitlener een schriftelijke verzoek moeten indienen bij de ontvanger om het bovenmatige saldo te gebruiken voor andere doeleinden dan het voldoen van loonbelasting. Indien aannemelijk is dat er sprake is van een min of meer duurzaam overtollig saldo zal de ontvanger bereid zijn de G-rekening voor dit bedrag te deblokken. Mijns inziens is het van belang dat de fiscus gedegen onderzoek uitoefent bij het bepalen of er sprake is van een overtollig saldo. Dit is van belang indien ten onrechte bedragen (achteraf gezien) van de geblokkeerde G-rekening zijn gehaald, waardoor het bedrag van de aansprakelijkheid van de aansprakelijk gestelde inlener kan worden verhoogd. Indien de ontvanger van mening is dat de rekening kan worden gedeblokkeerd bekijkt deze eerst of er nog andere belastingschulden zijn dan loon- en omzetbelastingsschulden. Indien dit het geval is zullen die verrekend worden met het uitbetaalde bedrag aan de rekeninghouder ofwel de uitlener.

In de praktijk komt misbruik ten aanzien van de G-rekening regelmatig voor.¹²⁸ In de meeste gevallen zal de rekeninghouder van de G-rekening de G-gelden voor een ander

¹²³ Ibid.

¹²⁴ Ibid.

¹²⁵ Vaak wordt ongeveer 50% van de looncomponent van de aannemingsom gestort op de G-rekening. Vaak ook een hoger percentage, waardoor er een bovenmatig saldo op deze rekening blijft staan.

¹²⁶ Tevens zal de inlener moeten voldoen aan de voorwaarden genoemd in artikel 6 uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004.

¹²⁷ Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004.

¹²⁸ <http://www.dakweb.nl/rh/96-11/96-11-33.HTM>.

doel gebruiken dan voldoening van loonbelasting en sociale verzekeringspremies.¹²⁹ Er worden bijvoorbeeld van de G-gelden auto's gekocht, geldleningen verstrekt of de G-gelden worden contant verkocht aan derde¹³⁰. Dit misbruik kan worden bestreden door een strafrechtelijke en/of een civielrechtelijke aanpak. Op strafrechtelijke basis kan de eigenaar van de G-rekening worden aangesproken op grond van artikel 348 Wetboek van Strafrecht (hierna Sr). Het G-geld wordt gezien als een goed in de zin van artikel 348 Sr. Dit goed komt toe aan de eigenaar van de G-rekening in dit geval de uitlener, maar eigenlijk behoudt de eigenaar dit goed ten behoeve van de fiscus. Ingeval de uitlener dit goed (lees: G-gelden) dus opzettelijk onttrekt aan het pandrecht van de fiscus is hij strafbaar op grond van artikel 348 Sr.¹³¹

De ontvanger kan ook op civielrechtelijke basis procederen. De ontvanger zal veelal moeten bewijzen of er sprake is van een onrechtmatige daad. Op grond van artikel 34 lid 3 IW 1990 is een overeenkomst tussen de inlener en de uitlener gesloten waaruit moet blijken dat de inlener een bedrag ter voldoening van loonbelasting en sociale verzekeringspremies in verband met de verrichten werkzaamheden zal storten op de G-rekening van de uitlener. Uit de letterlijke wettekst valt niet direct af te leiden dat deze G-gelden door de uitlener gebruikt moeten worden voor de voldoening van loonbelasting en sociale verzekeringspremies. De jurisprudentie¹³² bepaalt, mede in het licht van de doelstelling van dit artikel en de parlementaire geschiedenis rondom de Wet ketenaansprakelijkheid, dat de G-rekeningovereenkomst ook bewerkstelligt dat de uitlener deze bedragen zal moeten storten aan de ontvanger. Dit betekent dat de uitlener in strijd handelt met de G-rekeningovereenkomst en een onrechtmatige daad begaat jegens zowel de inlener als de ontvanger. De fiscus kan zich dus ook beroepen op deze overeenkomst en de voortvloeiende schade (lees: het verdwenen G-geld) verhalen op de G-rekeninghouder. Indien blijkt dat G-gelden van een G-rekening naar een andere G-rekening zijn gestort¹³³ en deze bedragen geen betrekking hebben op inlening of aanneming van werk kan zowel deze rechtspersoon als deze bestuurders aansprakelijk worden gesteld.¹³⁴ De fiscus kan dus in het

¹²⁹ Het is uiteraard alleen toegestaan om de gelden te gebruiken ter storting naar de fiscus of door te storten naar een andere G-rekening. Malafide ondernemers gebruiken daarentegen de G-rekening voor andere doeleinden terwijl dit niet is toegestaan.

¹³⁰ HR 26 februari 1991, nrs. 88 953 en 88 954, NJ 1991, 449.

¹³¹ Het is mijns inziens van belang dat het pandrecht op de G-rekening is gevestigd en niet op de G-gelden, waardoor het pandrecht in wezen niet het G-geld volgt.

¹³² HR 4 oktober 1991, nr. 14 341, NJ 191, 833.

¹³³ Dit komt vaak voor bij faillissementsfraude.

¹³⁴ Rechtbank Zutphen 26 augustus 2009, nr. 100937/HAZA 09-289, RI 2010, 38.

geval het geld wordt overboekt naar een andere G-rekening de schade verhalen op de twee G-rekeninghouders.

In beginsel, als aan de voorwaarden van lid 6 uitvoeringsregeling is voldaan, heeft de inlener een vrijwaring tot het gestorte bedrag verkregen. Dit kan anders zijn indien de belastingdienst bewijst dat artikel 34 lid 4 IW 1990 van toepassing is. Op grond van artikel 34 lid 4 IW 1990 'kan de inlener zijn aansprakelijkheid niet inperken indien hij redelijkerwijs wist of redelijkerwijs moest kunnen vermoeden dat de uitlener in gebreke zou blijven om het gestorte bedrag aan te wenden voor de betaling van de loonbelasting, omzetbelasting en sociale verzekeringspremies'. Op deze wijze verkrijgt de inlener geen vrijwaring voor het gestorte bedrag, waardoor de fiscus alsnog een bedrag kan innen.

3.6.4 Rechtstreeks storten naar fiscus

Een derde manier om het risico van aansprakelijkheid in te perken is om de verschuldigde belasting en premies rechtstreeks te storten naar de fiscus. Er zijn verschillende redenen waarom ondernemers kiezen voor het systeem van rechtstreeks storten boven het G-rekeningensysteem. Ten eerste heeft het rechtstreeks storten met name sedert het eind van de jaren tachtig een enorme vlucht genomen omdat in die tijd de fraude en het misbruik van de G-rekening van algemene bekendheid werden.¹³⁵ Ten tweede leverde een betaling op de G-rekening slechts een wettelijk vermoeden van betaling op. De inlener en de uitlener kregen geen vrijwaring tot het gestorte bedrag tot 1 oktober 2003 voorzover het bedrag de fiscus niet bereikte. Na 1 oktober kreeg de inlener wel vrijwaring tot het gestorte bedrag, ongeacht of het bedrag terecht kwam bij de fiscus, indien hij aan bepaalde administratieve voorwaarden had voldaan. Door de gewoonte van het gebruik van rechtstreeks storten is dit systeem waarschijnlijk nog steeds populair. Ten derde hadden sommige ondernemers geen G-rekening omdat de banken daar kosten voor berekenden.

Opmerkelijk is dat er nooit een wettelijke grondslag voor het rechtstreeks storten is geweest. Pas in het Besluit van 25 februari 1997¹³⁶ zijn er voor het eerst beleidsregels opgesteld over de werking van het rechtstreeks storten. Onder rechtstreeks storten wordt verstaan het overmaken van de ter zake van de ingeschakelde arbeidskrachten verschuldigde loonbelasting

¹³⁵ J.H.P.M. Raaijmakers, *Ketenaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer 2011, p. 167.

¹³⁶ Besluit van 25 februari 1997, nr. AFZ 96/4390H, V-N 1997, blz. 1139. Thans opgenomen in artikel 35.6.1 Leidraad Invordering 2008.

en sociale verzekeringspremies naar de Belastingdienst/Centrale betalingsadministratie (CBA) te Apeldoorn.¹³⁷

Als de inlener ten behoeve van zijn uitlener de over het werk verschuldigde loonheffingen rechtstreeks heeft gestort bij het (CBA), dan strekt deze betaling tot vermindering van de primaire aansprakelijkheid mits de betaling voldoende is gespecificeerd.¹³⁸ De inlener vermeld daarbij een aantal gegevens zoals de naam, adres, woonplaats, loonbelastingnummer, tijdvak en aangifte waarop de betaling betrekking heeft. Tevens wordt er een omschrijving van het werk gegeven waarvoor wordt gestort. De uitlener kan schriftelijk aan het CBA aangeven hoe hij het saldo wil verdelen. De uitlener kan door middel van een verzoek aan het CBA het bovenmatige saldo van de rekening afhalen. In de praktijk wordt dezelfde procedure gevolgd als bij het deblokken van de G-rekening.

Een discussiepunt van technische aard is dat de wetgever heeft aangegeven dat ‘het rechtstreeks storten naar *civielrechtelijke maatstaven* dient te gelden als betaling van de belasting- of premieschuld van de onderaannemer’.¹³⁹ De wetgever heeft gekozen om aansluiting te zoeken bij de civielrechtelijke vorm, omdat het rechtstreeks storten nergens in een fiscale wet is neergelegd. Uit de kamerstukken leid ik af dat van een civielrechtelijke betaling pas gesproken kan worden indien er een betaling is van een daadwerkelijke schuld. Dit is niet de materiële schuld maar de formele schuld. Op grond van artikel 6.1 BW kan een verbintenis slechts ontstaan op basis van de wet. Dus alleen wanneer er sprake is van een formele belastingschuld kan er sprake zijn van een verbintenis. Dit betekent dat doorwerkend naar de rechtstreekse stortingen, alleen vrijwaring kan worden gekregen voor stortingen die samenhangen met een formele belastingschuld. Dit wordt ook wel een gerichte betaling genoemd. Tegenwoordig storten inleners hun bedrag naar het CBA voordat er een aangifte of aanslag van de uitlener is.¹⁴⁰ In dit geval is er dus geen sprake van een gerichte betaling, maar van een ongerichte betaling. Ik deel de mening van *Raaijmakers*¹⁴¹ dat er theoretisch dus pas sprake is van een vrijwarende betaling indien er bij de uitlener een geformaliseerde belastingschuld tot stand is gekomen. In de praktijk wordt hier aan voorbij gegaan.

¹³⁷ J.H.P.M. Raaijmakers, *Ketenaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer 2011, p. 167.

¹³⁸ 35.6.1 Leidraad Invordering 2008.

¹³⁹ Kamerstukken II, vergaderjaar 1995-1996, 23 470, nr. 11, blz. 14.

¹⁴⁰ J.H.P.M. Raaijmakers, *Ketenaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer 2011, p. 171.

¹⁴¹ *Ibid.*

3.6.5 Invoering depotstelsel

In dit hoofdstuk is besproken dat de aansprakelijk gestelde ondernemer het bedrag voor waar hij aansprakelijk zou kunnen worden gesteld op twee wijze kan verminderen. Ten eerste kan de ondernemer een deel van het factuurbedrag¹⁴² storten op de G-rekening van een G-rekeninghouder. Ten tweede kan de ondernemer het bedrag rechtstreeks storten naar de Centrale Betalingsadministratie van de Belastingdienst in Apeldoorn (CBA). Per 1 januari 2014 zal het depotstelsel worden ingevoerd.¹⁴³ In weze zal de G-rekening verdwijnen en het voor het ‘informele’ rechtstreeks storten wettelijke bepalingen worden opgenomen. Mijns inziens zal de invoering van het depotstelsel leiden tot een eenvoudigere en effectievere regeling dan de twee oude vrijwaringssystemen. Aangezien in hoofdstuk 3 al aandacht is besteed aan de inhoudelijke aspecten van de G-rekening en het rechtstreeks storten zal hieronder kort worden ingegaan op het depotstelsel. Als reden voor het afschaffen van het G-rekeningenstelsel worden de volgende argumenten aangevoerd: ten eerste dateert het huidige G-rekeningenstelsel uit 1982 en is naderhand nauwelijks aangepast aan de eisen van de tijd. Aanpassingen van de huidige software bij de belastingdienst zijn niet meer mogelijk en nieuwe software voor het inningsstelsel bij de belastingdienst wordt ontwikkeld, waardoor er een efficiëntievoordeel kan worden bereikt. Ten tweede is het G-rekeningsysteem voor de belastingdienst een arbeidsintensief systeem wat veel tijd kost. Het budgettaire voordeel volgens de Memorie van Toelichting kan oplopen tot 24 miljoen euro. Ten derde is een G-rekening een commercieel onaantrekkelijk product voor het bankwezen. Mijns inziens is er nog een vierde reden. Mede in het licht van misbruik en fraude van G-rekeningen is vanaf de jaren tachtig rechtstreeks storten een gewoonte geworden, terwijl deze informele handelswijze niet op enige wettelijke bepaling is gebaseerd. Mijns inziens heeft de wetgever met de invoering van het depotstelsel ook een wettelijke basis willen creëren voor het rechtstreeks storten.

Het depotstelsel houdt net als bij de G-rekening en het rechtstreeks storten in dat er een vrijwaring wordt verleend voor een deel van hun factuur bestemd voor loonbelasting en premies wat op de depotrekening is gestort. Mijns inziens is dit systeem eenvoudig in de uitvoering voor zowel de fiscus als voor de aansprakelijk gestelde onderneming. Immers de aansprakelijkgestelde hoeft alleen maar een bepaald percentage (vaak: 40%) van het factuurbedrag te storten op het depotstelsel van de ontvanger en de ontvanger kan dit bedrag

¹⁴² In de praktijk ongeveer 40%.

¹⁴³ Zie bijlage 1 voor wetsvoorstel depotstelsel.

gebruiken voor de inning van de loonheffingen. Tevens is het depotstelsel effectief voor de fiscus. De doelstellingen¹⁴⁴ van de fiscus worden op deze wijze effectief behaald.¹⁴⁵ Het depotstelsel bevordert de inning van belastingen, omdat het deel van het factuurbedrag al op het depot van de ontvanger staat. Tevens wordt misbruik van malafide uitleners/onderaannemers aangepakt, omdat deze geen misbruik kunnen maken van het depot. Immers zij zijn geen eigenaar meer.

Door de invoering van het depotstelsel heeft de inlener of de aannemer dus maar één keuze om gevrijwaard te worden in plaats van twee keuzes. Complexe situaties waarbij een deel van het bedrag wordt gestort op de G-rekening en een deel rechtstreeks, zullen niet meer voorkomen waardoor het vrijwaringsysteem¹⁴⁶ wordt vereenvoudigd. De depotrekening staat op naam van de ontvanger en wordt gehouden bij een financiële onderneming die ingevolge de Wet op het financieel onder toezicht staat in Nederland. In feite komt het erop neer dat de ontvanger onder het depotstelsel een rekening aanhoudt bij een bank en uitleners/onderaannemers de mogelijkheid biedt om geld bij hem in bewaring te geven. De depotbegunstigde is in dit geval de uitlener of de onderaannemer. In dit opzicht verschilt de depotrekening met de G-rekening omdat deze op naam (lees: eigenaar) staat van de uitlener of de onderaannemer. Een ander verschil is dat er op een G-rekening een pandrecht wordt gevestigd ten behoeve van de ontvanger. Dit pandrecht is niet meer nodig, omdat de ontvanger eigenaar is van de rekening, gehouden bij een bankinstelling. De ontvanger is dus de eigenaar van de rekening, waardoor deze in tegenstelling tot de G-rekening eenvoudiger en effectiever de loonbelasting en sociale premies kan innen. De uitlener of onderaannemer zal de gestorte bedragen moeten aanwenden voor de verschuldigde loonbelasting en de sociale verzekeringspremies. Wanneer de uitlener of onderaannemer in gebreke blijft bij deze betaling kan de ontvanger/eigenaar ook zelf besluiten om de bedragen aan te wenden voor deze doeleinden. Tevens zal er op de rekening rente worden berekend. Mijns inziens zal de invoering van het depotstelsel tot een effectievere en eenvoudigere regeling leiden dan het oude vrijwaringsysteem.¹⁴⁷

¹⁴⁴ Bestrijden malafide uitzendbureaus, bevorderen inning van belastingen, bestrijden van oneerlijke concurrentie.

¹⁴⁵ Of het depotstelsel rechtvaardig is kan ik geen uitspraak over doen.

¹⁴⁶ Combinatie van G-rekening en rechtstreeks storten.

¹⁴⁷ Of de regeling rechtvaardiger en eenvoudiger wordt voor de aansprakelijkgestelde onderneming kan mijns inziens geen verschil worden ontdekt met het oude vrijwaringsysteem.

3.6.6 Tussenconclusie

In hoofdzaak kan de inlener zijn inlenersrisico op drie manieren indekken. Ten eerste kan de inlener kritisch nagaan of de uitlener wel een betrouwbare partij is. Een verklaring betalingsgedrag van de fiscus kan daarbij een hulpmiddel zijn. Een verklaring betalingsgedrag wil zeggen dat de partij in kwestie heeft voldaan aan haar loonbelastingverplichtingen. Dit wil nog niet zeggen dat er daadwerkelijk sprake is van een bonafide onderneming. In het geval de fiscus een onterecht verklaring betalingsgedrag afgeeft, mag de inlener daar op vertrouwen en kan hij niet aansprakelijk worden gesteld. Ten tweede kan de inlener de verschuldigde belasting en premies overmaken naar een de G-rekening van de uitlener. Indien er sprake is van een overeenkomst tussen de uitlener en de inlener, de rekening wordt aangehouden bij een bank en aan de voorwaarden van lid 6 uitvoeringsregeling is voldaan kan de inlener vrijwaring krijgen tot het gestorte bedrag. Ten derde kan de inlener de verschuldigde belasting en premies rechtstreeks storten naar de fiscus. Opmerkelijk is dat het systeem van rechtstreeks storten nergens in de wet is geregeld. Als de inlener ten behoeve van zijn uitlener de over het werk verschuldigde loonheffingen rechtstreeks heeft gestort (bij het CBA), dan strekt deze betaling tot vermindering van de primaire aansprakelijkheid mits de betaling voldoende is gespecificeerd. Per 1 januari 2014 wordt het depotstelsel ingevoerd. Mijns inziens zal de invoering van het depotstelsel tot een effectiever en eenvoudiger regeling leiden.

3.7 Disculpatie

Op grond van artikel 34 lid 5 IW 1990 geldt de inlenersaansprakelijkheid niet *‘met betrekking tot de loonbelasting en de omzetbelasting , verschuldigd door de uitlener, indien aannemelijk is dat het niet betalen door de uitlener noch aan hem noch aan een inlener is te wijten’*. Wanneer er niet aan deze cumulatieve voorwaarden wordt voldaan, is deze bepaling niet van toepassing. De vraag is waar de grens ligt tussen het verwijtbare en het niet-verwijtbare voor zowel de uitlener als de inlener? Uit de jurisprudentie komt naar voren dat van een uitlener mede verwacht mag worden dat hij een zorgvuldige administratie voert en de wettelijke verplichtingen naleeft.¹⁴⁸ Hierbij moet gedacht worden aan het opmaken van loonstaten, doen van aangiften en afdrachten. Tevens zal de uitlener een zodanige prijs berekenen voor haar werkzaamheden om de verschuldigde loonbelasting en premies te kunnen voldoen.¹⁴⁹ In het algemeen kan de uitlener zich alleen maar beroepen op niet-verwijtbaar gedrag indien

¹⁴⁸ Kantongerecht Delft 3 juni 1993, nr. 92/2195, V-N 1993, blz. 2536.

¹⁴⁹ CRvB 27 mei 1992, premie 1990/350, RSV 1993/8.

er sprake is van onvoorziene omstandigheden. Hierbij kan gedacht worden aan een economische recessie en het failliet gaan van een grote debiteur.¹⁵⁰ De voorgaande twee argumenten mogen niet al te lichtzinnig aangenomen worden. Indien de uitlener namelijk geen voorzorgsmaatregelen heeft genomen, kan er sprake zijn van verwijtbaar gedrag. Een inlener zal niet verwijtbaar handelen indien hij getracht heeft met zorgvuldigheid de uitleners te selecteren en verklaringen op te vragen bij de fiscus over het betalingsgedrag van de geselecteerde uitleners. Tevens zal de inlener tegen een zodanige prijs zijn werk uitbesteden dat hij weet of redelijkerwijs kan weten dat de uitlener hieruit haar financiële verplichtingen kan voldoen.¹⁵¹ Het al dan niet storten op een G-rekening heeft geen invloed op het al dan niet verwijtbaar handelen. Uit de jurisprudentie komt naar voren dat in de praktijk een inlener meestal geen verwijt treft.¹⁵² Alleen wanneer de inlener haar facturen niet betaalt of een te lage prijs berekent, kan er sprake zijn van verwijtbaar gedrag. Dus vaak zal er wel aan de twee voorwaarde zijn voldaan. Uit de parlementaire stukken van de ketenaansprakelijkheid is op te merken dat de woorden ‘indien aannemelijk is’ meebrengen dat de rechter de vrijheid heeft om de bewijslast naar redelijkheid te verdelen.¹⁵³¹⁵⁴ Desalniettemin wordt in de praktijk aangenomen dat degene die zich op een bepaling beroept ook de bewijslast draagt¹⁵⁵ In de praktijk betekent dit dus de aansprakelijkgestelde ofwel de inlener. Deze zal dus moeten bewijzen dat zowel hemzelf als de uitlener geen verwijt treft. *Raaijmakers*¹⁵⁶ geeft aan dat de belastingdienst niet zomaar een inlener aansprakelijk mag stellen zonder de vraag te stellen of er wel sprake is van verwijtbaar gedrag aan de zijde van de uitlener. Indien er geen sprake is van verwijtbaar gedrag aan de zijde van de uitlener is het vaak zo dat de inlener ook geen verwijtbaar gedrag heeft vertoond. Wanneer er wel sprake is van verwijtbaar gedrag aan de zijde van de uitlener dan kan de aansprakelijkheidsstelling worden ingeroepen. *Raaijmakers*¹⁵⁷ stelt voor om zowel in artikel 34 lid 5 IW 1990 als in artikel 35 lid 6 IW 1990 een voorwaarde toe te voegen dat eerst tot aansprakelijkstelling van de inlener kan worden overgegaan indien de belastingdienst aannemelijk heeft gemaakt dat de uitlener een verwijt is te maken voor het feit dat hij zijn premies en loonbelasting niet heeft betaald. Ik deel de mening van *Raaijmakers* dat het vreemd is dat de ontvanger de inlener

¹⁵⁰ J.H.P.M. Raaijmakers, *Ketenaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer 2011, p. 54.

¹⁵¹ *Idem* p. 53.

¹⁵² *Ibid.*

¹⁵³ Kamerstukken II, vergaderjaar 1980-1981, 15 697, nr. 7, blz. 7-8.

¹⁵⁴ J.H.P.M. Raaijmakers, *Ketenaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer 2011, p. 55.

¹⁵⁵ Rechtbank Dordrecht 25 mei 1994, V-N 1994, blz. 2181.

¹⁵⁶ J.H.P.M. Raaijmakers, *Ketenaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer 2011, p. 56.

¹⁵⁷ *Ibid.*

aansprakelijk kan stellen zonder aannemelijk te maken dat er bij de uitlener sprake is van een verwijt. Daarentegen ben ik anders dan *Raaijmakers* van mening dat deze voorwaarde beter kan worden opgenomen in de leden 1 van de artikelen 34 IW 1990 en 35 IW 1990 en de leden 5 en 6 van respectievelijk artikel 34 IW 1990 en 35 IW 1990 te schrappen. Aangezien in de praktijk een verwijtbaar gedrag aan de zijde van de inlener vrijwel nauwelijks voorkomt, speelt vaak alleen nog de discussie over de verwijtbaarheid aan de zijde van de uitlener. Deze systematiek heeft mijns inziens twee voordelen. Ten eerste zal de fiscus moeten bewijzen dat er sprake is van verwijtbaar gedrag aan de zijde van uitlener. Dit vind ik niet onredelijk, omdat de fiscus de inlener aansprakelijk stelt. Ten tweede wordt de bewijslast van de inlener verlicht omdat de fiscus de reden van het verwijtbaar gedrag zal moeten aantonen. Hiertegen kan de inlener dan eenvoudiger tegenbewijs leveren dan in het geval er helemaal geen argumentatie wordt gegeven.

3.8 Koop en verkoop

Op grond van artikel 34 lid 7 IW 1990 is dit artikel niet van toepassing *'indien de werkzaamheden die door de ter beschikking gestelde werknemer zijn verricht, ondergeschikt zijn aan een tussen de uitlener en de inlener, dan wel tussen de doorlener en de inlener, gesloten overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak'*. Uit de Memorie van Toelichting blijkt dat de uitlener voldoende verhaal zal bieden, waardoor aansprakelijkheid van de inlener niet nodig zal zijn.¹⁵⁸ Tevens ligt de nadruk volgens de wetgever op een koopovereenkomst en niet op een overeenkomst van inlening van personeel of aanneming van werk. Wanneer er sprake is van ondergeschiktheid dient er te worden gekeken naar de verhouding tussen de kosten van de bijkomende werkzaamheden en de koopprijs waarin die kosten zijn begrepen.¹⁵⁹ Uit de jurisprudentie blijkt dat wanneer het premieloon 9% van het factuurbedrag uitmaakt deze uitzonderingsbepaling toepassing kan vinden.¹⁶⁰ In de casus ging het om het leggen en kopen van een vloerbedekking. De woningbouwvereniging besteedde dit werk uit aan X. X ging failliet waardoor de woningbouwvereniging aangesproken werd voor de belasting- en premieschulden. In andere jurisprudentie bleek dat een loonsom van 23% van de totale overeenkomst niet genoeg was om de uitzonderingsbepaling toe te laten passen.¹⁶¹ Beseft moet worden dat op basis van deze casuïstische jurisprudentie geen scheidslijn kan

¹⁵⁸ Kamerstukken II, 1978-1979, 15 697, nr. 3, p. 17.

¹⁵⁹ Leidraad invordering 1990 (par. 10, lid 1.b).

¹⁶⁰ CRvb 9 januari 1991, premie 1989/153, V-N 1991, blz. 2491.

¹⁶¹ CRvb 8 december 1993, premie 1992/215, V-N 1994, blz.918.

worden getrokken bij welk percentage de uitzonderingsbepaling wel of niet zou moeten worden toegepast.

3.9 Conclusie

De inlenersaansprakelijkheid is op 1 juli 1982 in werking getreden en is opgenomen in artikel 34 Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990). Artikel 34 IW 1990 regelt de hoofdelijke aansprakelijkheid van de inlener voor de loonheffingen (loonbelasting, premies volksverzekeringen, premie werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet) en omzetbelasting die de uitlener verschuldigd is ter zake van de bij hem in dienst zijnde arbeidskrachten welke hij ter beschikking heeft gesteld aan de inlener. In dit hoofdstuk zijn de belangrijkste facetten van de inlenersaansprakelijkheid behandeld. Aan bod gekomen kwamen; wanneer is er sprake van ter beschikkingstelling?, het onderscheid tussen aanneming van werk en inlening van personeel, de omvang en onderwerp van de aansprakelijkheid, het inlenersbegrip en de risico beperkende maatregelen. Tevens is kort ingegaan op de disculpatieregeling en de koop-verkoopovereenkomst

4. Ketenaansprakelijkheid

4.1 Inleiding

Aangezien de ketenaansprakelijkheid veel overlap vertoont met de inlenersaansprakelijkheid, wordt er niet ingegaan op artikel 35 lid 4 sub b, lid 5 en lid 6 IW 1990. Voor de bespreking van deze artikelen verwijs ik terug naar het voorgaande hoofdstuk, waarin de termen inlener en uitlener gelezen kunnen worden als aannemer en onderaannemer. De regeling van de ketenaansprakelijkheid is per 1 juli 1982 ingevoerd¹⁶² om het bewust niet betalen van premies voor sociale verzekeringen en loon- en omzetbelasting bij onderaanneming van werk tegen te gaan.¹⁶³ In dit hoofdstuk wordt inhoudelijk ingegaan op de belangrijkste facetten van artikel 35 IW 1990. Daarbij wordt geprobeerd om aansluiting te zoeken bij de wettelijke systematiek. Er zal worden afgesloten met een conclusie.

4.2 Artikel 35 lid 1 sub a IW 1990

Volgens artikel 35 lid 1 sub a IW 1990 is de aannemer aansprakelijk voor de loonbelasting die zijn onderaannemer en de volgende onderaannemers in de keten zijn verschuldigd in verband met het verrichten van werkzaamheden door de werknemers van de onderaannemers ter zake van een werk van stoffelijke aard.¹⁶⁴ Hieronder zullen de begrippen aannemer, onderaannemer, werk van stoffelijk aard en eigenbouwer worden toegelicht.

4.2.1 Aannemer

Onder aannemer wordt volgens artikel 35 lid 2 sub a IW 1990 verstaan: *'degene die zich jegens een ander, de opdrachtgever, verbindt om buiten dienstbetrekking een werk van stoffelijke aard uit te voeren tegen een te betalen prijs'*. De wetgever heeft niet aangesloten bij het begrip aanneming van werk in het Burgerlijk Wetboek, omdat zij een begrip wilde hebben dat gericht is op het proces van uitvoering en niet op de realisering van het werk. Het gaat immers om het verrichten van arbeid met betrekking tot het werk van stoffelijke aard. De definitie uit het Burgerlijk Wetboek luidt: *'aanneming van werk van stoffelijke aard is een overeenkomst waarbij de ene partij, de aannemer, zich verbindt voor de andere partij, de aanbesteder, tegen een bepaalde prijs een bepaald werk van stoffelijke aard tot stand te brengen'*.¹⁶⁵ Het begrip aanneming van werk is voor de Invorderingswet 1990 een autonoom

¹⁶² Wet van 4 juni 1981, Stb. 1981, 370, wetsvoorstel 15 697.

¹⁶³ Kamerstukken II, 1978-1979, 15 697, nr. 3, p. 9.

¹⁶⁴ Van der Voort Maarschalk, Artikelsgewijs commentaar, Artikel 35 IW 1990 Inlenersaansprakelijkheid, 2012.

¹⁶⁵ Kamerstukken II, vergaderjaar 1978-1979, 15 697, nr. 3, blz. 18.

begrip, dat een ruimere betekenis heeft dan het begrip aanneming van werk in het Burgerlijk Wetboek.¹⁶⁶ In het Burgerlijk Wetboek gaat het immers over het tot stand brengen van een werk van stoffelijke aard en derhalve niet over het uitvoeren van een werk van stoffelijke aard.¹⁶⁷ Dus ingeval er uiteindelijk geen product tot stand komt is de bepaling van de Invorderingswet wel van toepassing en de bepaling uit het Burgerlijk Wetboek niet. De Invorderingswet 1990 'hanteert derhalve een autonoom criterium, waarmee beoogd is tot uitdrukking te brengen dat niet slechts wordt bedoeld op het vervaardigen of veranderen van een stoffelijk object, maar veeleer, meer in het algemeen, op het verrichten van arbeid met betrekking tot een dergelijk object'.¹⁶⁸ Het IW 1990-begrip is dus gericht op het proces van de uitvoering van werkzaamheden, niet op de realisering van het werk.¹⁶⁹ In de praktijk is er veelal geen discussie of een onderneming als aannemer in de zin van de ketenaansprakelijkheid is aan te merken.¹⁷⁰ Het begrip dienstbetrekking wordt uitgelegd als dienstbetrekking in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964.¹⁷¹ Het is belangrijk om te beseffen dat hieronder ook de fictieve dienstbetrekkingen genoemd in artikel 3 en 4 LB 1964 vallen. Het begrip opdrachtgever in artikel 35 lid 2 sub a IW 1990 kan worden ingevuld door de definitie gegeven in artikel 35a lid 2 IW 1990: *'degene die buiten dienstbetrekking in de normale uitoefening van zijn bedrijf met een ander, de aannemer, een overeenkomst heeft gesloten om voor hem een werk als bedoeld in het eerste lid uit te voeren tegen een te betalen prijs'*. Door deze formulering is gekozen dat de opdrachtgever alleen een bedrijfsmatig opererende opdrachtgever kan zijn en niet een particulier.¹⁷²

4.2.2 Onderaannemer

Op grond van artikel 35 lid 2 sub b IW 1990 wordt als onderaannemer beschouwd: *'diegene die zich jegens een aannemer verbindt om buiten dienstbetrekking het in onderdeel a bedoelde werk geheel of gedeeltelijke uit te voeren tegen een te betalen prijs'*. In lid 3 van artikel 35 IW 1990 is bepaald dat de onderaannemer die op zijn beurt weer een onderaannemer inschakelt, voor die laatste als aannemer wordt aangemerkt.¹⁷³ Het belangrijkste verschil tussen een aannemer en een onderaannemer is dus dat een onderaannemer zich verbindt met een

¹⁶⁶ Hof 's-Gravenhage 24 oktober 1996, nr. 95/0762, V-N 1996, blz. 4499.

¹⁶⁷ Voor nadere uitleg en jurisprudentie over het criterium 'werk van stoffelijke aard' zie paragraaf 4.2.3.

¹⁶⁸ HR 6 december 1996, nr. 16.127, NJ 1997, 218, (r.o. 3.2)

¹⁶⁹ Van der Voort Maarschalk, Artikelsgewijs commentaar, Artikel 35 IW 1990 Inlenersaansprakelijkheid, 2012.

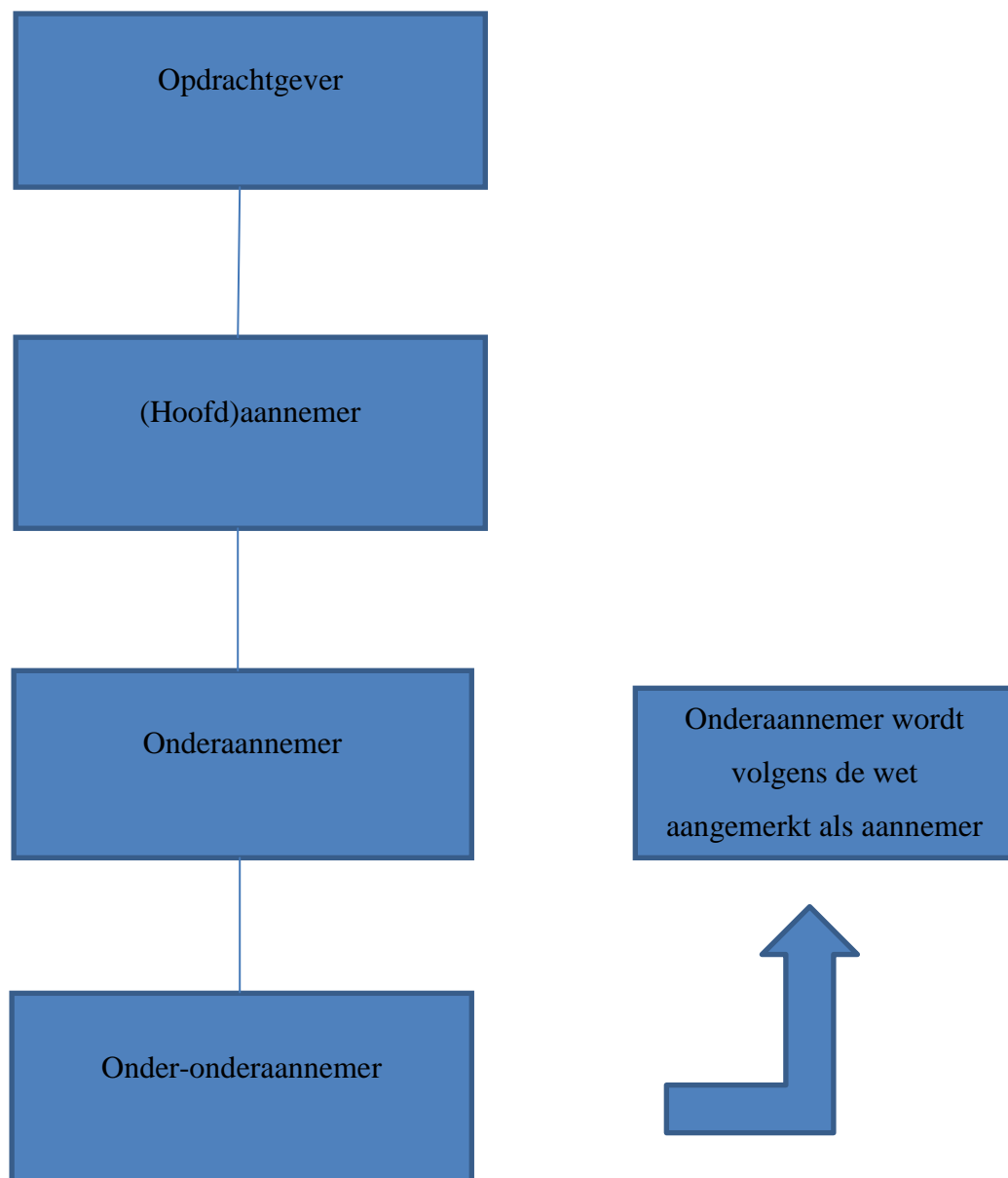
¹⁷⁰ J.H.P.M. Raaijmakers, Ketenaansprakelijkheid, Deventer: Kluwer 2011, p. 28.

¹⁷¹ Kamerstukken II, vergaderjaar 1978-1979, 15 697, nrs. 1-4, blz. 19/20.

¹⁷² Kamerstukken II, vergaderjaar 1996-1997, 25 035, nr. 5. blz.5.

¹⁷³ J.H.P.M. Raaijmakers, Ketenaansprakelijkheid, Deventer: Kluwer 2011, p. 28.

aannemer en een aannemer zich verbindt met een opdrachtgever.¹⁷⁴ In onderstaand schema wordt de structuur uitgelegd.



¹⁷⁴ Voor het verschil tussen een aannemer en een opdrachtgever verwijs wordt verwezen naar paragraaf 4.2.4.

4.2.3 Werk van stoffelijke aard

De wettelijke tekst van artikel 35 IW 1990 geeft geen definitie van het begrip werk van stoffelijke aard, terwijl andere begrippen wel zijn gedefinieerd. De wetgever heeft de invulling van dit begrip overgelaten aan de rechter. Zo werd bepaald dat het schillen van uien¹⁷⁵, leggen van tapijten¹⁷⁶, het vangen en laden van pluimvee¹⁷⁷, en schoonmaakwerkzaamheden¹⁷⁸ vallen onder de reikwijdte van het begrip werk van stoffelijke aard. De wetgever heeft zelf ook tal van voorbeelden gegeven om zoveel mogelijk duidelijkheid te scheppen over het begrip werk van stoffelijke aard. De voorbeelden die de wetgever expliciet noemt zijn bouwwerken, de aanleg van wegen, waterstaatswerken, bestratingen en het leggen van leidingen, bewerken van land, het schoonmaken van sloten en kanalen, het onderhoud van huizen en gebouwen en van voertuigen en schepen, het afbreken of slopen van bouwwerken, schepen of andere zaken, herstelwerkzaamheden van allerlei aard, het verrichten van typewerk, het vermenigvuldigen van documenten, het verpakken van zaken en het bewerken van producten van de landbouw, tuinbouw of bosbouw.¹⁷⁹ Er is getracht om alle sectoren van het economisch leven onder de werkingssfeer van de ketenaansprakelijkheid te brengen.¹⁸⁰ De enige sectoren die niet vallen onder werk van stoffelijke aard zijn werkzaamheden van geestelijke en intellectuele aard. Gedacht kan worden aan diensten van advocaten, belastingadviseurs, auteurs en musici.¹⁸¹ Bij grensgevallen zal beoordeeld moeten worden of er grotendeels sprake is van werk van geestelijke en/of intellectuele aard of van stoffelijke aard.

4.2.4 Eigenbouwer

Met een aannemer wordt gelijkgesteld een eigenbouwer. Op grond van artikel 35 lid 3 sub b IW 1990 wordt *‘met een aannemer gelijkgesteld degene die zonder daartoe van een opdrachtgever opdracht heeft gegeven buiten dienstbetrekking in de normale uitoefening van zijn bedrijf een werk van stoffelijke aard uitvoert’*. Dit artikel is in de wet opgenomen, omdat opdrachtgevers zo erg betrokken kunnen raken bij een project dat ze als het ware vergelijkbaar zijn met aannemers. Volgens de Leidraad Invordering 1990¹⁸² is de

¹⁷⁵ HR 7 december 1994, nr. 30 415, BNB 1995/50

¹⁷⁶ Hof ‘s-Gravenhage 17 december 1997, Furd 1998-1414.

¹⁷⁷ Hof ‘s-Hertogenbosch 20 december 1995, nr. 800/94/HE.

¹⁷⁸ CrvB 10 april 1991, premie 89.227, RSV 1992/13

¹⁷⁹ Van der Voort Maarschalk, Artikelsgewijs commentaar, Artikel 35 IW 1990 Ketenaansprakelijkheid, 2012.

¹⁸⁰ J.H.P.M. Raaijmakers, Ketenaansprakelijkheid, Deventer: Kluwer 2011, p. 29.

¹⁸¹ Kamerstukken II, vergaderjaar 1978-1979, 15 697, nrs. 1-4, blz. 19 en artikel 35.2.1 Leidraad Invordering 2008.

¹⁸² Leidraad invordering 1990, paragraaf 6, lid 3.

achterliggende gedachte van de aansprakelijkheid van de eigenbouwer dat degene die bij de uitvoering van een werk van stoffelijke aard op dezelfde wijze als een aannemer werkzaamheden uitbesteed ook op dezelfde wijze behandeld moet worden.¹⁸³ Het enige verschil is dat een eigenbouwer geen opdracht heeft gekregen van een opdrachtgever en een aannemer wel. Tevens is het niet mogelijk om tegelijkertijd een opdrachtgever en een eigenbouwer te zijn.¹⁸⁴

Om als eigenbouwer aangemerkt te worden zijn er vijf criteria.¹⁸⁵

1. Er moet sprake zijn van een werk van stoffelijke aard.
2. Er is daartoe geen opdracht van een opdrachtgever ontvangen
3. De werkzaamheden vinden niet in dienstbetrekking plaats
4. Er dient sprake te zijn van een bedrijf
5. De werkzaamheden vinden plaats binnen de normale bedrijfsuitoefening

De belastingdienst zal moeten bewijzen of er aan deze voorwaarden is voldaan. Wanneer aan één voorwaarde niet is voldaan betekent dit dat er geen sprake is van eigenbouwerschap. Voorwaarden 1, 2 en 3 zijn al behandeld in voorgaande paragrafen, waardoor er nu wordt ingegaan op de voorwaarden 4 en 5. De vierde voorwaarde is dat er sprake dient te zijn van een bedrijf. In de tekst van de Leidraad Invordering 2008 is opgenomen: *‘Voor de interpretatie van het begrip ‘bedrijf’ kan aansluiting worden gezocht bij hetgeen daaronder in het normale spraakgebruik wordt verstaan: een onderneming of een daarmee vergelijkbare entiteit (bijvoorbeeld een overheidsbedrijf). Er moet sprake zijn van een zekere organisatie van kapitaal en arbeid waarmee min of meer duurzaam aan het maatschappelijk (ruil)verkeer wordt deelgenomen met als doel te voorzien in de daarin levende behoeften. De omstandigheid dat geen winst wordt beoogd en/of feitelijk wordt behaald, leidt op zich bezien niet tot de conclusie dat geen bedrijf wordt uitgeoefend.’*¹⁸⁶ De discussies over het al dan niet sprake zijn van een bedrijf zal zich vooral afspelen bij overheidsbedrijven die mogelijk als ondernemer optreden en niet bij commerciële partijen. In de BTW speelt de discussie met betrekking tot de overheidsbedrijven ook, waardoor in de literatuur ook wel wordt gesteld dat voor de bepaling of er sprake is van een bedrijf in de ketenaansprakelijkheid aansluiting kan worden gezocht bij het begrip ondernemer in de

¹⁸³ Van der Voort Maarschalk, Artikelsgewijs commentaar, Artikel 35 IW 1990 Ketenaansprakelijkheid, 2012.

¹⁸⁴ Kamerstukken II, 1978-1979, 15 697, nr. 3, p. 20.

¹⁸⁵ J.H.P.M. Raaijmakers, Ketenaansprakelijkheid, Deventer: Kluwer 2011, p. 30.

¹⁸⁶ Artikel 35.3.2 Leidraad Invordering 2008.

omzetbelasting 1968.¹⁸⁷ Dit punt zal niet verder worden uitgewerkt. Er zal nu worden ingegaan op voorwaarde 5.

Voorwaarde 5 houdt in dat de werkzaamheden plaats moeten vinden binnen de normale bedrijfsuitoefening om aangesproken te worden als eigenbouwer. Ten eerste zal er een scheiding moeten worden aangebracht tussen werkzaamheden die samenhangen met de hoofddoelstelling van het bedrijf en werkzaamheden die betrekking hebben tot het vervaardigen, onderhouden en herstellen van bedrijfsmiddelen.¹⁸⁸ Er wordt begonnen met een behandeling van werkzaamheden die samenhangen met de hoofddoelstelling van het bedrijf.

Voor eigenbouwerschap is volgens de Hoge Raad¹⁸⁹ en het CRvb¹⁹⁰ niet vereist dat de werkzaamheden door de ondernemer zelf worden of kunnen worden uitgevoerd.¹⁹¹ Het is dus goed om te beseffen dat voorwaarde 5 geldt voor zowel een ondernemer die het werk (gedeeltelijk) zelf uitvoert als een ondernemer die het werk van stoffelijke aard uitbesteed. Deze laatste ondernemer moet dan wel de algehele leiding¹⁹² hebben over het uitbestede werk, waardoor deze de 'rol' als opdrachtgever te boven gaat.¹⁹³ Kortom: bij beide gevallen moet er aan de voorwaarden worden voldaan dat er sprake is van uitvoering van 'de normale bedrijfsuitoefening van een bedrijf', maar alleen bij een ondernemer die zijn werk heeft uitbesteed moet er ook nog voldaan zijn aan het criterium algehele leiding. Eerst zal het begrip algehele leiding aan bod komen, waarna vervolgens het begrip 'de normale bedrijfsuitoefening van een bedrijf' wordt besproken.

Het begrip algehele leiding is ingevuld door de jurisprudentie, waardoor hieronder de belangrijkste rechtsoverwegingen worden behandeld uit verschillende arresten. In het algemeen kan gesteld worden dat de opdrachtgever de algehele leiding heeft over het werk van stoffelijke aard indien deze instructies geeft, zelfstandig offertes beoordeelt, controle en toezicht over het werk uitoefent en de technische en eindverantwoording over het werk draagt.¹⁹⁴ Over het hebben van algehele leiding heeft Hof 's-Gravenhage in een casus over een projectontwikkelaar ook geoordeeld dat dit element aanwezig was toen (i) door de ondernemer scheppende en leidinggevende activiteiten werden ontplooid en (ii) het werk met

¹⁸⁷ H.A. Wiggers, De eigenbouwer, een beperking in de uitleg mogelijk?, WFR 1991/5987, blz. 1767.

¹⁸⁸ J.H.P.M. Raaijmakers, Ketenaansprakelijkheid, Deventer: Kluwer 2011, p. 36.

¹⁸⁹ HR 15 oktober 1986, nr. 23 830, BNB 1987/45.

¹⁹⁰ CRvb 21 juni 1989, premie 1987/169, RSV 1989/333.

¹⁹¹ J.H.P.M. Raaijmakers, Ketenaansprakelijkheid, Deventer: Kluwer 2011, p. 37.

¹⁹² Zie voor nadere toelichting over het begrip algehele leiding het vervolg van deze paragraaf.

¹⁹³ Artikel 35.3.5 Leidraad Invordering 2008.

¹⁹⁴ CRvb 27 juni 1990, RSV 1991/27.

een zekere regelmaat grondig werd gecontroleerd.¹⁹⁵¹⁹⁶ Rechtbank Arnhem¹⁹⁷ vond daarentegen dat een projectontwikkelaar niet de algehele leiding had omdat niet de vereiste (technische en organisatorische) kennis en ervaring aanwezig was. Belangrijke eisen uit de jurisprudentie zijn dus of de aansprakelijk gestelde ondernemer zich bemoeide met de werkzaamheden van de onderaannemer, of deze onderaannemer zijn eigen gereedschappen gebruikte en of er een aanneemsom werd afgesproken.¹⁹⁸ Wanneer er volgens de rechter sprake is van een algehele leiding¹⁹⁹ bij een aansprakelijk gestelde ondernemer die zijn werk van stoffelijke aard had uitbesteed, zal de rechter moeten beoordelen of bepaalde werkzaamheden binnen de normale bedrijfsuitoefening van een bepaald bedrijf vallen. Tevens is dit ook het geval bij ondernemers die het werk (gedeeltelijk) zelf uitvoeren.

Bij het bepalen of er al dan niet sprake is van werkzaamheden binnen de normale bedrijfsuitoefening, is het van belang wat er specifiek bij de desbetreffende onderneming gangbaar is. Ook hier geldt net als het begrip algehele leiding dat dit criterium door de jurisprudentie is ingevuld, waardoor de feiten en omstandigheden van het specifieke geval doorslaggevend kunnen zijn. In het algemeen kan gesteld worden dat tot de normale bedrijfsvoering van de opdrachtgever gerekend worden de werkzaamheden die rechtstreeks met de eigenlijke functie van de onderneming samenhangen.²⁰⁰ Hierbij dient te worden beoordeeld wat de functie van het bedrijf van de opdrachtgever is, de activiteit, het hoofdproduct en eventuele nevenproducten waarmee het bedrijf op de markt opereert en de plaats die de uitbestede werkzaamheden in de totstandkoming van het product en/of economische activiteit innemen.²⁰¹ Bij het bepalen of er sprake is van een normale bedrijfsuitoefening heeft de rechter²⁰² bepaald dat bestratingswerkzaamheden bij een woningbouwvereniging behoren tot de gebruikelijk werkzaamheden, omdat het bedrijfsdoel van de vereniging daarmee in overeenstemming was. Een andere uitspraak²⁰³ was het geval dat een luchtvaartmaatschappij twee onafgemaakte boten kocht en deze liet opknappen door BV X. BV X ging failliet en de vraag was of de niet-afgedragen premies van deze personeelsleden konden worden verhaald op de luchtvaartmaatschappij. In concreto was de

¹⁹⁵ Hof 's-Gravenhage 29 juni 1988, nr. 4609/86; BNB 1989/309.

¹⁹⁶ J.H.P.M. Raaijmakers, *Ketenaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer 2011, p. 37.

¹⁹⁷ Rechtbank Arnhem 5 december 2005, nr. AWB 05/2286, V-N 2006/27.13.

¹⁹⁸ J.H.P.M. Raaijmakers, *Ketenaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer 2011, p. 39.

¹⁹⁹ Zie voor nadere toelichting van het begrip algehele leiding bovenstaande passage.

²⁰⁰ M.L. van den Berg, *Inlenen van personeel, de gevolgen van de inlenersaansprakelijkheid van art. 16a CSV voor een onderneming*, Erasmus Universiteit Rotterdam: 2004, p.31.

²⁰¹ CRvB 2 juni 1993, RSV 1994/148.

²⁰² CRvB 4 juli 1990, premie 1987/84; PS 1990/625.

²⁰³ CRvB 10 maart 1993, premie 1991/232; RSV 1994/36.

vraag aan de orde of de luchtvaartmaatschappij kon worden gezien als eigenbouwer. Het antwoord luidde ontkennend. Boten opknappen behoorde niet tot het reguliere bedrijf van de luchtonderneming, waardoor het werk van stoffelijke aard niet tot de normale bedrijfsuitoefening kon worden gerekend. Uit voorgaande jurisprudentie kan worden afgeleid of er sprake is van werkzaamheden die behoren tot de normale bedrijfsuitoefening, sterk afhankelijk van de concrete bedrijfsuitoefeningen van het bedrijf. Hierna wordt er ingegaan op de werkzaamheden met betrekking tot het vervaardigen, onderhouden en herstellen van bedrijfsmiddelen.

Uit de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 juli 1986²⁰⁴ blijkt dat ook tot de normale bedrijfsuitoefening kan behoren het vervaardigen, onderhouden en herstellen van bedrijfsmiddelen. Het beoordelingsaccent ligt daarbij op wat feitelijk binnen de onderneming van de opdrachtgever gebruikelijk is, of de werkzaamheden door het eigen personeel van de opdrachtgever kunnen worden uitgevoerd en welke ervaring en knowhow de opdrachtgever heeft ten aanzien van dit werk.²⁰⁵ Dit blijkt bijvoorbeeld uit CRvB²⁰⁶ en Hof 's Hertogenbosch²⁰⁷ waar sprake was van een energiebedrijf die schildersonderhoud nodig had voor haar hoogspanningsnetten. Zowel het CRvB en het Hof oordeelde dat het schilderwerk niet behoorde tot de reguliere bedrijfsuitoefening van het energiebedrijf. Immers het vervaardigen, onderhouden en herstellen van bedrijfsmiddelen behoort grotendeels niet tot de reguliere bedrijfsuitoefening van het desbetreffend bedrijf. Dit kan anders zijn ingeval deze werkzaamheden, die behoren tot het vervaardigen, onderhouden en herstellen van bedrijfsmiddelen, regelmatig worden uitgevoerd waardoor er toch sprake is van een normale bedrijfsuitoefening.²⁰⁸ In de bovenstaande energiebedrijf-uitspraak werd dit schilderonderhoud eens in de vijf jaar gedaan, waardoor er dus geen sprake was van een regelmatige uitvoering. Op grond van de McDonalds²⁰⁹ en de Burgerking²¹⁰-uitspraak is op een andere wijze geredeneerd of de ingehuurde schoonmaakwerkzaamheden behoorden tot de normale bedrijfsuitoefening van deze bedrijven. Het CRvB beredeneerde dat schoonmaakwerkzaamheden mogen worden verwacht in een organisatie die streeft naar hygiënisch verantwoordelijke omstandigheden. Volgens het CRvB werden de

²⁰⁴ Thans opgenomen in artikel 35.3.3. Leidraad Invordering 2008.

²⁰⁵ CRvb 2 juni 1993, RSV 1994/148; Scouten 2002-12, p.26.

²⁰⁶ CrvB 7 november 1990, premie 1988/83, RSV 1991/125.

²⁰⁷ Hof 's-Hertogenbosch 7 maart 1990, nr. 2123/88; V-N 1990, blz. 24446 e.v.

²⁰⁸ Rechtbank Maastricht 14 januari 1993 en 27 februari 1997, nr. 5913/1991, V-N 1997, blz. 2832.

²⁰⁹ CRvb 21 maart 2002, nr. 99/6161, V-N 2002/24.21.

²¹⁰ Rechtbank 's Gravenhage 18 maart 2010, nr. AWB 09/5623 OB, LJN BL9983.

schoonmaakwerkzaamheden dus essentieel geacht, waardoor de fastfoodketens als eigenbouwer werden aangemerkt. Daarentegen is bepaald dat een woningbouwvereniging niet als eigenbouwer kon worden aangemerkt voor haar ingehuurde schoonmaakwerkzaamheden. Mijns inziens heeft de franchiseovereenkomst ook nog een rol gespeeld omdat deze een gedetailleerd hygiëneplan inhield. Het verschil in bovenstaande uitspraken kan verklaard worden door het feit dat zowel bij de Burger King-casus als bij de McDonalds-casus sprake was van een franchiseovereenkomst die gebaseerd was op een gedetailleerd hygiëneplan, waardoor de franchiseondernemer werd geconfronteerd met aanwijzingen van Burger King en McDonalds. Op deze wijze behouden Burger King en McDonalds deels de leiding op de onderneming van de franchiseondernemer, waardoor zij eigenlijk meer zijn dan alleen een opdrachtgever en daardoor worden gezien als eigenbouwer en indirect dus als aannemer.

4.3 Artikel 35 lid 1 sub b IW 1990

Op grond van artikel 35 lid 1 sub b IW 1990 is een aannemer hoofdelijk aansprakelijk voor de loonbelasting *‘indien voor de betaling waarvan de onderaannemer en, indien een werk geheel of gedeeltelijk door een of meer volgende onderaannemer wordt uitgevoerd, iedere volgende onderaannemer ingevolge artikel 34 hoofdelijke aansprakelijk is ter zake van dat werk’*. Deze cryptische omschrijving betekent dat de aannemer hoofdelijk aansprakelijk is voor aansprakelijkheden van de onderaannemers op grond van artikel 34 IW 1990. De gedachte van de wetgever was dat de aannemer ook (uiteindelijk) aansprakelijk behoort te zijn voor de loonbelasting die in verband met de uitvoering van het werk verschuldigd is als de onderaannemer geen (voldoende) werknemers in dienst heeft en gebruik maakt van ingeleende arbeidskrachten.²¹¹ Mijns inziens was de gedachte van de wetgever dat er op deze wijze altijd wel iemand aansprakelijk kon worden gesteld voor de misgelopen belastinginkomsten. Tevens is in artikel 35 lid 1 sub b IW 1990 vermeld dat de aannemer niet aansprakelijk is voor de boete die in verband met de heffing van loonbelasting is opgelegd.

4.4 Uitzonderingen aansprakelijkheid

Zowel de ketenaansprakelijkheid als de inlenersaansprakelijkheid kennen overlappende uitzonderingsbepalingen op het gebied van aansprakelijkheid. Artikel 35 lid 4 sub b IW 1990 komt vrijwel overeen met artikel 34 lid 7 IW 1990²¹². Tevens is artikel 35 lid 6 IW 1990

²¹¹ Kamerstukken II, 1978-1979, 15 697, nr. 3, p. 21 en Kamerstukken II, 1987-1988, 20 588, nr. 3, p. 88.

²¹² Artikel 35 lid 4 sub b IW 1990 verklaren de voorgaande leden niet van toepassing, terwijl artikel 34 lid 7 IW 1990 het artikel niet van toepassing verklaart. Mijns inziens brengt dit geen verandering in de uitkomst van toepassing van de artikelen.

identiek aan artikel 34 lid 5 IW 1990, waardoor ik voor de behandeling van deze artikelen verwijs naar paragraaf 3.7 en 3.8. De ketenaansprakelijkheid kent echter één aansprakelijkheidsuitzondering die de inlenersaansprakelijkheid niet kent en dat is artikel 35 lid 4 sub a IW 1990. In deze paragraaf zal dit artikellid worden behandeld. Op grond van artikel 35 lid 4 sub a IW 1990 is de aannemer voor aanneming van werk niet aansprakelijk indien *‘een werk van uitvoering waarvan een onderaannemer zich jegens een aannemer heeft verbonden, geheel of grotendeels wordt verricht op de plaats waar de onderneming van de onderaannemer is gevestigd met uitzondering van de vervaardiging en elk daarop gerichte handeling van kleding, andere dan schoeisel’*. De gedachte van de wetgever is dat het bedrijf van de onderaannemer in dat geval meestal wel voldoende verhaal zal bieden²¹³ Het is belangrijk om te beseffen wat nu precies het onderscheid is tussen een eigenbouwer die zijn werk uitbesteed en de algehele leiding heeft, waardoor hij aansprakelijk is op grond van artikel 35 lid 1 jo. artikel 35 lid 3 sub b IW 1990²¹⁴ en een aannemer (lees: eigenbouwer) die zijn aansprakelijk kan afdoen door artikel 35 lid 4 sub a IW 1990 in te roepen. Een eigenbouwer kan inderdaad zijn werk uitbesteden, maar dit werk wordt uitgevoerd binnen zijn onderneming en niet op de plaats waar de onderaannemer is gevestigd. Artikel 35 lid 4 sub a IW 1990 ziet dus toe op de situatie dat het werk van uitvoering wordt verricht op de plaats waar de onderaannemer is gevestigd. In de Memorie van Toelichting *‘gaat het hierbij om de plaats waar de onderneming feitelijk is gevestigd, met inbegrip van de filialen , hetgeen onder meer uit het handelsregister zou kunnen blijken’*.²¹⁵ Grotendeels wil zeggen meer dan 50% van de gewerkte arbeidsuren.²¹⁶ Op deze wijze wordt er mijns inziens al snel voldaan aan het grotendeels-criterium, waardoor aansprakelijkheid kan worden afgedaan. In de jurisprudentie wordt vaak de discussie gevoerd welk deel van het werk (lees: arbeidsuren) wordt verricht op welke plaats.²¹⁷ De confectiesector met uitzondering van schoeisel is uitgezonderd van deze bepaling omdat in de praktijk bleek dat confectieateliers nauwelijks verhaal boden. Waaronder schoeisel niet is uitgezonderd is geen duidelijke verklaring voor.

²¹³ Kamerstukken II, 1978-1979, 15 697, nr. 3, p. 17.

²¹⁴ Zie paragraaf 2.3.4.

²¹⁵ Kamerstukken II, vergaderjaar 1978-1979, 15 697, nr. 3, blz. 22-23.

²¹⁶ J.H.P.M. Raaijmakers, Ketenaansprakelijkheid, Deventer: Kluwer 2011, p. 50.

²¹⁷ Hof 's Gravenhage 24 oktober 1988, nr. 1518/87, BNB 1989/314.

4.5 Conclusie

De regeling van de ketenaansprakelijkheid is per 1 juli 1982 ingevoerd om het bewust niet betalen van premies voor sociale verzekeringen en loon- en omzetbelasting bij onderaanneming van werk tegen te gaan. In dit hoofdstuk zijn de belangrijkste facetten van de ketenaansprakelijkheid behandeld. Aan bod is gekomen de begrippen aannemer, onderaannemer, werk van stoffelijke aard en de eigenbouwer. Tevens kan de aansprakelijkheid worden uitgezonderd indien een werk van uitvoering van de onderaannemer geheel of grotendeels wordt verricht op de plaats waar de onderneming van de onderaannemer is gevestigd.

5. Bestuurdersaansprakelijkheid

5.1 Inleiding

De wetgever stelde alles op alles om misgelopen belastinginkomsten door malafide praktijken te kunnen innen en stelde op 1 januari 1987 de Wet bestuurdersaansprakelijkheid op.²¹⁸ De regeling voorziet erin wanneer een rechtspersoon de verschuldigde loonheffingen niet afdraagt, de bestuurders in hun privévermogen daarvoor aansprakelijk te kunnen stellen indien niet op de juiste wijze melding is gemaakt van betalingsonmacht of als kennelijk onbehoorlijk bestuur aan de orde is, dat aan hen is te wijten.²¹⁹ De wetgever heeft met de invoering van de Wet ketenaansprakelijkheid getracht te bereiken dat niet de belastingbetaler hoeft op te draaien voor het verlies in inkomsten aan de kant van de overheid, maar degenen die bestuurder(s) zijn of waren van de vennootschap. Het is van belang om te beseffen dat de aansprakelijkheid van artikel 35 IW 1990 ziet op de eigen belastingschulden van het lichaam en niet op de aansprakelijkheidsschulden van het lichaam.²²⁰ De aansprakelijkheidsschulden van de loonbelasting worden daarentegen door de schakelbepaling van artikel 36b IW 1990 onder artikel 36 IW 1990 geschaard, waardoor de bestuurders ook voor deze schulden aansprakelijk zijn. In dit hoofdstuk wordt inhoudelijk ingegaan op de belangrijkste facetten van artikel 36 IW 1990. Daarbij wordt geprobeerd om de wettelijke systematiek in acht te houden. Er zal worden afgesloten met een conclusie.

5.2 Artikel 36 lid 1 IW 1990

Op grond van artikel 35 lid 1 ontstaat er een *'hoofdelijk aansprakelijkheid voor de loonbelasting verschuldigd door een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen dat volledig rechtsbevoegd is, voor zover het aan de heffing van vennootschapsbelasting is onderworpen: ieder van de bestuurders overeenkomstig het bepaalde in de volgende leden'*. Op grond van dit artikel ontstaat er zonder meer een aansprakelijkheid op het moment van de materiële belastingschuld.²²¹ Deze aansprakelijkheid kan dan weer worden ingeperkt door de volgende leden van artikel 36 IW 1990. Onder lichaam wordt verstaan een lichaam genoemd in artikel 2 lid 1 sub b AWR²²², voor

²¹⁸ Wet van 21 mei 1986, Stb. 1986, 276.

²¹⁹ G.W.B. van Westen, Studenteneditie 2010-2011, Cursus Belastingrecht (Loonbelasting), p. 451.

²²⁰ Die zijn opgenomen in artikel 36a IW1990 en 36b IW 1990 en worden niet behandeld in deze scriptie.

²²¹ Kamerstukken 1980-1981, 16 530, nr. 3-4, p. 33.

²²² Verenigingen en andere rechtspersonen, maat- en vennootschappen ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en doelvermogens.

zover het aan de heffing van vennootschapsbelasting is onderworpen. Tevens moet dit lichaam volledig rechtsbevoegd zijn.²²³

Er bestaat pas een aansprakelijkheid voor de loonbelasting indien het lichaam onderworpen is aan de heffing van vennootschapsbelasting. Deze lichamen, bijvoorbeeld verenigingen en stichtingen, zijn pas onderworpen aan deze heffing voor zover deze een onderneming drijven.²²⁴ Bestuurders van deze en andere niet-commerciële lichamen zijn dus uitgezonderd van bestuurdersaansprakelijkheid. Kortom: a contrario beredeneerd betekent dit dat er pas een aansprakelijkheid voor de bestuurders ontstaat wanneer het lichaam VPB-belaste activiteiten verricht.²²⁵

Op grond van artikel 36 lid 1 IW 1990 is ieder van de bestuurders hoofdelijk aansprakelijk voor de verschuldigde loonbelasting.²²⁶ Onder bestuurder wordt verstaan in ieder geval degene die formeel als bestuurder is benoemd. Inschrijving in het handelsregister en de feitelijk werkzaamheden²²⁷ van de bestuurder zijn irrelevant voor de bepaling of er sprake is van een formele bestuurder.²²⁸ Het is dus voor de kwalificatie formele bestuurder van belang dat deze bestuurder formeel is benoemd als bestuurder. Indien dit het geval is, valt hij onder artikel 36 lid 1 IW 1990.

Op grond van artikel 36 lid 1 IW 1990 wordt als bestuurder niet alleen maar de formele bestuurder bedoeld, maar ook de feitelijk bestuurder. Het begrip feitelijke bestuurder is door de jurisprudentie nader ingevuld. Het is een persoon die op het aan hem toegekende werkteerrein binnen de onderneming zijn beleid feitelijk zelfstandig bepaalt en kan bepalen en derhalve autonoom handelt. Een externe adviseur die over een onherroepelijke volmacht beschikte voor het doen van betalingen ten laste van bankrekeningen en het verrichten van kasontvangsten werd niet gezien als feitelijk bestuurder.²²⁹ Een president-commissaris werd als feitelijk beleidsbepaler aangemerkt, met name op basis van getuigenverklaringen die erop neerkwamen dat hij zich intensief met het bestuur van het concern bemoeide, deel uitmaakte van de leiding bij de dagelijkse gang van zaken, het beleid mede door hem werd uitgestippeld

²²³ Artikel 2:30 Burgerlijk Wetboek.

²²⁴ Artikel 2 lid 1, onderdeel e, Wet VPB 1969.

²²⁵ In het kader van de beperktheid van de scriptie wordt er niet ingegaan op de toerekeningsproblematiek van de commerciële en de niet-commerciële activiteiten.

²²⁶ Wanneer één bestuurder de aansprakelijkheidsschuld betaald heeft hij een regresvordering op de andere bestuurders.

²²⁷ Heeft de bestuurder zich bezig gehouden met de feitelijke gang van zaken, Kamerstukken 1980-1981, 16 530, nr. 3-4, p. 16, nr. 7, p. 17-18, p. 47, nr. 12, p. 17.

²²⁸ HR 28 juni 1996, NJ 1997, 58 en HR 1 oktober 2010, nr. 09/01555, NTFR 2010/2273.

²²⁹ Rechtbank Rotterdam 21 mei 2003, 24 maart 2004.

en nieuwe projecten mede door hem werden geïnitieerd, alsmede dat hij overleg voerde met financiers en de fiscus.²³⁰ Kortom: de feitelijke omstandigheden van het geval zijn bepalend voor de vraag of er al dan niet sprake is van een feitelijk bestuurder.

Op grond van artikel 36 lid 5 sub a IW 1990 wordt mede als bestuurder verstaan: ‘de gewezen bestuurder tijdens wiens bestuur de belastingschuld is ontstaan’. Onder de gewezen bestuurder vallen zowel de quasi-bestuurder (artikel 35 lid 4 sub b IW 1990), de formele en de feitelijke bestuurder. Op grond van dit artikel zijn bovenstaande ‘afgetreden’ bestuurders aansprakelijk voor de materiële belastingschulden die onder hun bewind zijn ontstaan. Bij formele bestuurders zal in de meeste gevallen duidelijk zijn wanneer deze zijn afgetreden. Bij quasi-bestuurders en feitelijke bestuurders zal dit lastiger te bepalen zijn wanneer deze zijn ‘afgetreden’. Het belangrijkste criterium is om te kijken naar wanneer deze bestuurders voor het laatst een essentiële bestuurlijke beslissing hebben genomen. De feiten en omstandigheden zijn dan bepalend of hieraan wordt voldaan. Bestuurders kunnen door deze bepaling dus niet hun aansprakelijkheid van de (materiële en formele) belastingschulden die ontstaan zijn tijdens hun periode dat zij zittend²³¹ bestuurders waren, ontlopen door af treden. Wanneer deze bepaling letterlijk gelezen wordt zal mijns inziens de gewezen bestuurders zijn aansprakelijkheid wel kunnen ontlopen voor de belastingschulden die (materieel of formeel) zijn ontstaan voordat hij als de zittend bestuurder aantrad.²³² Zittende en/of nieuwe bestuurders zijn daarentegen ook aansprakelijk voor de belastingschulden die zijn ontstaan voordat zij aantraden. Volgens de wetgever²³³ en de jurisprudentie²³⁴ kunnen bovenstaande bestuurders zich wel vrij eenvoudig van deze schulden disculperen. Deze bovenstaande onevenwichtigheid dat gewezen bestuurders niet aansprakelijk kunnen worden gesteld voor belastingschulden voor hun aantreden en zittende en/of nieuwe bestuurders daarentegen wel aansprakelijk zijn voor de belastingschulden voordat zij aantraden, zou ik willen oplossen door de gewezen bestuurders ook aansprakelijk te stellen voor belastingschulden die (materieel of formeel) zijn ontstaan voordat zij als zittend bestuurders aantraden. Deze gewezen bestuurders zouden zich wel moeten kunnen disculperen op basis van de bestaande jurisprudentie omtrent de bovenstaande zittende en nieuwe bestuurders. Mijns inziens zou de wetgever bij artikel 36 lid 5 sub a IW 1990 een passage moeten

²³⁰ Hof Amsterdam 17 februari 2005, nr. 750/02, V-N 2005/15.16.

²³¹ Hiermee wordt verstaan: de feitelijke, formele en de quasi-bestuurder.

²³² Er is geen jurisprudentie gevonden die artikel 36 lid 5 sub a IW 1990 nader toelicht.

²³³ Kamerstukken, 1980-1981, 16 530, nr. 3-4, p. 16, zie ook p. 18.

²³⁴ HR 22 december 1993, nr. 28.672, NJ 1994, 313, BNB 1994/151, r.o. 3.5.

toevoegen dat de gewezen bestuurders ook aansprakelijk zijn voor de belastingschulden voor de periode dat zij zittend bestuurders waren.

Op grond van artikel 36 lid 5 sub b IW 1990 wordt mede als bestuurder verstaan: *degene die het beleid van het lichaam (mede) heeft bepaald, als ware hij bestuurder*, ofwel de quasi-bestuurder. Het is belangrijk om te beseffen dat een quasi-bestuurder niet hetzelfde is als de feitelijk bestuurder. De scheidslijn is mijns inziens flinterdun, maar de feitelijk bestuurder is al op grond van artikel 36 lid 1 IW 1990 aansprakelijk terwijl de quasi-bestuurder dit is op grond van artikel 35 lid 5 sub b IW 1990. De wetgever heeft dit artikel in de wettekst opgenomen om zogenoemde stromanconstructies tegen te gaan. Deze constructies hielden in dat er andere (vaak mindervermogende) formele bestuurders werden aangesteld zodat deze aansprakelijk konden worden gesteld, terwijl andere personen, de ‘echte’ bestuurders, de feitelijke gang van zaken bepaalden.²³⁵ Artikel 36 lid 5 sub b IW 1990 heeft twee vereisten. Ten eerste zal degene het beleid mede of geheel moeten bepalen. Aan dit vereiste wordt in de meeste gevallen wel voldaan. Een externe adviseur kan immers ook het beleid bepalen van de onderneming. De volgende eis is stringenter, waardoor niet alle personen onder de aansprakelijkheidstelling vallen. Ten tweede zal degene dit beleid bepalen ‘als ware hij bestuurder’. Zowel uit de leidraad als de kamerstukken is af te leiden dat hieronder wordt verstaan dat degene zich daadwerkelijk als bestuurder heeft gedragen.²³⁶ Op deze wijze vallen niet feitelijke bestuurders, die het beleid mede of geheel bepalen, niet onder artikel 36 lid 5 sub b IW 1990. Als uitzondering is opgenomen dat de bewindvoerder niet aansprakelijk kan worden gesteld.²³⁷ Dit is opgenomen omdat de bewindvoerder het beleid bepaald als ware hij bestuurder, waardoor hij aansprakelijk zou kunnen zijn. Het is onredelijk om de bewindvoerder op te nemen in deze aansprakelijkheidstelling, omdat deze persoon er juist voor is om de onderneming uit het slop te trekken. Indien de wetgever geen uitzondering had opgenomen zouden weinig bewindvoerders zich meer laten benoemen.²³⁸

Op grond van artikel 36 lid 5 sub c IW 1990 zijn bestuurders van een lichaam²³⁹ hoofdelijk aansprakelijk indien dit lichaam bestuurder is van een ander lichaam. Deze bepaling werkt door indien er meerdere lichamen worden tussengeschoven.

²³⁵ Deze stromannen waren hadden vaak weinig vermogen, waardoor het weinig zin had voor de fiscus om deze personen aansprakelijk te stellen. Van een kale kip kun je immers niet plukken.

²³⁶ Kamerstukken, 1980-1981, 16 530, nr. 3-4, p. 18 en art. 36, par. 3, lid 2, Leidraad invordering 1990.

²³⁷ Hieronder wordt ook verstaan de curator, art. 36, par. 5, lid 18, Leidraad invordering 1990.

²³⁸ Kamerstukken, 1980-1981, 16 530, nr. 3-4, p. 18-19.

²³⁹ In de zin van de AWR.

5.3 Artikel 36 lid 2 IW 1990

Op grond van artikel 36 lid 2 IW 1990 *'is het lichaam als bedoeld in het eerste lid verplicht om onverwijld nadat gebleken is dat het niet tot betaling van loonbelasting in staat is, daarvan schriftelijk mededeling te doen aan de ontvanger en, indien de ontvanger dit verlangt, nadere inlichtingen te vertrekken en stukken over te leggen. Elke bestuurder is bevoegd om namens het lichaam aan deze verplichting te voldoen.* De bedoeling van de wetgever met de meldingsregeling was dat de bestuurder wordt gedwongen actie te ondernemen wanneer het lichaam in betalingsmoeilijkheden kwam te verkeren.²⁴⁰ In dat geval zorgt de meldingsregeling ervoor dat de ontvanger vroegtijdig op de hoogte raakt van die betalingsmoeilijkheden en hij maatregelen kan nemen, mede op grond van door de bestuurder bij of na de melding te verschaffen inlichtingen en stukken.^{241 242} De wetgever had bij de bestuurdersaansprakelijkheid als doelgroep de malafide bestuurders. In de meeste gevallen zullen malafide bestuurders vaak betalingsachterstanden hebben en dit niet melden²⁴³ bij de ontvanger. Tevens zullen deze bestuurders ook niet, wanneer de ontvanger dit verlangt nader inlichtingen verstrekken en stukken over leggen. De vraag is of ze überhaupt enige administratie hebben die ze kunnen overleggen. De wetgever heeft dus door middel van dit lid een scheiding willen aanbrengen tussen de malafide en de bonafide bestuurders. Wanneer er voldaan is aan betalingsonmachtmelding dan treedt artikel 36 lid 3 IW 1990 in werking. Is dit niet het geval dan treedt artikel 36 lid 4 IW 1990 in werking. De vraag is wanneer er nu wel of geen sprake is van een juiste wijze van melding van de betalingsonmacht? Op grond van de leden 3 en 4 wordt er verwezen naar 'die verplichting'. Mijns inziens heeft de wetgever hiermee enerzijds de juiste wijze van betalingsonmachtmelding en anderzijds de nadere inlichtingen en stukken, indien de ontvanger dit verlangt, bedoeld. Dus mijns inziens zal bij het ontbreken van één van deze twee voorwaarden²⁴⁴ niet voldaan worden aan artikel 36 lid 2 IW 1990, waardoor de gevolgen van artikel 36 lid 4 IW 1990 in werking zullen

²⁴⁰ Van der Voort Maarschalk, Artikelsgewijs commentaar, Artikel 36 IW 1990 bestuurdersaansprakelijkheid 2012.

²⁴¹ Ibid.

²⁴² De te verstrekken informatie moet wel relevant zijn voor het veiligstellen van de invorderingsbelangen; verzoeken om informatie die bijvoorbeeld licht moeten werpen op de (on)behoorlijkheid van het bestuur vallen daar niet onder. CRvB 3 juli 1995, Premie 1993/359, RSV 1996/10.

²⁴³ De melding mag ook mondeling worden gedaan. (HR 4 december 1991, nr. 27.787, BNB 1991/163, AB 1991/207) een telefonische melding in daarentegen niet rechtsgeldig omdat dan niet kan worden bewezen of er wel sprake is van een bestuurder.

²⁴⁴ Indien door de ontvanger is verlangd dat nader inlichtingen moeten worden verstrekt en stukken moeten worden geleverd.

treden. Indien dus wel aan beide voorwaarden worden voldaan zal artikel 36 lid 3 IW 1990 in werking treden.

Op grond van artikel 36 lid 2 IW 1990 zijn er twee fases te onderscheiden. Ten eerste zal het lichaam moeten voldoen aan een tijdige en juiste melding van de betalingsonmacht. De betaling zal onverwijld, nadat gebleken is dat het lichaam niet tot betaling van loonbelasting in staat is, moeten worden voldaan. Op grond van artikel 7 lid 1 Uitvoeringsbesluit 1990 zal dit gedaan moeten worden uiterlijk twee weken na de dag waarop de verschuldigde belasting behoorde te zijn afgedragen. Concreet voor de loonbelasting betekent dit dat bijvoorbeeld de loonbelasting van de maand maart voor eind april moet zijn voldaan. Op dat moment is deze belasting verschuldigd en dient binnen twee weken, dus voor 14 mei de melding binnen te zijn.²⁴⁵ Het lichaam kan bij deze melding niet volstaan met de eenvoudige mededeling dat het niet in staat is aan al zijn verplichtingen te voldoen.²⁴⁶ De melding moet de gegevens van de aangiften en/of naheffingsaanslagen bevatten waarvoor betalingsonmacht bestaat.²⁴⁷ Ook moet bij de melding inzicht worden verschaft in de omstandigheden die ertoe hebben geleid dat de verschuldigde belasting niet (tijdig) kan worden betaald.²⁴⁸ ²⁴⁹ Indien bij deze melding het lichaam deze gegevens en dit inzicht niet meteen verschaft bij de melding, dan moet de ontvanger het lichaam alsnog een termijn van veertien dagen geven om die alsnog te verschaffen.²⁵⁰ Indien hieraan wordt voldaan voldoet het lichaam aan de eerste fase van de betalingsonmacht. Indien de ontvanger van mening is dat hij meerdere inlichtingen en/of stukken nodig heeft, kan hij dat op grond van artikel 36 lid 2 IW 1990 vorderen. Wanneer dit moment zich voordoet, zal fase twee in werking treden. De ontvanger zal dan de ‘extra’ gegevens beoordelen en binnen 8 weken bekend maken of er wordt voldaan aan fase twee. De Leidraad Invordering 2008 gaat ervan uit dat de melding pas rechtsgeldig is als alle in de eerste én tweede fase gevraagde informatie juist is en tijdig is verstrekt.²⁵¹ ²⁵²

²⁴⁵ In het kader van de beperktheid van de scriptie zal ik niet nader ingegaan op de procedure bij naheffingsaanslagen.

²⁴⁶ Van der Voort Maarschalk, Artikelsgewijs commentaar, Artikel 36 IW 1990 bestuurdersaansprakelijkheid 2012.

²⁴⁷ 36.5.8 Leidraad invordering 2008 Bestuurdersaansprakelijkheid.

²⁴⁸ Hierbij kan niet worden volstaan met een algemene omschrijving als ‘liquiditeitsproblemen’, maar moeten de oorzaken en achtergronden van de ontstane betalingsonmacht duidelijk en volledig worden omschreven. Het gaat hier dus niet om het verstrekken van uiterst gedetailleerde (en met stukken gestaafde) informatie.

²⁴⁹ 36.5.8 Leidraad invordering 2008 Bestuurdersaansprakelijkheid.

²⁵⁰ Ibid.

²⁵¹ Artikel. 36.5.9 en 36.5.11 Leidraad Invordering 2008.

Als eenmaal een geldige melding van betalingsonmacht is gedaan, behoeft het lichaam niet nogmaals te melden zolang nog sprake is van een betalingsachterstand, ook niet als na de melding nog aanslagen moet worden betaald, tenzij de ontvanger na ontvangst van die belasting schriftelijk aan het lichaam laat weten de betalingsonmacht niet langer aanwezig te achten.²⁵³

5.4 Artikel 36 lid 3 IW 1990

Op grond van artikel 36 lid 3 IW 1990 zal de fiscus *'aannemelijk moeten maken dat er sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur in de periode van drie jaren voorafgaande aan het tijdstip van de mededeling'*. De wetgever heeft deze bepaling opgenomen om een lichaam die voldoet aan een rechtsgeldige melding toch aansprakelijk te kunnen stellen. Dit is ingevoerd omdat anders misbruikende bestuurders via een rechtsgeldige meldingsplicht toch bevrijd konden worden van hun aansprakelijkheid. Op grond van bovenstaand artikel is niet op te maken wie de bewijslast heeft op het aannemelijk maken dat er sprake is van onbehoorlijk bestuur. In de jurisprudentie²⁵⁴ en de literatuur²⁵⁵ is beslist dat de bewijslast rust op de ontvanger. De ontvanger dient aannemelijk te maken dat er sprake is van onbehoorlijk bestuur.

Onder kennelijk wordt volgens de wetgever verstaan dat er geen twijfel mag bestaan ten aanzien van het onbehoorlijk handelen van het bestuur.²⁵⁶ In korte woorden kan volgens de Leidraad Invordering 2008 onder onbehoorlijk bestuur worden verstaan dat een redelijk en weldenkend bestuurder in dezelfde situatie niet op deze wijze zou hebben gehandeld.²⁵⁷ Deze open normbenadering zorgt ervoor dat de feiten en omstandigheden van het geval beslissend zijn voor de vraag of er al dan niet sprake is van onbehoorlijk bestuur. De wetgever heeft wel bepaalde invullingsnormen. De wetgever vindt dat er sprake zou moeten zijn van onverantwoordelijk, verregaand onnadenkend, onbezonnen en roekeloos gedrag.²⁵⁸ Hier is volgens de wetgever sprake van indien de bestuurder zichzelf heeft verrijkt of dat de onderneming stelselmatig te lage prijzen heeft berekend voor haar producten, waardoor de

²⁵² Van der Voort Maarschalk, Artikelsgewijs commentaar, Artikel 36 IW 1990 bestuurdersaansprakelijkheid 2012.

²⁵³ Ibid, HR 16 maart 2007, nr. C05/220, NTFR 2007/539, NJ 2007, 164.

²⁵⁴ HR 14 oktober 2005, nr. C04/172, NTFR 2005/1461, NJ 2006, 30.

²⁵⁵ De Groot, Bestuurdersaansprakelijkheid, Kluwer, Deventer 2003, p. 165.

²⁵⁶ Kamerstukken, 1983-1984, 16 530, nr. 12, p. 17.

²⁵⁷ Artikel 36.4.1 Leidraad Invordering 2008.

²⁵⁸ Kamerstukken, 1983-1984, 16 530, nr. 12, p. 17.

bestuurders de niet-betaling van de loonbelasting voor haar eigen rekening namen.²⁵⁹ Ook bij minder ernstige fouten kan van kennelijk onbehoorlijk bestuur sprake zijn als door onbezonnen, roekeloos of onverantwoordelijk gedrag van een bestuurder bedrijfsrisico's worden genomen die veel groter zijn dan wat tot normaal ondernemersrisico mag worden gerekend.²⁶⁰ Er zal daarbij altijd moeten worden gekeken naar de situatie wanneer deze beslissing is genomen. Indien blijkt dat de situatie achteraf niet goed was ingeschat maar op het moment zelf wel dan is er van onbehoorlijk bestuur geen sprake.²⁶¹ Volgens de belangrijkste jurisprudentie wordt onder onbehoorlijk bestuur verstaan: het bewust indienen van onjuiste nihilaangiften²⁶², het herhaaldelijk misbruiken van de G-rekening en het onttrekken van bedragen aan de vennootschap²⁶³, het niet hebben van een overzicht over de bedrijfsvoering, niet in staat zijn het bedrijfsresultaat aan te geven, het niet opstellen van een bedrijfsplan wijst op een chaotische bedrijfsvoering hetgeen kennelijk onbehoorlijk bestuur oplevert.²⁶⁴ Mijns inziens is deze laatste uitspraak opmerkelijk. Indien zoals uit bovenstaande zaak blijkt dat er sprake is van een gebrekkig administratie, verbaast het mij dat deze onderneming door fase één en fase twee is gekomen, zodat artikel 36 lid 3 IW 1990 van toepassing werd. Mijns inziens zou deze onderneming niet door fase één of fase twee zijn gekomen, waardoor artikel 36 lid 4 IW 1990 van toepassing wordt.

5.5 Artikel 36 lid 4 IW 1990

Op grond van artikel 36 lid 4 IW 1990 is *'een bestuurder aansprakelijk wegens onbehoorlijk bestuur in de periode van drie jaar voorafgaande aan het moment waarop het lichaam in gebreke is met de betaling, indien het lichaam niet of niet op de juiste wijze aan zijn betalingsonmachtmelding heeft voldaan'*. De gewezen bestuurder kan aannemelijk maken dat er geen sprake was van onbehoorlijk bestuur in die periode.²⁶⁵ ²⁶⁶ De zittende bestuurder²⁶⁷ mag dat bewijs alleen leveren indien hij aannemelijk maakt dat het niet aan hem is te wijten dat het lichaam niet tijdig en volledig de betalingsonmacht heeft gemeld.²⁶⁸ De weerlegging

²⁵⁹ Kamerstukken, 1980-1981, 16 530, nr. 3-4, p. 15 en nr. 7, p. 17.

²⁶⁰ Van der Voort Maarschalk, Artikelsgewijs commentaar, Artikel 36 IW 1990 bestuurdersaansprakelijkheid 2012.

²⁶¹ Kamerstukken, 1981-1982, 16 530, nr. 7, p. 44.

²⁶² Hof Leeuwarden 6 april 2007, nr. BK 04/00876, NTFR 2007/776, V-N 2007/34.3.

²⁶³ Rechtbank Breda 9 december 2008, nr. AWB 07/02872, NTFR 2009/214.

²⁶⁴ CRvB 13 januari 2005, nr. 01/1424 CSV en 01/1422 CSV.

²⁶⁵ Op grond van artikel 36 lid 6 IW 1990 geldt de tweede volzin van artikel 36 lid 4 IW 1990 niet.

²⁶⁶ Aangezien in dit lid sprake is van bestuurder in enkelvoud ben ik van mening dat bestuurders zich individueel kunnen disculperen. Deze constatering geldt ook voor artikel 36 lid 4 IW 1990.

²⁶⁷ Kan de feitelijke, formele of quasi-bestuurder zijn.

²⁶⁸ Van der Voort Maarschalk, Artikelsgewijs commentaar, Artikel 36 IW 1990 bestuurdersaansprakelijkheid 2012.

van onbehoorlijk bestuur of het vermoeden zal dus gedaan worden door de bestuurder die in die periode verantwoordelijk was voor de tijdige en juiste melding van de betalingsonmacht. De gewezen bestuurder heeft een ruimere tegenbewijsmogelijkheid dan de zittende bestuurder. Dit is mijns inziens door de wetgever opgenomen, omdat in het merendeel van de gevallen de zittende bestuurder een stringentere band heeft met de onderneming dan de gewezen bestuurder. Mijns inziens gaat de wetgever bij de tegenbewijsmogelijkheid van de zittende bestuurder ervan uit dat er een causaal verband bestaat tussen het niet betalen van de belasting en het onbehoorlijk bestuur. Wanneer de zittende bestuurder dus aannemelijk maakt dat het niet betalen niet aan hem is te wijten wordt ‘automatisch’ de aansprakelijkheid van onbehoorlijk bestuur weersproken. Uit de jurisprudentie blijkt dat het lastig is het vermoeden te weerleggen. Gezondheidsproblemen²⁶⁹, verblijf in het buitenland²⁷⁰ en taalproblemen²⁷¹ zijn niet genoeg om het vermoeden van de verwijtbaarheid van het niet betalen te weerleggen. Daarentegen kunnen aanloopproblemen bij een startend bedrijf²⁷², psychische ontreddeering en in verzekeringstelling op het politiebureau na een bedrijfsbrand²⁷³ wel genoeg zijn om het vermoeden te weerleggen. Uit de bovenstaande jurisprudentie is af te leiden dat de feitelijke omstandigheden van het geval leidend zijn voor het bepalen of er al dan niet sprake is van een weerlegging van het vermoeden.

5.6 Artikel 36 lid 9 IW 1990.

Op grond van artikel 36 lid 9 IW 1990 is *‘een bestuurder die niet in staat is tot betaling van zijn aansprakelijkheidsschuld, zijn de door die bestuurder onverplicht verrichte rechtshandelingen waardoor de mogelijkheid tot verhaal op hem is verminderd, vernietigbaar en kan de ontvanger deze vernietigingsgrond inroepen, indien aannemelijk is dat deze rechtshandelingen geheel of nagenoeg geheel met dat oogmerk zijn verricht’*. Artikel 3:45 lid 4 en 5 BW zijn van overeenkomstige toepassing. Deze bepaling is in de wet gekomen om het voor de ontvanger mogelijk te maken om in te grijpen wanneer de bestuurder zijn vermogen via constructies probeert weg te sluizen. Op deze wijze beoogd de aansprakelijk gestelde bestuurder zijn vermogen te laten dalen, waardoor de verhaalsmogelijkheden op hem beperkt worden. De ontvanger zal aannemelijk moeten maken dat de bestuurder begonnen was de

²⁶⁹ Rechtbank Dordrecht 15 december 1999, nr. 022728/HAZA98-2498HS, V-N 2000/7.32.

²⁷⁰ Hof Den Bosch 1 maart 1995, NJ 1996, 77.

²⁷¹ Rechtbank Den Bosch 9 juli 2003, nr. 65964/HAZA01-1156, V-N 2003/36.26.

²⁷² RvB Amsterdam 1 augustus 1990 (Infobulletin 90/690).

²⁷³ Rotterdam 13 juli 1990.

mogelijkheid van verhaal op zijn vermogen te verminderen.^{274 275} Aangezien dit al een zware bewijslast is voor de ontvanger, wordt de ontvanger ook nog eens bemoeilijkt door artikel 3:45 lid 5 BW. Op grond van deze bepaling worden derden die anders dan om niet handelden met de aansprakelijkgestelde beschermd. Tevens zullen deze voorwerpen of de opbrengst niet kunnen worden gevonden, waardoor het überhaupt een moeilijke aangelegenheid is voor de ontvanger om deze bepaling in te roepen.

5.7 Conclusie

De bestuurdersaansprakelijkheid voorziet erin wanneer een rechtspersoon de verschuldigde loonheffingen niet afdraagt, de bestuurders in hun privévermogen daarvoor aansprakelijk kunnen worden gesteld indien niet op de juiste wijze melding is gemaakt van betalingsonmacht of als kennelijk onbehoorlijk bestuur aan de orde is, dat aan hem is te wijten. De wetgever heeft met de invoering van de Wet ketenaansprakelijkheid getracht te bereiken dat niet de belastingbetaler hoeft op te draaien voor het verlies in inkomsten aan de kant van de overheid, maar degenen die bestuurder(s) zijn of waren van de vennootschap. In dit hoofdstuk zijn de belangrijkste facetten van de bestuurdersaansprakelijkheid aan de orde gekomen. Onder bestuurder in de zin van artikel 36 lid 1 IW 1990 wordt verstaan: de formele, feitelijke, quasi- en gewezen bestuurder. Tevens zijn bestuurders van een lichaam dat bestuurder is van een ander lichaam ook hoofdelijk aansprakelijk. De wetgever heeft gekozen voor een ruime invulling van het begrip bestuurder om constructies die de aansprakelijkheid ontwijken tegen te gaan. De bedoeling van de wetgever met de meldingsregeling was dat de bestuurder wordt gedwongen actie te ondernemen wanneer het lichaam in betalingsmoeilijkheden kwam te verkeren. Indien voldaan wordt aan de meldingsregeling zal de ontvanger aannemelijk moeten maken dat er sprake is van onbehoorlijk bestuur. Wanneer dit niet het geval is zal de bestuurder aannemelijk moeten maken dat de niet-betaling niet aan hem is te wijten. Op grond van artikel 36 lid 9 IW 1990 kan de ontvanger weggesluisde goederen en opbrengsten terugvorderen om te voorkomen dat de bestuurder zijn kans op aansprakelijkheid vermindert.

²⁷⁴ Van der Voort Maarschalk, Artikelsgewijs commentaar, Artikel 36 IW 1990 bestuurdersaansprakelijkheid 2012.

²⁷⁵ Kamerstukken, 1987-1988, 20 588, nr. 3, p. 100.

6. Evaluatie doelstellingen wetgever diverse aansprakelijkheden

6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden de doelstellingen van de wetgever, met betrekking tot de drie aansprakelijkheden genoemd in hoofdstuk 2, kort aangehaald. Daarna wordt er ingegaan op de vraag of de doelstellingen door de wetgever ten aanzien van de diverse aansprakelijkheden worden behaald. Aangezien de ketenaansprakelijkheid vrijwel overeenkomt met de inlenersaansprakelijkheid zullen deze gezamenlijk worden behandeld. Er wordt afgesloten met een korte conclusie.

6.2 Evaluatie inlenersaansprakelijkheid en ketenaansprakelijkheid

De doelstelling van de wetgever met betrekking tot de inlenersaansprakelijkheid en ketenaansprakelijkheid is drieledig. De inlenersaansprakelijkheid en de ketenaansprakelijkheid hebben onder meer tot doel het bevorderen van de inning van belastingen en premies, het bestrijden van malafide werkgevers en oneerlijke concurrentie. Ten aanzien van de eerste doelstelling heeft mijns inziens de wetgever haar doelstelling behaald. Zowel de inleners- als de ketenaansprakelijkheid zorgen ervoor dat de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger worden verruimd. De ontvanger kan nu zowel de inlener als de aannemer aansprakelijk stellen voor de belastingen en premies. Tevens kan iedere volgende schakel, in het geval er sprake is van doorlening of onder-aanneming, mede worden aangesproken. Deze verruimende werking van de aansprakelijkheidsmogelijkheden van de ontvanger heeft de inning van de belastingen en premies bevorderd. Tevens zal de inlener of aannemer door de inleners- en ketenaansprakelijkheid zorgvuldigheid betrachten bij het uitkiezen van uitzendbureaus of onderaannemers. Dit effect wordt versterkt doordat het anoniementarief doorwerkt in de aansprakelijkheidstelling van zowel de inlener als de aannemer. De inlener en de aannemer zullen dus extra gefocust zijn of de uitzendbureaus of de onderaannemers voldoen aan hun administratieve verplichtingen. Tevens zal de aansprakelijkgestelde geconfronteerd worden met een brutering, omdat deze vaak niet kan voldoen aan het verzoek tot achterwege laten van de eindheffing. Hier zit dan ook de overkill. De aansprakelijk gestelde ondernemer kan namelijk niet de noodzakelijke gegevens aanleveren om te voldoen aan het verzoek tot achterwege laten van de eindheffing. Mijns inziens bestaat er overkill in de regeling, omdat ondernemers geconfronteerd kunnen worden met een aansprakelijkheid die al snel tot zeer aanzienlijke bedragen kan oplopen doordat bij de naheffing van de belasting van de

uitlener/aannemer het anoniementarief wordt toegepast en een brutering van de uitbetaalde lonen plaatsvindt waartegen de aansprakelijk gestelde onderneming zich maar moeilijk kan beschermen.²⁷⁶ Wanneer de inlener en de aannemer zorgvuldig²⁷⁷ de uitlener of de onderaannemer uitkiezen, wordt er ook voldaan aan de doelstelling om oneerlijke concurrentie tegen te gaan. Mijns inziens worden dus elke doelstelling met betrekking tot de inleners- en de ketenaansprakelijkheid behaald, maar wel met overkill.

6.3 Evaluatie bestuurdersaansprakelijkheid

De doelstelling van de wetgever met betrekking tot de invoering van de bestuurdersaansprakelijkheid was tweeledig. De bestuurdersaansprakelijkheid beoogt ten eerste betere waarborgen te scheppen voor het innen van premies en belastingen en ten tweede het misbruik van rechtspersonen te bestrijden. Ten aanzien van de eerste doelstelling heeft de wetgever met de bestuurdersaansprakelijk haar verhaalsmogelijkheden verruimd. De bestuurders of de gewezen bestuurders kunnen nu ook aansprakelijk worden gesteld voor de verschuldigde belastingen en premies. Ten aanzien van de tweede doelstelling ben ik van mening dat de wetgever wel getracht heeft om het misbruik van rechtspersonen tegen te gaan, maar dat dit in de praktijk niet altijd lukt. Aangezien zogenoemde ‘ploffers’ failliet verklaard worden en de bestuurders met de noorderzon zijn vertrokken en tevens artikel 36 lid 9 IW 1990 nauwelijks wordt toegepast, vist de fiscus mijns inziens alsnog achter het net.²⁷⁸

6.4 Conclusie

De inlenersaansprakelijkheid en de ketenaansprakelijkheid hebben onder meer tot doel het bevorderen van de inning van belastingen en premies, het bestrijden van malafide werkgevers en oneerlijke concurrentie. De wetgever heeft deze doelstellingen bereikt, maar wel met overkill omdat ondernemers geconfronteerd kunnen worden met een aansprakelijkheid die al snel tot zeer aanzienlijke bedragen kan oplopen doordat bij de naheffing van de belasting van de uitlener/aannemer het anoniementarief wordt toegepast en een brutering van de uitbetaalde lonen plaatsvindt waartegen de aansprakelijk gestelde onderneming zich maar moeilijk kan beschermen. De bestuurdersaansprakelijkheid beoogt ten eerste betere waarborgen te scheppen voor het innen van premies en belastingen en ten tweede het misbruik van rechtspersonen te bestrijden. Mijns inziens heeft de wetgever met de

²⁷⁶ Van der Voort Maarschalk, Artikelsgewijs commentaar, Artikel 34 IW 1990 Inlenersaansprakelijkheid, 2012.

²⁷⁷ Ik doel hier op de verklaring goedbetalingsgedrag, certificaten, opvragen jaarrekeningen, enz.

²⁷⁸ Zie paragraaf 5.6.

bestuurdersaansprakelijkheid haar verhaalsmogelijkheden verruimd, waardoor de inning van premies en belastingen wordt bevorderd. Ten aanzien van de tweede doelstelling ben ik van mening dat de wetgever wel getracht heeft om het misbruik van rechtspersonen tegen te gaan, maar dat dit in de praktijk niet altijd lukt. Aangezien zogenoemde ‘ploffers’ failliet verklaard worden en de bestuurders met de noorderzon zijn vertrokken en tevens artikel 36 lid 9 W 1990 nauwelijks wordt toegepast, vangt de fiscus alsnog achter het net.

7. Effectievere, eenvoudigere en rechtvaardigere regeling mogelijk?

7.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden er aanbevelingen gedaan om de inleners-, keten- en bestuurdersaansprakelijkheid effectiever, eenvoudiger en rechtvaardiger te maken. In paragraaf 7.2 worden de aanpassingen in de huidige regeling besproken die kunnen leiden tot het vervullen van bovenstaande criteria. In paragraaf 7.3 worden er een aantal alternatieven aangedragen die zowel de malafide werkgever bestrijden, inning van belastingen en premies bevorderen alsmede de oneerlijke concurrentie bestrijden. De criteria waaraan deze aanpassingen en alternatieven worden getoetst zijn of bovenstaande doelstellingen van de wetgever hierdoor eenvoudiger, effectiever en rechtvaardiger kunnen worden bereikt dan met de huidige regeling. Er zal worden afgesloten met een conclusie.

7.2 Aanpassingen

7.2.1 Elimineren overkill verzoek tot eindheffing + verhalen loonheffingen

In paragraaf 3.4 is de problematiek met betrekking tot het verzoek tot achterwege laten van de eindheffing besproken. Met betrekking tot het verzoek tot eindheffing kan de inlener/aannemer vaak niet voldoen aan de aan haar gestelde eisen. Het is namelijk moeilijk voor de inlener/aannemer om de geldende tarieven en de lonen voor de werknemers te achterhalen. De aansprakelijkgestelde beschikt namelijk niet over deze informatie.^{279/280} De rechter heeft toen bepaald dat de inlener/aannemer geen verzoek kan doen tot achterwege laten van de eindheffing.²⁸¹ Ik ben het dan ook met *Raaijmakers*²⁸² eens dat de aansprakelijkheid van de inlener/aannemer tegen brutering leidt tot een onbillijk resultaat, waardoor via de wet- en regelgeving artikel 31 lid 1 onderdeel a 1 Wet LB 1964 zou kunnen worden aangepast om deze overkill weg te nemen. Ik stel dan ook voor om een verzoek van de aansprakelijk gestelde onderneming tot achterwege laten van de eindheffing zonder voorwaarden²⁸³ te honoreren, tenzij de niet toepassing van het verzoek van achterwege laten van de eindheffing van de uitlener/onderaannemer aan de aansprakelijk gestelde onderneming zelf te wijten is.

²⁷⁹ J.H.P.M. Raaijmakers, *Ketenaansprakelijkheid*, Deventer: Kluwer 2011, p. 108.

²⁸⁰ Voor storting naar de G-rekening zijn deze gegevens niet nodig. In de praktijk wordt een gedeelte (40%) van de aanneemsom gestort naar de G-rekening, omdat het niet doenlijk is om exact een berekening te maken van de verschuldigde loonbelasting en premies van de onderaannemer/uitlener.

²⁸¹ Rechtbank Breda 12 december 2006, nr. AWB05/3384, V-N 2007/28.26.

²⁸² *Idem*, p.107.

²⁸³ Dus zonder de noodzakelijk gegevens als bedoeld in artikel 31 lid 1 sub a, onderdeel 1 LB 1964.

Tevens zou niet alleen de inhoudingsplichtige de mogelijkheid moeten hebben om de loonheffingen te kunnen verhalen op de werknemers van de uitlener. De aansprakelijk gestelde onderneming zou hier ook mogelijkheden voor moeten krijgen.

Op deze wijze zal de overkill als gevolg van de brutering weggenomen kunnen worden, waardoor de regeling rechtvaardiger wordt.²⁸⁴ Of de regeling eenvoudiger wordt voor zowel de aansprakelijk gestelde onderneming als de fiscus, daar kan ik geen uitsluitsel over geven. Dit geldt tevens voor de effectiviteit.

7.2.2 Afschaffing betalingsonmachtmelding

Uit de Memorie van het Toelichting van het wetsvoorstel bestuurdersaansprakelijkheid blijkt dat de wetgever de betalingsonmachtmelding in de wet heeft opgenomen om tijdig op de hoogte te kunnen zijn van betalingsonmacht van een ondernemer.²⁸⁵ Op deze wijze wordt door de wetgever getracht een scheiding aan te brengen tussen bonafide en malafide ondernemers. De gedachte was dat alleen malafide ondernemers niet aan de betalingsonmachtmelding zouden kunnen voldoen, waardoor deze ondernemers te maken kregen met de omkering van de bewijslast.

In de praktijk blijkt daarentegen dat ook vaak bonafide ondernemers geen of geen tijdige melding doen.²⁸⁶ Dit heeft een aantal redenen. Ten eerste is er het probleem van de onbekendheid van de regeling bij de bestuurder van de vennootschap, waardoor er geen melding wordt gedaan over betalingsachterstanden. Ten tweede denkt de bestuurder dat voor de betalingsachterstanden geen betalingsonmachtmelding nodig is. De bestuurder is er van overtuigd dat hij deze schulden binnen afzienbare tijd kan aflossen. Ten derde kan een betalingsonmachtmelding er voor zorgen dat de fiscus beslag gaat leggen om haar rechten veilig te stellen, de debiteuren minder snel zullen gaan betalen en de crediteuren wachten met leveren totdat er betaald is. De bedrijfsvoering zou op deze wijze in gevaar kunnen komen. Bovenstaande redenen leiden er toe dat veelal bonafide ondernemers de dupe zijn van de omkering van de bewijslast. Enerzijds kan er worden gedacht dat dit geheel aan de bonafide ondernemer zelf te wijten is, immers iedereen wordt geacht de wet te kennen en dient tijdig belasting af te dragen. Anderzijds kan het naar mijn mening niet de bedoeling zijn dat het belang van een meldingsregeling, waarvan de doelstelling een scheiding tussen bonafide en

²⁸⁴ Zie paragraaf 3.4.

²⁸⁵ Voor inhoudelijke behandeling verwijs ik naar paragraaf 5.3.

²⁸⁶ J.H.P.M. Raaijmakers, Aansprakelijkheid in belastingzaken, Kluwer: Deventer 2007, p. 305.

malafide ondernemers in de praktijk niet wordt bewerkstelligd, boven de continuïteit van een onderneming wordt geplaatst. De regeling werkt dus in de praktijk niet goed uit.

Wanneer een bonafide ondernemer niet voldaan heeft aan de meldingsplicht, wordt hij geconfronteerd met een vermoeden dat de niet-betaling aan hem is te wijten. In de praktijk blijkt het erg lastig om aannemelijk te maken dat de niet-betaling niet aan hem is te wijten, waardoor de fiscus dus redelijk eenvoudig geld kan innen bij deze bestuurders. De scheiding tussen bonafide en malafide ondernemers is er in de praktijk dus niet. Dit heeft tot gevolg dat de fiscus op een ongecompliceerde wijze de ondernemers in kwestie kan aanspreken. De betalingsonmachtmelding wordt dus mijns inziens gebruikt als middel van de fiscus om de bewijslast eenvoudig om te keren. Ik ben het met *Raaijmakers*²⁸⁷ eens dat door deze praktijk de grondslag voor de meldingsregeling is komen te vervallen.

Tegenwoordig kan er met behulp van de automatisering snel informatie door de fiscus worden verzameld met de betrekking tot de vraag of er aangiften zijn gedaan en of die aangiften ook zijn betaald of dat de opgelegde naheffingsaanslagen niet zijn voldaan binnen de wettelijke betalingstermijn.²⁸⁸ Ook kan er snel worden bekeken of de aangiften afwijken van eerdere aangiften, waardoor onjuiste aangiften kunnen worden herkend en invorderingsmaatregelen kunnen worden getroffen. Op deze wijze kan er eenvoudig een onderscheid worden gemaakt tussen een malafide en een bonafide ondernemer.

De fiscus kan op deze manier direct invorderingsmaatregelen treffen bij de desbetreffende belastingplichtige. Mijns inziens betekent dit dat de oorspronkelijke functie van de melding van de betalingsonmacht tegenwoordig beter kan worden ingevuld door bovenstaande maatregelen, omdat de meldingsplicht heden ten dage voor onjuiste doeleinden wordt gebruikt. Met deze onjuiste doeleinden doel ik er op dat op dit moment eenvoudig de bewijslast wordt omgekeerd, waardoor de kans groot is dat bonafide bestuurders aansprakelijk worden gehouden voor de premie- en belastingschulden van de vennootschap.

Naast bovenstaande redenen zijn er nog andere redenen waarom het beter zou zijn om de meldingsplicht af te schaffen. De administratieverplichtingen met betrekking tot de betalingsonmachtmelding behoren tot het verleden. Hieronder versta ik het invullen, opsturen, verwerken en beoordelen van de formulieren. Tevens worden er geen juridische procedures meer gevoerd rondom de toepassing van enerzijds artikel 36 lid 3 IW 1990 en anderzijds

²⁸⁷ J.H.P.M Raaijmakers, *Bestuurdersaansprakelijkheid*, Kluwer: Deventer 2010, p. 305.

²⁸⁸ *Ibid.*

artikel 36 lid 4 IW 1990. Mijns inziens zou op grond van bovenstaande redenen de meldingsplicht kunnen worden afgeschaft. Daarvoor in de plaats zou ik pleiten voor een bewijsplicht van de fiscus conform het huidige artikel 36 lid 3 IW 1990. *Raaijmakers*²⁸⁹ stelt voor om op grond van artikel 36 lid 1 IW 1990 de fiscus aannemelijk te laten maken dat er sprake is van onbehoorlijk bestuur. Op deze wijze zullen malafide ondernemers daadwerkelijk worden geconfronteerd met de gevolgen van de bestuurdersaansprakelijkheid, terwijl bonafide ondernemers niets meer te vrezen hebben.²⁹⁰

Een versoepeling van de termijn²⁹¹ waarbinnen de premie en de belastingschulden zouden moeten worden gemeld om bonafide van malafide ondernemers te kunnen scheiden, zou mijns inziens niet de voorkeur hebben. Ik zie niet in dat door een verlening van de meldingstermijn dit onderscheid beter tot uitdrukking zou kunnen komen. Bonafide ondernemers zullen alsnog proberen om hun melding uit te stellen om drastische invorderingsmaatregelen van de fiscus, zoals beslag, te voorkomen. Tevens zal de onbekendheid van de regeling bij zowel de bonafide als de malafide ondernemers niet zorgen dat dit onderscheid beter naar voren komt. De afschaffing van de betalingsonmachtmelding zal dus leiden tot een eenvoudiger en rechtvaardigere regeling. Eenvoudiger, omdat administratieverplichtingen met betrekking tot de betalingsonmachtmelding voor zowel de fiscus als de aansprakelijk gestelde onderneming tot het verleden behoren. Tevens worden er geen juridische procedures gevoerd omtrent de toepassing van enerzijds artikel 36 lid 3 IW 1990 en anderzijds artikel 36 lid 4 IW 1990. Rechtvaardiger voor de aansprakelijk gestelde onderneming omdat bonafide ondernemers niet meer zullen worden geconfronteerd met de omkering van de bewijslast, waardoor aansprakelijkheid lastig is te voorkomen. Tevens zal de effectiviteit voor de fiscus van de regeling afnemen, omdat de bewijslast niet meer zal worden omgekeerd, waardoor de overheid niet snel haar misgelopen belastinginkomsten kan innen. Mijns inziens kan op grond van de afweging van bovenstaande argumenten de betalingsonmachtmelding in zijn geheel worden afgeschaft.

²⁸⁹ Ibid..

²⁹⁰ J.H.P.M Raaijmakers, *Bestuurdersaansprakelijkheid*, Kluwer: Deventer 2010, p. 306.

²⁹¹ Zie paragraaf 5.3.

7.3 Alternatieven

7.3.1 Verlegging afdrachtplichtige

Mijns inziens zou een alternatief kunnen zijn om de loonheffingsplicht te verleggen naar de inlener of de aannemer. Dit betekent dat de inleners of de aannemers verantwoordelijk zijn voor de afdracht van de loonheffingen van het ingeleende personeel of van het personeel van de onderaannemer. Een vergelijkbaar systeem vinden we terug bij de BTW. Op grond van artikel 12 lid 2,3 en 5 OB 1968 kan de BTW worden geheven van degene aan wie de levering wordt verricht of de dienst wordt verleend. Op grond van artikel 24b Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 wordt de BTW bij inlening van personeel of onderaanneming van werk verlegd naar diegene aan wie de dienst of de levering wordt verricht. In de loonbelasting komt zo'n verleggingsregeling niet voor. Dit is niet geheel onlogisch, omdat door deze verlegging uitleners of onderaannemers de salarissen van hun personeel kenbaar moeten maken aan de inleners of aannemers. Tevens kunnen uitzendbureaus inzicht krijgen in elkaars salarisgegevens. Deze concurrentiegevoelige gegevens zullen partijen niet snel kenbaar willen maken. Anderzijds zal het kenbaar maken van deze gegevens de transparantie op de arbeidsmarkt bevorderen. Ik zie hier dan ook geen probleem in het kenbaar maken van salarisgegevens van uitleners en onderaannemers. Mijn stelling is om een soortgelijke regeling op te nemen in de Wet op de loonbelasting 1964 voor de afdracht van loonheffingen. Deze regeling zou dan bepalen dat bij inlening van personeel of aanneming van werk de afdracht van loonheffingen wordt verlegd naar de inlener of de aannemer. Ingeval de inlener en de aannemer afdrachtplichtig worden zullen zij met betrekking tot de uitlener en de onderaannemer dit in hun vergoeding terugzien. Immers het brutoloon zal geen onderdeel meer uitmaken van de onderhandeling over de vergoeding tussen beide partijen.²⁹²

Een probleem dat een rol speelt bij deze oplossing is dat de inlener of de aannemer de noodzakelijke gegevens mist, waardoor de hoogte van de afdracht moeilijk is vast te stellen. Ik doel op gegevens met betrekking tot het geldende tarief voor de werknemers. Belangrijk is dus dat de inlener/aannemer deze gegevens opvraagt bij de uitlener/onderaannemer. Deze zal uiteraard meewerken anders zal er geen overeenkomst tot stand komen.

Deze methode heeft veel voordelen. Ten eerste zullen malafide uitzendbureaus of onderaannemers geen drijfveer hebben om loonheffingen te ontduiken. Immers zij hoeven

²⁹² Tevens zal de administratieve lasten die de inlener maakt om de loonheffingen af te dragen worden uit onderhandeld via de vergoeding.

geen loonheffingen meer af te dragen. Misbruik met betrekking tot de loonheffingen kan zich dus alleen nog maar afspelen bij de inlener.²⁹³ Mijns inziens is de drijfveer van inleners of aannemers om misbruik te maken van de loonheffingen aanzienlijk minder dan uitleners of onderaannemers. Dit komt omdat uitlenende of onderaannemers in goede economische tijden veel financiële voordelen konden krijgen door tijdelijk arbeidskrachten uit te lenen. Dit leverde de bestuurders van deze vennootschappen enerzijds financiële voordelen op en anderzijds konden zij deze financiële voordelen vergroten door geen loonheffingen af te dragen. Aangezien de financiële voordelen terecht komen bij de uitlener of onderaannemer en de loonheffingen afgedragen worden door de inlener of aannemer zal de drijfveer om misbruik te maken met de loonheffingen minder zijn dan tegenwoordig. Ten tweede zal de inning van belastingen en premies worden bevorderd. Op dit moment zal de fiscus eerst de malafide vennootschap aansprakelijk stellen, vervolgens de bestuurders en wanneer dit niet lukt de vennootschappen van de inlener/aannemer. Daarna kan nog via de bestuurdersaansprakelijkheid de bestuurders van deze vennootschappen worden aangesproken. Deze procedurele gang kan aanmerkelijk worden ingekort ingeval direct de inlener of aannemer afdrachtplichtig wordt. Dit kan de administratieve lasten en kosten aan de kant van de fiscus aanzienlijk beperken. Ten derde zal met deze systematiek oneerlijke concurrentie worden bestreden. Geen van de uitzendbureaus is onder deze methode nog afdrachtplichtig waardoor malafide uitzendbedrijven niet meer onder hun prijs kunnen handelen omdat zij geen misbruik meer kunnen maken door geen loonheffingen af te dragen.

De regeling zal dus op grond van bovenstaande redenen voldoen aan de door de wetgever gestelde doelstellingen van de inleners-, keten- en bestuurdersaansprakelijkheid.²⁹⁴ De verleggingsregeling is op grond van onderstaande argumenten tevens effectiever en eenvoudiger voor de fiscus dan de inleners- en ketenaansprakelijkheid.²⁹⁵ De fiscus zal direct van de inlener/aannemer de loonheffingen kunnen innen. Dit is effectiever en eenvoudiger voor de fiscus dan eerst bij de uitlener/onderaannemer heffen en vervolgens de bestuurdersaansprakelijkheid in te roepen, waarna dan pas de inlener of de uitlener kan worden aangesproken. De procedure wordt in wezen ingekort. In het kader van de rechtvaardigheid is de volgende vraag relevant: is het wel rechtvaardiger en eenvoudiger dat een rechtspersoon de loonheffingen zal moeten afdragen van het personeel van een andere

²⁹³ Enige nuancering is hier op zijn plaats. Ingeval er sprake is van doorlening of van onderaannemerschap. Is de uiteindelijke inlener of aannemer in mijn voorstel afdrachtplichtig.

²⁹⁴ Zie paragraaf 2.6 voor de doelstellingen van de diverse aansprakelijkheden.

²⁹⁵ De bestuurdersaansprakelijkheid zal in mijn voorstel blijven voortbestaan naast de verleggingsregeling.

rechtspersoon? Mijns inziens is dit niet het geval. De inlener/aannemer wordt nu verantwoordelijk gesteld voor de afdracht van loonheffingen, waardoor deze nu opgezadeld wordt met administratieve lasten daaromtrent. Dit is niet alleen onrechtvaardig maar ook niet eenvoudig voor de inlener/aannemer. Op deze wijze worden inleners en aannemers eigenlijk beboet voor de misstanden die andere rechtspersonen hebben veroorzaakt. Kortom: een verleggingsregeling is een alternatief die eenvoudiger, effectiever voor de fiscus is, maar niet rechtvaardiger en eenvoudiger voor de aansprakelijk gestelde onderneming.

7.3.2 Waarborgsom uitleners/onderaannemers

In de *brief van 8 september 2005, nr. DGB2005/4961M, V-N 2005.46.6* is door de Staatsecretaris toegezegd dat er een stelsel van vrijwillige certificering wordt opgezet en dit stelsel is er uiteindelijk ook gekomen.²⁹⁶ Certificerende instellingen kunnen bij misbruik bij een uitzendbureau het toegekende certificaat intrekken. Per 1 januari 2010 heeft de Staatssecretaris beslist dat uitzendbureaus in het Handelsregister geregistreerd moeten staan. Wanneer zij dit niet doen dan kunnen zij en de inlener een boete verwachten wanneer deze met elkaar overeenkomsten afsluiten. Deze registratieplicht is een aanvulling op het systeem van certificering van de uitzendbranche zelf.²⁹⁷ Als uitzendbureaus geregistreerd staan bij het Handelsregister zijn deze bekend en kan de uitzendsector vervolgens de certificering regelen.²⁹⁸ Met deze twee methodes van enerzijds een vrijwillige certificering en anderzijds een registratie in het Handelsregister wordt geprobeerd om malafide uitzendbureaus aan banden te leggen. Inlenende bedrijven kunnen op deze wijze van certificering hun inlenersrisico beperken door alleen met gecertificeerde en geregistreerde uitzendbureaus zaken te doen. Deze maatregelen zijn volgens de regering nog niet genoeg en heeft in de *brief van 18 maart 2005, nr. DGB2005/1261M, V-N 2005/18.4* voor eerst het idee geopperd om uitzendbureaus te verplichten om een waarborgsom te deponeren naar een rekening van de overheid om daarmee openstaande belasting- en premieschulden te kunnen betalen. Op deze wijze zullen ondernemingen van de markt worden geweerd die snel geld willen verdienen met malafide praktijken en wordt de inning van belastingen en premies door de fiscus bevorderd. De waarborgsom zal immers worden verrekend met de openstaande belasting- en premieschuld. Op dit moment is deze wetgeving er nog niet. De Socialistische Partij (SP) pleit dan ook in mei 2011 voor de invoering van een waarborgsom voor uitzendbureaus.

²⁹⁶ Zie hieronder.

²⁹⁷ <http://www.rijksoverheid.nl/nieuws/2011/04/15/registratieplicht-tegen-frauderende-uitzendbureaus.html>

²⁹⁸ Idem.

De hoogte van de waarborgsom zal niet te hoog en niet te laag moeten worden vastgesteld. Een te hoge waarborgsom zal startende uitzendbureaus afschrikken om toe te treden tot de markt. Uit *de brief van 18 maart 2005, nr. DGB2005/1261M, V-N 2005/18.4* blijkt dat in Vlaanderen vele verzoekers die om informatie vragen over het starten van een uitzendbureau afhaken, zodra de waarborgsom van 75.000 ter sprake wordt gebracht.²⁹⁹ Startende uitzendbureaus zullen veelal de dupe worden van deze maatregel ingeval de waarborgsom te hoog wordt vastgesteld. Tevens zal de uitlener/onderaannemer in Nederland ook nog te maken krijgen met een vermogensbeslag op de G-rekening wat zijn liquide middelen beperkt houdt. Ik stel dan ook voor om in ieder geval een lager bedrag als waarborgsom te introduceren dan de 75.000 euro die in Vlaanderen wordt gehanteerd.³⁰⁰

Een te lage waarborgsom zal daarentegen niet effectief zijn om de malafide uitzendbureaus van hun praktijken te weerhouden. In het geval de waarborgsom te laag is vastgesteld heeft het malafide uitzendbureau relatief snel haar waarborgsom terugverdiend. Naarmate de waarborgsom op een lager bedrag wordt vastgesteld, zal het moment waarop de op malafide wijze behaalde voordelen de waarborgsom overtreffen, eerder zijn bereikt. Een gulden middenweg van de hoogte van de waarborgsom lijkt hier dus van belang. Mijns inziens zal zo'n regeling eenvoudig in de uitvoering zijn voor de fiscus en effectief zijn in de zin dat de doelstellingen van de wetgever worden behaald.³⁰¹ Een waarborgsom is makkelijk te introduceren en zal de inning van belastingen bevorderen en de malafide uitleners/onderaannemers bestrijden. Tevens zal de regeling rechtvaardig zijn, omdat diegene die de premie- en belastingschulden niet afdraagt in haar eigen portemonnee wordt geraakt. De waarborgsom wordt immers bij niet voldoen aan de premie- en belastingschulden gebruikt ter verrekening van deze belastingschulden. Daarentegen is regeling niet rechtvaardig voor startende uitzendbureaus die geconfronteerd worden met een waarborgsom. Op deze wijze wordt toetreding tot de markt bemoeilijkt. Tevens zal het voor startende uitzendbureaus niet eenvoudig zijn om een waarborgsom te kunnen financieren. Voor grote winstgevendende uitzendbureaus zal dit geen enkel probleem zijn.

²⁹⁹ Algemeen, Bestrijding fraude uitzendbranche door middel van waarborgsommen, V-N 2005/18.3.

³⁰⁰ Uit empirisch onderzoek zal moeten blijken welke waarborgsom geschikt zal zijn om enerzijds malafide uitzendbureaus van de markt te weren en anderzijds startende ondernemingen niet te belemmeren om toe te treden tot de markt.

³⁰¹ Malafide uitzendbureaus worden op deze wijze bestreden en de inning van premies en belastingen worden bevorderd.

7.4 Schema aanpassingen/alternatieven

	Eenvoudig aansprakelijkgestelde	Eenvoudig fiscus	Effectief fiscus	Rechtvaardig aansprakelijkgestelde
Depotstelsel	+	+	+	0
<u>Aanpassingen</u>				
Verzoek tot eindheffing + verhalen loonheffingen	0	0	0	+
Afschaffing Betalingsonmachtmelding	+	+	-	+
<u>Alternatieven</u>				
Verlegging afdrachtplichtige	-	+	+	-
Waarborgsom* ³⁰²	0	+	+	0

+ is positief, - is negatief, 0 niet duidelijk/ geen uitsluitel

Op grond van deze scriptie en bovenstaand schema zou ik, naast de aanpassing van het verzoek tot achterwege laten van de eindheffing en afschaffing van de betalingsonmachtmelding, willen adviseren om de invoering van het depotstelsel op 1 januari 2014 niet te blokkeren.³⁰³ Op deze wijze zal de overheid haar doelstellingen op het gebied van de keten-, inleners- en bestuurdersaansprakelijkheid, namelijk het bestrijden van malafide werkgevers, het bevorderen van de inning van belastingen en premies alsmede het bestrijden van oneerlijke concurrentie, op een eenvoudige³⁰⁴, effectieve manier kunnen vormgeven. De alternatieven die onderzocht zijn in paragraaf 7.3 bleken niet eenvoudiger, effectiever en rechtvaardiger te zijn dan de huidige regeling.

7.5 Conclusie

In dit hoofdstuk zijn twee aanpassingen en twee alternatieven besproken die kunnen leiden tot een effectievere, eenvoudigere en rechtvaardigere regeling.

Ten eerste het verzoek tot het achterwege laten van de eindheffing en het verhalen van loonheffingen op de werknemers. Wanneer aansprakelijk gestelde ondernemingen een verzoek tot achterwege laten van de eindheffing kunnen doen zullen zij niet meer geconfronteerd worden met hoge aansprakelijkheidsbedragen die mede veroorzaakt worden door de brutering van de uitbetaalde lonen. Tevens zullen aansprakelijk gestelde

³⁰² Bij de beoordeling voor de criteria eenvoudig en rechtvaardig wordt vanuit het perspectief van de uitlener bekeken.

³⁰³ 1 januari 2014.

³⁰⁴ Voor de fiscus en de aansprakelijkgestelde.

ondernemingen de loonheffingen moeten kunnen verhalen op de werknemers van de uitleners/onderaannemers.

Ten tweede de afschaffing van de betalingsonmachtmelding. De betalingsonmachtmeldingsplicht is in de wet opgenomen om een scheiding aan te brengen tussen bonafide en malafide ondernemers. De gedachte van de wetgever was dat alleen malafide ondernemers zich niet aan de betalingsonmachtmelding zouden kunnen voldoen, waardoor deze ondernemers te maken kregen met de omkering van de bewijslast. Uit de praktijk blijkt dat veelal bonafide ondernemers zich ook niet houden aan deze meldingsplicht, waardoor in wezen de grondslag van deze regeling vervalt en de meldingsplicht kan worden afgeschaft. Tegenwoordig kan er met behulp van de automatisering eenvoudig een onderscheid worden gemaakt tussen een malafide en een bonafide ondernemer. De fiscus kan op deze manier direct invorderingsmaatregelen treffen bij de desbetreffende belastingplichtige. Ik stel voor dat op grond van artikel 36 lid 1 IW 1990 de fiscus aannemelijk moet maken of er sprake is van onbehoorlijk bestuur, waardoor malafide ondernemers daadwerkelijk worden geconfronteerd met de gevolgen van de bestuurdersaansprakelijkheid, terwijl bonafide ondernemers niets meer te vrezen hebben.

Ten derde de verlegging van de afdrachtplichtige. Mijns inziens zou een alternatief kunnen zijn om de loonheffingsplicht te verleggen naar de inlener of de aannemer. Dit betekent dat de inlener of de aannemer verantwoordelijk is voor de afdracht van de loonheffingen van het ingeleende personeel of van het personeel van de onderaannemer. Aangezien de financiële voordelen terecht komen bij de uitlener of onderaannemer en de loonheffingen afgedragen worden door de inlener of aannemer zal de drijfveer om misbruik te maken met de loonheffingen minder zijn dan tegenwoordig. Qua rechtvaardigheid en eenvoud voor de aansprakelijk gestelde onderneming schiet deze regeling tekort.

Ten vierde het introduceren van een waarborgsom voor uitzendbureaus. Een alternatief zou zijn om uitzendbureaus te verplichten om een waarborgsom te deponeren naar een rekening van de overheid om daarmee openstaande belasting- en premieschulden te kunnen betalen. Op deze wijze zullen ondernemingen van de markt worden geweerd die snel geld willen verdienen met malafide praktijken en wordt de inning van belastingen en premies door de overheid bevorderd. De waarborgsom zal dan wel niet te hoog en niet te laag moeten worden vastgesteld om enerzijds malafide uitzendbureaus te weren van de markt en anderzijds te voorkomen dat startende uitzendbureaus worden ontmoedigd om toe te treden tot de markt.

Op grond van deze scriptie zou ik, naast de aanpassing van het verzoek tot eindheffing en afschaffing van de betalingsonmachtmelding, willen adviseren om de invoering van het depotstelsel op 1 januari 2014 niet te blokkeren. Op deze wijze zal de wetgeving haar doelstellingen effectief en eenvoudig kunnen bereiken. De alternatieven die onderzocht zijn in paragraaf 7.3 bleken niet eenvoudiger, effectiever en rechtvaardiger te zijn dan de huidige regeling.

8. Algemene conclusie

8.1 Inleiding

De wetgever heeft door middel van het invoeren van de inlenersaansprakelijkheid, ketenaansprakelijkheid en de bestuurdersaansprakelijkheid geprobeerd om malafide praktijken rondom de afdracht van loonheffingen terug te dringen. Deze praktijken kwamen veelal voor bij uitzendbedrijven. Deze bedrijven leenden personeel uit aan andere bedrijven en droegen de loonheffingen niet of deels niet af aan de fiscus. Tegen de tijd dat de fiscus de loonheffingen kwam innen waren zowel de bestuurders als deze bedrijven met de noorderzon vertrokken. Het geld werd weggesluisd en de besloten vennootschap werd failliet verklaard

Een voedingsbodem voor deze malafide praktijken was gelegd, omdat enerzijds inlenende bedrijven in goede tijden snel en veel tijdelijke arbeidskrachten nodig konden hebben en anderzijds de uitlenende bedrijven geen loonheffingen afdroegen. Dit leverde de bestuurders van de deze bv's in korte tijd aanzienlijke financiële voordelen op.

Ondanks de invoering van de diverse aansprakelijkheden van de overheid om malafide uitzendbureaus te bestrijden, blijven deze malafide praktijken voortbestaan. De overheid heeft onlangs het belang van het tegengaan van malafide uitzendbureaus onderstreept door het voornemen te hebben om het aantal malafide uitzendbureaus naar nul te reduceren.

Deze uiteenzetting brengt mij tot de volgende probleemstelling:

Realiseert de wetgever met de inlenersaansprakelijkheid, ketenaansprakelijkheid en de bestuurdersaansprakelijkheid haar gestelde doelstellingen of is zij op dit gebied doorgeschooten? Zijn er alternatieven die deze doelstellingen eenvoudiger, effectiever en rechtvaardiger kunnen vorm geven?

8.2 Beantwoording probleemstelling

De inlenersaansprakelijkheid en de ketenaansprakelijkheid hebben onder meer tot doel het bevorderen van de inning van belastingen en premies, het bestrijden van malafide werkgevers en oneerlijke concurrentie. Ten aanzien van de eerste doelstelling heeft de wetgever mijns inziens haar doelstelling behaald. Zowel de inleners- als de ketenaansprakelijkheid zorgen ervoor dat de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger worden verruimd. Tevens zal de inlener of aannemer door de inleners- en ketenaansprakelijkheid zorgvuldigheid betrachten bij het uitkiezen van uitzendbureaus of onderaannemers, waardoor malafide werkgevers worden

bestreden. Dit effect wordt versterkt omdat het anoniementarief doorwerkt in de aansprakelijkheidstelling van zowel de inlener als de aannemer. De inlener en de aannemer zullen dus extra gefocust zijn of de uitzendbureaus of de onderaannemers voldoen aan hun administratieve verplichtingen. Mijns inziens bestaat er een overkill met betrekking tot het verzoek tot achterwege laten van de eindheffing. De inleners/aannemers kunnen hier geen beroep op doen, waardoor zij aansprakelijk kunnen worden gehouden voor aanzienlijke bedragen. Oneerlijke concurrentie wordt tegengegaan omdat inleners/aannemers naar alle waarschijnlijkheid zullen kiezen voor bonafide ondernemers. Mijns inziens wordt dus elke doelstelling met betrekking tot de inleners- en de ketenaansprakelijkheid behaald, maar wel met overkill.

De bestuurdersaansprakelijkheid beoogt ten eerste betere waarborgen te scheppen voor het innen van premies en belastingen en ten tweede het misbruik van rechtspersonen te bestrijden. Ten aanzien van de eerste doelstelling heeft de wetgever met de bestuurdersaansprakelijkheid haar verhaalsmogelijkheden verruimd. De bestuurders of de gewezen bestuurders kunnen nu ook aansprakelijk worden gesteld voor de verschuldigde belastingen en premies. Ten aanzien van de tweede doelstelling ben ik van mening dat de wetgever wel getracht heeft om het misbruik van rechtspersonen tegen te gaan, maar dat dit in de praktijk niet altijd lukt. Aangezien zogenoemde ‘ploffers’ failliet verklaard worden en de bestuurders met de noorderzon zijn vertrokken en tevens artikel 36 lid 9 IW 1990 nauwelijks wordt toegepast, vist de fiscus alsnog achter het net.

Er zijn twee aanpassingen en twee alternatieven besproken die kunnen leiden tot een effectievere, eenvoudigere en rechtvaardigere regeling.

Ten eerste het verzoek tot het achterwege laten van de eindheffing en het verhalen van loonheffingen op de werknemers. Wanneer aansprakelijk gestelde ondernemingen een verzoek tot het achterwege laten van de eindheffing kunnen doen, zullen zij niet meer geconfronteerd worden met hoge aansprakelijkheidsbedragen die mede veroorzaakt worden door de brutering van de uitbetaalde lonen. Tevens zullen aansprakelijk gestelde ondernemingen de loonheffingen moeten kunnen verhalen op de werknemers van de uitleners/onderaannemers.

Ten tweede de afschaffing van de betalingsonmachtmelding. Uit de praktijk blijkt dat veelal bonafide ondernemers zich ook niet houden aan deze meldingsplicht, waardoor in wezen de grondslag van deze regeling vervalt en de meldingsplicht kan worden afgeschaft. Ik stel voor dat op grond van artikel 36 lid 1 IW 1990 de fiscus aannemelijk moet maken of er sprake is van onbehoorlijk bestuur, waardoor malafide ondernemers daadwerkelijk worden geconfronteerd met de gevolgen van de bestuurdersaansprakelijkheid, terwijl bonafide ondernemers niet meer te vrezen hebben.

Ten derde de verlegging van de afdrachtplichtige. Mijns inziens zou een alternatief kunnen zijn om de loonheffingsplicht te verleggen naar de inlener of de aannemer. Dit betekent dat de inlener of de aannemer verantwoordelijk is voor de afdracht van de loonheffingen van het ingeleende personeel of van het personeel van de onderaannemer. Aangezien de financiële voordelen terecht komen bij de uitlener of onderaannemer en de loonheffingen afgedragen worden door de inlener of aannemer zal de drijfveer om misbruik te maken met de loonheffingen minder zijn dan tegenwoordig. Qua rechtvaardigheid en eenvoud voor de aansprakelijk gestelde onderneming schiet deze regeling tekort.

Ten vierde het introduceren van een waarborgsom voor uitzendbureaus. Een alternatief zou zijn om uitzendbureaus te verplichten om een waarborgsom te deponeren naar een rekening van de overheid om daarmee openstaande belasting- en premieschulden te kunnen betalen. Op deze wijze zullen ondernemingen van de markt worden geweerd die snel geld willen verdienen met malafide praktijken en wordt de inning van belastingen en premies door de overheid bevorderd.

Op grond van deze scriptie zou ik, naast de aanpassing van het verzoek tot eindheffing en afschaffing van de betalingsonmachtmelding, willen adviseren om de invoering van het depotstelsel op 1 januari 2014 niet te blokkeren. Op deze wijze zal de wetgeving haar doelstellingen effectief en eenvoudig kunnen bereiken. De alternatieven die onderzocht zijn in paragraaf 7.3 bleken niet eenvoudiger, effectiever en rechtvaardiger te zijn dan de huidige regeling.

9. Literatuurlijst

9.1 Boeken

- C.W.M. van Ballegooijen en D.V.E.M. van der Wiel-Rammeloo, Loonbelasting en premieheffing werknemersverzekeringen, Deventer: Kluwer 2006.
- C.W.M. van Ballegooijen en D.V.E.M. van der Wiel-Rammeloo, Loonbelasting, Deventer: Kluwer 2005.
- De Groot, Bestuurdersaansprakelijkheid, Kluwer, Deventer 2003.
- E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, Inkomstenbelasting, Deventer: Kluwer 2009.
- J.H.P.M. Raaijmakers, Aansprakelijkheid in belastingzaken, Kluwer: Deventer 2007.
- J.H.P.M. Raaijmakers, Bestuurdersaansprakelijkheid, Kluwer: Deventer 2010.
- J.H.P.M. Raaijmakers, Ketenaansprakelijkheid, Deventer: Kluwer 2011.
- L.G.M. Stevens, Basisboek belastingen, Deventer: Kluwer 2007/2008.
- G.W.B. van Westen, Studenteneditie 2010-2011, Cursus Belastingrecht (Loonbelasting).

9.2 Elektronische bronnen

- <http://books.google.nl/books?id=2bp4AM56RKIC&pg=PA160&dq=loonbelasting+wka&hl=nl&sa=X&ei=7-MTT7y6HYLw8QOx5PzzAw&ved=0CEgQ6AEwAQ#v=onepage&q=loonbelasting%20wka&f=false>
- <http://www.bouwendnederland.nl/SiteCollectionDocuments/Handleiding%20Wka%20-0-%20Preview.pdf>
- <http://www.dakweb.nl/rh/96-11/96-11-33.HTM>.
- <http://www.wapeninginbeton.nl/2008-3/pagina08.html>
- <http://www.rijksoverheid.nl/nieuws/2011/04/15/registratieplicht-tegen-frauderende-uitzendbureaus.html>
- http://www.sp.nl/werk/nieuwsberichten/8584/110310-vroeg_of_laet_illegale_uitzendbureaus.html.

9.3 Jurisprudentie

- Kantongerecht Delft 3 juni 1993, nr. 92/2195, V-N 1993, blz. 2536.
- Rechtbank Almelo 4 oktober 1995, V-N 1995, blz. 4254.

- Rechtbank Maastricht 14 januari 1993 en 27 februari 1997, nr. 5913/1991, V-N 1997, blz. 2832.
 - Rechtbank Dordrecht 15 december 1999, nr. 022728/HAZA98-2498HS, V-N 2000/7.32.
 - Rechtbank Rotterdam 21 mei 2003, 24 maart 2004.
 - Rechtbank Den Bosch 9 juli 2003, nr. 65964/HAZA01-1156, V-N 2003/36.26.
 - Rechtbank Arnhem 5 december 2005, nr. AWB 05/2286, V-N 2006/27.13.
 - Rechtbank Breda 12 december 2006, nr. AWB05/3384, V-N 2007/28.26.
 - Rechtbank Breda 30 mei 2006, nr. AWB 05/1560, V-N 2007/6.22.
 - Rechtbank Breda 9 december 2008, nr. AWB 07/02872, NTFR 2009/214.
 - Rechtbank Breda 27 februari 2009, nr. 07/2481.
 - Rechtbank 's Gravenhage 18 maart 2010, nr. AWB 09/5623 OB, LJN BL9983.
 - Rechtbank 's-Gravenhage 19 mei 2010, nr. AWB 08/5278 IW, LJN BM7608.
 - Rechtbank Breda 11 februari 2011, nr. 10/2700, LJN BP6468.
 - Rechtbank Arnhem, 13 december 2011, nr.10/04053d.
-
- Hof 's Gravenhage 24 oktober 1988, nr. 1518/87, BNB 1989/314.
 - Hof 's-Gravenhage 29 juni 1988, nr. 4609/86; BNB 1989/309.
 - Hof 's-Hertogenbosch 7 maart 1990, nr. 2123/88; V-N 1990, blz. 24446 e.v.
 - Hof Den Bosch 1 maart 1995, NJ 1996, 77.
 - Hof 's-Gravenhage 26 september 1996, nr. 92/1337, V-N 1996, blz. 4328
 - Hof 's-Gravenhage 24 oktober 1996, nr. 95/0762, V-N 1996, blz. 4499.
 - Hof Amsterdam 17 februari 2005, nr. 750/02, V-N 2005/15.16.
 - Hof 's-Hertogenbosch 13 juni 2005, nr. 02/4634, V-N 2005/45.11.
 - Hof Amsterdam 27 maart 2006, nr. 03/3481.
 - Hof Leeuwarden 6 april 2007, nr. BK 04/00876, NTFR 2007/776, V-N 2007/34.3.
 - Hof 's-Hertogenbosch 26 april 2006, nr. 03/01512, V-N 2006/59.2.13.
 - CRvB, 20 januari 1953, AB 1953, 705.
 - CRvB, 10 februari 1955, AB 1955, 268.
 - CRvB, 7 november 1990, premie 1988/83, RSV 1991/125.
 - CRvB, 14 november 1990, 1987/176.
 - CRvB, 4 juli 1990, premie 1987/84; PS 1990/625.

- CRvB, 19 december 1990, 1989/224.
 - CRvB, 27 juni 1990, RSV 1991/27.
 - CRvB, Amsterdam 1 augustus 1990 (Infobulletin 90/690).
 - CRvB, 14 november 1990, premie 1987/176, RSV 1991/154.
 - CRvB, 9 januari 1991, premie 1989/153, V-N 1991, blz. 2491.
 - CRvB 27 mei 1992, premie 1990/350, RSV 1993/8.
 - CRvB, 10 juli 1991, 1990/159.
 - CRvB, 25 november 1992, premie 1992/34.
 - CRvB, 10 maart 1993, premie 1991/232; RSV 1994/36.
 - CRvB, 2 juni 1993, RSV 1994/148.
 - CRvB, 8 december 1993, premie 1992/215, V-N 1994, blz.918.
 - CRvB, 22 juni 1994, nr. 1993/111, RSV 1994/45.
 - CRvB, 27 juli 1994, 1993/355.
 - CRvB, 3 juli 1995, Premie 1993/359, RSV 1996/10.
 - CRvB, 21 maart 2002, nr. 99/6161, V-N 2002/24.21.
 - CRvB, 28 augustus 2003, nrs. 00/5187 en 00/5196.
 - CRvB, 13 januari 2005, nr. 01/1424 CSV en 01/1422 CSV.
 - CRvB, 8 december 2005, nrs. 03/5765 CSV.
-
- HR 15 oktober 1986, nr. 23 830, BNB 1987/45.
 - HR 26 februari 1991, nrs. 88 953 en 88 954 , NJ 1991, 449.
 - HR 4 oktober 1991, nr. 14 341, NJ 191, 833.
 - HR 15 april 1992, BNB 1992/291.
 - HR 18 december 1992, nr. 14 848, NJ 1993, 734
 - HR 22 december 1993, nr. 28.672, NJ 1994, 313, BNB 1994/151, r.o. 3.5.
 - HR 1 mei 1996, nr. 30 115, BNB 1996/220.
 - HR 28 juni 1996, NJ 1997, 58.
 - HR 6 december 1996, nr. 16.127, NJ 1997, 218.
 - HR 9 juli 1999, nr. 33.583, V-N 1999/33.22, BNB 1999/336.
 - HR 24 september 2002, nr. 39 303, BNB 2004/414.
 - HR 24 september 2004, nr. 39 303, BNB 2004/414.
 - HR 14 oktober 2005, nr. C04/172, NTFR 2005/1461, NJ 2006, 30.

- HR 16 maart 2007, nr. C05/220, NTFR 2007/539, NJ 2007, 164.
- HR 30 juni 2008, nr. 43160, BNB 2008/304.
- HR 15 mei 2009, nr.07/13 032, BNB 2009/168.
- HR 1 oktober 2010, nr. 09/01555, NTFR 2010/2273.
- HR 8 oktober 2010, nr. 08/03331, NJ 2010, 666.

9.4 Kamerstukken

- Kamerstukken, 5865, nr. 3, p. 3.
- Kamerstukken II, vergaderjaar 1978-1979, 15 697, nr. 3, blz. 18.
- Kamerstukken II, vergaderjaar 1978-1979, 15 697, nrs. 1-4, blz. 19/20.
- Kamerstukken II, 1978-1979, 15 697, nr. 3, p. 17.
- Kamerstukken II, 1978-1979, 15 697, nr. 3, p. 20.
- Kamerstukken II, 1978-1979, 15 697, nr. 3, p. 21.
- Kamerstukken II, vergaderjaar 1978-1979, 15 697, nr. 3. blz. 22-23.
- Kamerstukken II, vergaderjaar 1980-1981, 15 697, nr. 7, blz. 7-8.
- Kamerstukken II, 1980-1981, 16 530, nr. 3-4, p. 18
- Kamerstukken II 1980-1981, 16 530, nr. 3-4, p. 33.
- Kamerstukken II, 1980-1981, 16 530, nr. 3-4, p. 16, nr. 7, p. 17-18, p. 47, nr. 12, p. 17.
- Kamerstukken II, 1987-1988, 20 588, nr. 3, p. 100.
- Kamerstukken II, 1987-1988, 20 588, nr. 3, p. 88.
- Kamerstukken II, vergaderjaar 1988-1989, 17 050, nr. 99, blz. 18-19.
- Kamerstukken II, 1996/1997, 25 264, nr. 3 (MvT),
- Kamerstukken II, vergaderjaar 1995-1996, 23 470, nr. 11, blz. 14.
- Kamerstukken II, vergaderjaar 1996-1997, 25 035, nr. 5. blz.5.
- Kamerstukken II, vergaderjaar 2007-2008, 29 407 en 17050, nr. 358, blz. 5.
- Kamerstukken II, 2002/03, 28219

9.5 Overige

- Brief van 8 september 2005, nr. DGB2005/4961M, V-N 2005.46.6.
- Brief van 18 maart 2005, nr. DGB2005/1261M, V-N 2005/18.4.
- Algemeen, *Bestrijding fraude uitzendbranche door middel van waarborgsommen*, V-N 2005/18.3.

- Algemeen, *Bestrijding malafide uitzendbureaus. Misbruik en oneigenlijk gebruik op het gebied van belastingen, sociale zekerheid en subsidies*, V-N 2004/27.3.
- I. E. R. Nitsche, *De effectiviteit van anti-misbruikwetgeving inzake malafide uitlening van arbeidskrachten*, WFR 1987/233.
- W. Berkhout, *Ketenaansprakelijkheid, een risico in de bouwsector*, Erasmus Universiteit Rotterdam: 24 augustus 2010.
- H.W. Jansen, *De G-rekening bij inlenersaansprakelijkheid anno 2004; is ook de overheid primair verantwoordelijk voor zijn eigen debiteurenbestand?*, Erasmus Universiteit Rotterdam: juni 2004.
- J.H.P.M. Raaijmakers, *Het wetsvoorstel Vervanging G-rekeningensysteem door depotstelsel*, Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2008/01.
- Walvis WAO, Deventer: Kluwer 2004, P. 854.
- G.W.B. Van Westen, *Cursus belastingrecht studenteneditie 2008-2009*, Deventer: Kluwer 2011.
- H.A. Wiggers, *De eigenbouwer, een beperking in de uitleg mogelijk?*, WFR 1991/5987.

10. Bijlage

10.1 Bijlage 1: Wetsvoorstel 5 december 2007 Depotstelsel

Afdeling 4

Door de ontvanger aan te houden vrijwaringsrekening bij een bank ten behoeve van depots bij de ontvanger.

Artikel 57a 1. De ontvanger houdt op zijn naam een rekening aan bij een financiële onderneming die ingevolge de Wet op het financieel toezicht in Nederland het bedrijf van bank mag uitoefenen (vrijwaringrekening) waarop de in artikel 34, artikel 35 en artikel 35a bedoelde inleners, onderscheidenlijk aannemers en opdrachtgevers, bedragen kunnen storten ten behoeve van het door hun uitleners, onderscheidenlijk onderaannemers en aannemers, bij de ontvanger aan te houden depot. 2. Een uitlener, een onderaannemer of een aannemer die voldoet aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden, kan de ontvanger verzoeken ten behoeve van hem een depot aan te houden. De ontvanger beslist op het verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Ook het opheffen van een depot geschiedt bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Op het bezwaar, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie inzake deze beschikkingen is hoofdstuk V van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van overeenkomstige toepassing. 3. Degene ten behoeve van wie de ontvanger een depot aanhoudt (de depotbegunstigde), kan over het tegoed van het depot beschikken voor de voldoening van loonbelasting, omzetbelasting of sociale verzekeringspremies. Indien de depotbegunstigde na aanmaning in gebreke blijft en in de gevallen bedoeld in artikel 10, is de ontvanger ook zelf bevoegd tot een zodanige aanwending over te gaan. 4. De depotbegunstigde kan tevens over het tegoed van het depot beschikken voor het overboeken naar andere depots, een en ander als bedoeld in artikel 34, derde lid, tweede volzin, artikel 35, vijfde lid, tweede volzin en artikel 35a, vierde lid. Voor zover de overboeking geen betrekking heeft op loonbelasting, omzetbelasting of sociale verzekeringspremies als aldaar bedoeld, is de depotbegunstigde naar wie is overgeboekt, verplicht de overboeking ongedaan te maken door terugboeking naar het depot waarvan de overboeking afkomstig is. Voor zover de depotbegunstigde naar wie is overgeboekt, zich niet houdt aan deze verplichting, is de ontvanger bevoegd de overboeking ongedaan te maken. 5. Voor zover het tegoed van het depot uitgaat boven hetgeen de depotbegunstigde verschuldigd is aan loonbelasting, omzetbelasting en sociale verzekeringspremies, en hetgeen hij naar verwachting binnenkort aan zodanige schulden zal

moeten voldoen, kan hij de ontvanger verzoeken het tegoed aan te wenden voor de voldoening van andere belastingen of heffingen waarvan de invordering aan de ontvanger is opgedragen. Indien de depotbegunstigde na aanmaning in gebreke blijft en in de gevallen bedoeld in artikel 10, is de ontvanger ook zelf bevoegd tot een zodanige aanwending over te gaan. 6. Bij opheffing van een depot keert de ontvanger het tegoed ervan uit aan de depotbegunstigde. Artikel 24 is van overeenkomstige toepassing. 7. Over het tegoed van een depot vergoedt de ontvanger aan de depotbegunstigde een rente als bedoeld in artikel 9 van de Wet op de consignatie van gelden, welke rente wordt bijgeschreven bij het tegoed en wordt berekend volgens de regels van die wet. 8. Het tegoed van een depot is niet vatbaar voor beslag of verpanding en kan niet worden overgedragen. 9. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de toepassing van dit artikel, waaronder regels dat de ontvanger in afwijking van artikel 7a terug te geven bedragen aan loonbelasting, omzetbelasting en sociale verzekeringspremies kan uitbetalen door bijboeking op het depot van degene die recht heeft op de terugbetaling.'