

## **HANDLEIDING WKA**

### **RICHTLIJNEN MET BETREKKING TOT HET OMGAAN MET DE WET KETENAANSPRAKELIJKHEID**

**Disclaimer**

Deze handleiding is mede tot stand gekomen door de vaktechnische ondersteuning van Mazars accountants, belastingadviseurs en management consultants.

Hoewel Bouwend Nederland bij de vervaardiging en samenstelling van deze handleiding en de inhoud daarvan de grootst mogelijke zorgvuldigheid in acht neemt, aanvaardt het geen aansprakelijkheid voor schade ontstaan door daarin voorkomende onjuistheden. De gebruiker is zich er van bewust dat de informatie kan veranderen zonder dat hij daarvan tevoren op de hoogte wordt gebracht. Bouwend Nederland sluit daarom elke aansprakelijkheid uit voor schade die verband houdt met het gebruik van deze handleiding.

## INHOUDSOPGAVE

<b>INHOUDSOPGAVE</b> .....	<b>3</b>
<b>VOORWOORD</b> .....	<b>8</b>
<b>DEEL 1 - ALGEMEEN</b> .....	<b>9</b>
<b>1. DE WET KETENAANSPRAKELIJKHEID</b> .....	<b>9</b>
1.1 Ontstaan Wet Ketenaansprakelijkheid.....	9
1.1.1 Voorgeschiedenis.....	9
1.1.2 Wetgeving.....	9
1.2 Begrippen.....	10
1.2.1 Aanneming van werk.....	10
1.2.2 Inlening van personeel.....	12
1.2.3 Aanneming van werk of inlening van personeel?.....	13
1.2.4 Specifieke situatie: verhuur van bemand materieel.....	14
1.2.5 Zzp'ers.....	15
1.2.6 Payrollbedrijven en intermediairs.....	15
1.3 Wanneer geldt de WKa?.....	17
1.4 Wettelijke uitbreiding van de aansprakelijkheid.....	17
1.4.1 Algemeen.....	17
1.4.2 Eigenbouwer.....	17
1.4.3 Verkoper van een toekomstige zaak.....	20
1.5 Wettelijke beperking van de aansprakelijkheid.....	21
1.5.1 Algemeen.....	21
1.5.2 Ontbreken verwijtbaar handelen in de gehele keten.....	21
1.5.3 Uitvoering werk in eigen bedrijf van de onderaannemer.....	22
1.5.4 Uitvoering werk is ondergeschikt aan verkoop.....	23
1.6 Inlenen van personeel en de cao voor de Bouwnijverheid.....	24
1.7 Btw-verleggingsregeling.....	24
<b>2. DE OMVANG VAN DE AANSPRAKELIJKHEID</b> .....	<b>25</b>
2.1 Verschuldigdheid in de keten.....	25
2.2 Bruto en netto aansprakelijkheid.....	26
2.3 Bruto aansprakelijkheid.....	26
2.3.1 Anoniementarief en matiging.....	26

2.3.2	Aansprakelijkheid voor btw.....	27
2.3.3	Aansprakelijkheid voor renten en boeten.....	27
2.4	Netto aansprakelijkheid.....	28
2.5	Bestuurdersaansprakelijkheid voor aansprakelijkheidsschulden.....	28
<b>DEEL II - AANSPRAKELIJKHEID BEHEERSEN.....</b>		<b>30</b>
<b>3. HET BEHEERSEN VAN DE BRUTO AANSPRAKELIJKHEID.....</b>		<b>30</b>
3.1	Inleiding.....	30
3.2	Selectieprocedure onderaannemers en uitleners.....	30
3.2.1	Het belang van een goede ketensamenwerking.....	30
3.2.2	Actie inkoop bij selectie.....	31
3.2.3	Offerteaanvraag en administratieve vereisten.....	31
3.2.4	Contractuele maatregelen.....	32
3.2.5	Uitbesteden door onderaannemers aan subonderaannemers.....	34
3.3	Verklaringen inzake het betalingsgedrag.....	35
3.4	Schaduwadministratie.....	36
3.5	NEN-certificering en Stichting Normering Arbeid.....	37
3.6	Bewaarplicht.....	38
3.7	Identificatieplicht.....	38
<b>4. BEHEERSING NETTO AANSPRAKELIJKHEID.....</b>		<b>41</b>
4.1	Inleiding.....	41
4.2	Stortingstabellen Bouwend Nederland.....	42
4.3	Voor- en nadelen storten op de g-rekening.....	42
4.4	Voor- en nadelen rechtstreeks storten.....	43
4.5	Deblokkeren van een g-rekening of WKa depot.....	44
4.6	Vervanging g-rekeningstelsel door depotstelsel.....	44
<b>5. WERKEN MET EEN G-REKENING.....</b>		<b>46</b>
5.1	Inleiding.....	46
5.2	De aanvraag van een g-rekening.....	46
5.3	Voorschriften voor het gebruik van de g-rekening.....	46
5.3.1	Vrijwarende betalingen doen op een g-rekening.....	47
5.3.2	Overmakingsovereenkomst.....	48
5.3.3	Voorschriften voor betalingen vanaf een g-rekening.....	48
5.4	Stortingspercentage op de g-rekening.....	49

5.4.1	Loonkostenbestanddeel.....	49
5.4.2	Stortingspercentages op g-rekening .....	50
5.4.3	Te storten bedrag op g-rekening.....	50
5.5	Doorstorten van g-gelden .....	52
<b>6.</b>	<b>RECHTSTREEKSE STORTINGEN BIJ DE BELASTINGDIENST .....</b>	<b>53</b>
6.1	Inleiding.....	53
6.2	Voorschriften rechtstreekse stortingen .....	53
6.3	Opmerkingen bij rechtstreeks storten.....	54
<b>7.</b>	<b>FAILLISSEMENT ONDERAANNEMER .....</b>	<b>55</b>
7.1	Voortekenen en signalen .....	55
7.2	Positie g-rekening in geval van een faillissement.....	56
7.3	Handelwijze bij een faillissement of surseance .....	56
7.3.1	Derdenbeslag en regresrecht .....	57
7.4	Tekortschieten door de onderaannemer en het UAV 1989 .....	58
7.5	Richtlijnen in geval van een faillissement .....	59
	<b>DEEL III - WKA-ONDERZOEK EN AANSPRAKELIJKSTELLING .....</b>	<b>60</b>
<b>8.</b>	<b>HOE TE HANDELEN BIJ EEN WKA-ONDERZOEK.....</b>	<b>60</b>
8.1	Inleiding.....	60
8.2	Regels waaraan de controlerend ambtenaar zich moet houden.....	60
8.2.1	Strafrechtelijke aspecten .....	60
8.3	Aanvang van het onderzoek .....	61
8.3.1	Administratief onderzoek.....	61
8.3.2	WKA-onderzoek ter plaatse .....	61
8.4	Tijdens het onderzoek .....	62
8.5	Na het onderzoek .....	63
8.6	Wettelijke basis.....	64
<b>9.</b>	<b>FORMELE REGELS RONDOM DE AANSPRAKELIJKSTELLING .....</b>	<b>65</b>
9.1	Inleiding.....	65
9.2	Het opleggen van een aansprakelijkstelling.....	65
9.2.1	Termijn voor aansprakelijkstelling.....	65
9.2.2	Volgorde van aansprakelijkstelling.....	66
9.2.3	Beschikking aansprakelijkstelling .....	66
9.2.4	Competentie Belastingdienst en UWV.....	67

9.3	Controle aansprakelijkstelling .....	67
9.3.1	Bedrag aansprakelijkstelling .....	68
9.4	Verweer tegen een aansprakelijkstelling .....	68
9.5	Bezwaar en beroep tegen een aansprakelijkstelling .....	69
9.5.1	Bezwaar .....	69
9.5.2	Rechterlijke procedure .....	70
<b>DEEL IV – ACHTERGROND FISCALE EN ARBEIDSRECHTELIJKE ASPECTEN71</b>		
<b>10.</b>	<b>BUITENLANDSE ONDERAANNEMERS EN ARBEIDSKRACHTEN.....</b>	<b>71</b>
10.1	Inleiding.....	71
10.2	Loonbelasting in grensoverschrijdende situaties.....	71
10.2.1	Belastingplicht op grond van belastingverdragen .....	71
10.2.2	De 183-dagenregeling .....	72
10.2.3	(Fysieke) vaste inrichting.....	72
10.2.4	Materieel werkgeversbegrip bij (tijdelijke) uitlening van personeel....	73
10.2.5	Het belang van het onderscheid aannemen en inlenen .....	73
10.3	Verzekeringsplicht en EG-verordening .....	75
10.4	Inhoudingsplicht.....	76
10.4.1	Aanneming van werk.....	76
10.4.2	Uitlening van personeel.....	76
10.4.3	Loonaangiften doen .....	77
10.5	Risico's ingevolge de Wet Arbeid Vreemdelingen (WAV).....	77
10.5.1	Notificatieprocedure.....	78
10.5.2	Bestuurlijke boetes op grond van de WAV.....	79
10.5.3	Anoniementarief.....	80
10.6	Wet Arbeidsvoorwaarden Grensoverschrijdende Arbeid (WAGA) .....	80
10.7	Controlemaatregelen met betrekking tot buitenlandse werkgevers ..	81
<b>11.</b>	<b>ZZP'ERS EN VERKLARING ARBEIDSRELATIE (VAR) .....</b>	<b>82</b>
11.1	Inleiding.....	82
11.2	Werken met een VAR.....	82
11.2.1	Aanvraagprocedure .....	82
11.2.2	Rechtsgevolgen.....	83
11.2.3	Geldigheidsduur .....	84
11.3	Buitenlandse zzp'ers (VAR-buitenland) .....	85

11.4	Het doorlenen van zzp'ers (intermediairs) .....	85
11.5	Slotopmerkingen.....	86
<b>12.</b>	<b>VERLEGGINGSREGELING OMZETBELASTING (VROB).....</b>	<b>87</b>
12.1	Toepassing van verleggingsregeling .....	87
12.2	Praktische tips bij toepassing verleggingsregeling omzetbelasting....	89
	<b>LIJST MET AFKORTINGEN .....</b>	<b>91</b>
	<b>LIJST MET BIJLAGEN .....</b>	<b>93</b>

## VOORWOORD

De Wet ketenaansprakelijkheid (WKA) maakt dat de aannemer van een werk aansprakelijk is voor de loonheffingen die zijn onderaannemer, over aan hem uitbesteed werk, moet afdragen. Omdat in veel bouwprojecten met aannemers en subaannemers wordt gewerkt speelt de WKA voor alle betrokken partijen in de keten een grote rol. Daar komt bij dat ketenaansprakelijkheid een omvangrijk en complex onderdeel is van de bedrijfsvoering. Onvoldoende kennis van (delen van) van deze wet kan grote financiële gevolgen hebben voor elk individueel bedrijf. Dat alles was voldoende aanleiding voor Bouwend Nederland om al weer enige jaren terug een handleiding te maken die het toepassen van de wet verduidelijkt en vergemakkelijkt.

Inmiddels is de toepasselijke wet- en regelgeving niet meer dezelfde als toen. En de omvang en de complexiteit van veelal grote bouwprojecten is verder toegenomen.

Kortom, alle reden om een vernieuwde versie van de handleiding uit te brengen. Hiertoe is mede gebruik gemaakt van de inbreng en expertise van een werkgroep, bestaande uit vertegenwoordigers van onze lidbedrijven, die opereren als hoofdaannemer of als onderaannemer.

In deze handleiding treft u nuttige informatie aan die verhelderd wordt door voorbeeldsituaties, praktijkgevallen en jurisprudentie. Om gemakkelijk uw weg te vinden in dit lijvige document is op tal van plaatsen een digitale verwijzing te vinden naar bijbehorende tekstgedeelten en bijlagen.

Bouwend Nederland beveelt deze handleiding WKA van harte bij u aan. Als leesdocument en als naslagwerk. Ook in deze geldt: 'mooier kunnen we het niet maken, wel makkelijker.'

Doe er uw voordeel mee! Want het niet goed toepassen van deze wet kan grote gevolgen hebben voor uw onderneming.

Mr. J.L. van Tuinen,  
Algemeen directeur



## DEEL 1 - ALGEMEEN

### 1. DE WET KETENAANSPRAKELIJKHEID

#### 1.1 Ontstaan Wet Ketenaansprakelijkheid

##### 1.1.1 Voorgeschiedenis

De wet- en regelgeving omtrent de Wet Ketenaansprakelijkheid is aanvankelijk ontstaan ter bestrijding van malafide uitzendbureaus. Door werknemers ter beschikking te stellen zonder de verschuldigde belastingen en premies te betalen, konden deze bedrijven een hoger (netto) loon bieden aan haar werknemers dan de bonafide werkgevers, danwel konden zij lagere tarieven bieden. Hierdoor was in feite sprake van concurrentievervalsing ten opzichte van de bonafide bedrijven. De tijdskloof tussen inning en afdracht van belastingen en premies werd gebruikt om er met de niet afgedragen gelden vandoor te gaan, terwijl de niet in te vorderen schulden in de vennootschap achterbleven.

Voor de bonafide werkgevers betekende dit dat vakbekwame werknemers door 'koppelbazen' met hogere netto lonen werden weggelokt. Tegelijkertijd werden veelal dezelfde werknemers op grote schaal weer uitgeleend aan hun ex-werkgever(!). Verliezers waren de Belastingdienst, de uitvoeringsinstellingen en de bonafide werkgevers. De Belastingdienst en uitvoeringsinstellingen liepen op grote schaal belastingen en premies mis, terwijl de bonafide werkgevers vakbekwame werknemers zagen vertrekken en geschaad werden in hun concurrentiepositie. Voor de werknemers maakte het niets uit, zij kregen hun loon toch wel betaald.

##### 1.1.2 Wetgeving

Teneinde betere waarborgen te scheppen voor de premieheffing werd in **1960** in de Coördinatiewet Sociale Verzekering (CSV) opgenomen dat degene die gebruik maakt van ter beschikking gestelde arbeidskrachten tegenover de Belastingdienst en de uitvoeringsinstellingen hoofdelijk aansprakelijk is voor de premies ingevolge de werknemersverzekeringen die over het loon van de ter beschikking gestelde werknemers verschuldigd zijn. Dit was de eerste stap op het gebied van de **inlenersaansprakelijkheid**.

In de loop van **1970** werd het uitlenen van personeel gebonden aan een vergunningseis. Vervolgens werd de vrijwaring van inlenersaansprakelijkheid voor opdrachtgevers mede afhankelijk gesteld van het bezit van een dergelijke uitzendvergunning. 'Koppelbazen' konden meestal niet aan een dergelijke vergunning komen. Bovendien werd het inlenen van personeel in de bouwnijverheid en in de metaalsector geheel uitgesloten.

Om de hoofdelijke aansprakelijkheid bij het inlenen van personeel te omzeilen, werd steeds vaker gewerkt met onderaannemingsovereenkomsten. In feite ging het echter nog steeds om het inlenen van personeel. Om te voorkomen dat de Belastingdienst en de uitvoeringsinstellingen belastingen en premies zouden mislopen, zijn opnieuw wettelijke maatregelen genomen, waarbij naast de inlener van arbeidskrachten ook de aannemer en iedere volgende onderaannemer aansprakelijk konden worden gesteld voor de door onderaannemers lager in de keten niet-afgedragen loonbelasting en sociale verzekeringspremies. Op deze wijze kon de gehele keten van aannemers (hoofdelijk) aansprakelijk worden gesteld. Op 1 juni **1982** trad hiertoe de **Wet Ketenaansprakelijkheid (WKa)** in werking.

Sinds 1 juni **1990** is de aansprakelijkheid voor de loonbelasting en premies volksverzekeringen vastgelegd in de Invorderingswet 1990 (InvW 1990). De voor de WKa relevante teksten van

artikel 34 (inlenen van personeel) en artikel 35 (onderaanneming) InvW 1990 zijn in [bijlage 1](#) opgenomen.

Waar voor inleners een absolute vrijwaring gold bij het inlenen van personeel van een vergunninghouder, voor zover daarvan aangifte werd gedaan bij de eigen uitvoeringsinstelling, werd voor aannemers een systeem bedacht van de geblokkeerde bankrekening (g-rekening). De onderaannemer kan de g-rekening gebruiken om zijn belasting- en premieschulden te betalen. Bovendien is het ook toegestaan om van een g-rekening naar een andere g-rekening gelden over te maken, met name voor de situatie waarin de onderaannemer zelf ook gebruik maakt van (sub)onderaannemers.

Per 1 juli **1998** is de inlenersaansprakelijkheid ingrijpend gewijzigd. De voorheen geldende vrijwaringsmethode (uitzendvergunning en aangifte doen van inlening bij eigen uitvoeringsinstelling) is hierbij vervangen door de mogelijkheid om de inlenersaansprakelijkheid te beheersen door te storten op de g-rekening van een uitlener, zoals dat bij het beheersen van de ketenaansprakelijkheid al gebruikelijk was.

De wet- en regelgeving is in **2003** nader uitgebreid met de invoering van de opdrachtgeversaansprakelijkheid en de kopersaansprakelijkheid in de confectiesector. De vrijwaringsmethode waarbij kan worden gestort op een g-rekening is sindsdien ook onverkort van toepassing op aanneming van werk. Vanwege de bijzondere risico's in de confectiesector maakt deze wet het mogelijk om opdrachtgevers en professionele inkopers aansprakelijk te stellen.

Met de invoering van de Wet financiering sociale verzekeringen (Wfsv) is de CSV per 1 januari **2006** vervallen. De Belastingdienst is met ingang van deze datum verantwoordelijk voor de heffing en inning van de premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet (Zvw). Het UWV is alleen nog belast met de uitvoering van de werknemersverzekeringen. De keten- en inlenersaansprakelijkheidsregels voor de werknemersverzekeringen en Zvw zijn onder de Invorderingswet 1990 gebracht en worden eveneens uitgevoerd door de Belastingdienst. Het UWV blijft formeel competent voor aansprakelijkheidszaken die zien op premieschulden van vóór 2006.

Met ingang van 1 januari **2008** kunnen bestuurders van aannemers en inleners hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld voor de aansprakelijkheidsschulden van de vennootschap waarvan zij bestuurder zijn. Deze maatregel is vooral bedoeld om malafide constructies, waardoor de ketenaansprakelijkheid kon worden ontlopen, verder te bestrijden.

## 1.2 Begrippen

### 1.2.1 Aanneming van werk

De hoofdelijke aansprakelijkheid van de (hoofd)aannemer is opgenomen in [artikel 35 InvW 1990](#). De aannemer kan een deel van het werk door een onderaannemer in onderaanneming laten verrichten, waardoor een keten ontstaat van opdrachtgever via (hoofd)aannemer naar onderaannemer. Indien de onderaannemer zijn belasting- en/of premieschulden niet betaalt, dan kan alleen de (hoofd)aannemer aansprakelijk worden gesteld. De opdrachtgever kan in beginsel niet aansprakelijk worden gesteld, behalve wanneer hij kan worden aangemerkt als zogenoemde eigenbouwer (zie [paragraaf 1.4.2](#)).

Het begrip 'aanneming van werk' in de zin van de WKa kenmerkt zich door drie criteria. Het moet gaan om (1) een werk van stoffelijke aard dat (2) wordt uitgevoerd buiten dienstbetrekking en (3) tegen een te betalen prijs.

### *Werk van stoffelijke aard*

Het eerste criterium geldt als het belangrijkste criterium en ziet op de vraag of een werk van **stoffelijke aard** wordt voortgebracht. Dit begrip moet ruim worden uitgelegd. Beoogd wordt alle sectoren van het economische leven onder de werkingssfeer van de regeling te brengen. Werkzaamheden van hoofdzakelijk geestelijke of intellectuele aard, waarbij het vaak gaat om werk met een persoonsgebonden karakter, worden in de regel niet aangemerkt als werk van stoffelijke aard.

### Voorbeelden:

In de Nederlandse rechtspraak is veelvuldig geoordeeld over wat als werk van stoffelijke aard kan gelden. Onder andere de volgende werkzaamheden zijn van stoffelijke aard:

Bouwwerken, de aanleg van wegen, het leggen van leidingen, het op- en afbouwen van steigers, het bewerken van land, het schoonmaken van sloten en kanalen, het onderhoud van huizen en gebouwen, voertuigen en schepen, sloopwerk, het verpakken van allerlei producten en het bewerken van producten in de landbouw, de tuinbouw of de bosbouw.

Als voorbeelden van werk van geestelijke of intellectuele aard gelden de werkzaamheden van een architect, constructeur, adviseur en accountant. Het enkel vervoeren van goederen valt niet onder het begrip aanneming van werk. Hierbij is eveneens geen sprake van een werk van stoffelijke aard.

#### **Jurisprudentie**

In het arrest van de Hoge Raad van 6 december 1996 (*NJ 1997, 218*) wordt aan het begrip aanneming van werk uit de InvW 1990 een nadere invulling gegeven. In dit arrest is beslist dat het vangen en laden van kippen kan worden aangemerkt als aanneming van werk. Door de wetgever is uitdrukkelijk niet beoogd aansluiting te zoeken bij het (beperkte) begrip aanneming van werk uit het Burgerlijk Wetboek (BW). In het BW wordt gesproken over 'het tot stand brengen' van een werk van stoffelijke aard. In de InvW 1990 over het 'uitvoeren' van een dergelijk werk. Hiermee wordt niet alleen bedoeld op het vervaardigen of het veranderen van stoffelijke objecten, maar veel meer in het algemeen, op het verrichten van (fysieke) arbeid met betrekking tot een dergelijk object.

Het Hof Den Haag heeft op 24 oktober 1996 (*VN 1996/4499*) al eerder beslist dat het meten en controleren van vrachten als havenagent is aan te merken als aanneming van werk.

### *Uitvoering buiten dienstbetrekking*

Het tweede criterium is dat de werkzaamheden van de (onder)aannemer niet worden verricht in dienstbetrekking. In dat geval is namelijk sprake van een werknemer-werkgever verhouding. Dit onderscheid is vooral van belang bij het werken met zzp'ers. In voorkomende gevallen zijn zelfstandige aannemers in feite werkzaam in dienstbetrekking (zie [paragraaf 1.2.5](#)).

### *Tegen een te betalen prijs*

Het derde criterium luidt dat het werk moet worden verricht 'tegen een te betalen prijs'. Dit is bewust zo geformuleerd om ook regieovereenkomsten onder de regeling te brengen. Bij een regieovereenkomst wordt afgerekend op basis van gewerkte uren en verwerkte materialen. De in totaal te betalen prijs behoeft derhalve niet *vooraf* te zijn bepaald.

De kenmerken van aanneming van werk zijn in het algemeen als volgt:

- er is sprake van een concrete opdracht voor het tot stand brengen van een (gedeelte van het) werk;
- het werk is **in ieder geval** van stoffelijke aard;

- de leiding over de (dagelijkse) uitvoering van de werkzaamheden is in handen van de (onder)aannemer;
- er wordt gewerkt tegen een vooraf overeengekomen aanneemsom of prijs per eenheid;
- het risico voor de kwaliteit van het werk rust bij de (onder)aannemer;
- het risico van meer- of minderwerk (in materiaal of in uren) berust bij de (onder)aannemer.

Verreweg de belangrijkste voorwaarde voor aanneming van werk is dat een (onder)aannemer een resultaatverbintenis is aangegaan en daardoor verantwoordelijk is voor de totstandkoming en oplevering van het werk van stoffelijk aard.

### 1.2.2 Inlening van personeel

Om van inlening van personeel te kunnen spreken, moet allereerst worden voldaan aan het vereiste dat het personeel ter beschikking wordt gesteld aan een derde. Hiervan is sprake indien de werknemers hun werkzaamheden rechtstreeks in opdracht verrichten van de inlener voor wie zij werkzaam zijn. Dit is in het algemeen niet het geval als de werkzaamheden worden uitgevoerd op grond van een aannemingsovereenkomst, dan wel een overeenkomst tot het verrichten van enkele diensten.

Als tweede voorwaarde voor het inlenen van personeel geldt dat de leiding of het toezicht over de werkzaamheden van het uitgeleend personeel rust bij de inlener. De werknemers staan op dat moment onder gezag van de inlener en deze wordt dan aangemerkt als de materiële werkgever van het uitgeleende personeel. De uitlener blijft wel de formele werkgever en draagt de verplichtingen die daarmee verband houden.

Van inlening zal eerder sprake zijn indien het eenvoudige werkzaamheden betreft. In dat geval kan de inlener veelal volstaan met het geven van summiere aanwijzingen of beperkt toezicht.

Indien werknemers ter beschikking zijn gesteld in combinatie met (de verhuur van) grootmaterieel, dan is aan de voorwaarde van een gezagsverhouding in het algemeen niet voldaan, wanneer het materieel van zodanige aard is, dat de bediening daarvan bijzondere eisen stelt aan de kennis en de ervaring van het bedienend personeel en het inlenende bedrijf daarover niet beschikt (zoals bijvoorbeeld bij hijskranen). In zo'n geval is leiding over en toezicht op het ingeleende personeel door de inlener in feite niet mogelijk en dus geen sprake van inlening. Zie ook [paragraaf 1.2.4](#).

Van inlening van werknemers is in het algemeen sprake indien:

- de werknemers niet werken aan een afgerond (deel van het) werk;
- uitsluitend mankracht ter beschikking wordt gesteld;
- de inlener zelf het risico draagt voor de kwaliteit van het product;
- het risico van meeruren bij de inlener ligt;
- de ingeleende arbeidskrachten werk verrichten dat past binnen de onderneming van de inlener;
- de inlener (mede) verantwoordelijk is voor de veiligheid van het ingeleende personeel van de uitlener;
- bij het werk veelal gereedschap en materiaal van de inlener wordt gebruikt.

De Belastingdienst zal in de kennisgeving van een aansprakelijkstelling moeten motiveren op grond van welke feiten en omstandigheden zij aannemelijk acht dat sprake is van inlening van personeel in de zin van [artikel 34 InvW 1990](#). Indien de aansprakelijkgestelde wil betwisten dat sprake is van inlening, dan dient dit standpunt te worden gemotiveerd. Er kan niet worden volstaan met een eenvoudige ontkenning.

### 1.2.3 Aanneming van werk of inlening van personeel?

In de praktijk blijkt dat het onderscheid tussen aangenomen werk en het inlenen van personeel uitermate grijs is. Uiteindelijk is de feitelijke uitvoering van de werkzaamheden van doorslaggevend belang.

Het belangrijkste onderscheid is dat op de (onder)aannemer een resultaatsverplichting rust, terwijl de uitlener slechts hoeft te zorgen dat zijn werknemers het afgesproken aantal uren voor de inlener beschikbaar zijn (dit wordt ook wel een inspanningsverplichting genoemd). Bij inlening wordt veelal gefactureerd aan de hand van de gewerkte uren, terwijl bij aanneming van werk een (vaste) aanneemsom (eenheidsprijs per prestatie eenheid) wordt afgesproken. Ingeleend personeel beschikt bovendien veelal niet over eigen gereedschap of materiaal, maar gebruikt het gereedschap van de inlener.

Het belang van het onderscheid tussen aanneming van werk en inlening van personeel voor wat betreft de beperking van de aansprakelijkheid is voor een belangrijk deel komen te vervallen na 1 oktober 2003. Immers, sinds die datum kan de aansprakelijkheid in beide gevallen nog slechts beperkt worden door het doen van stortingen op de g-rekening van een opdrachtnemer.

Het onderscheid tussen aanneming van werk en inlening van personeel is op dit moment vooral nog van belang in een tweetal situaties:

1. bij (onder)aannemers en uitleners uit het buitenland. Ingeleend personeel vanuit het buitenland is meestal vanaf de eerste dag van de werkzaamheden in Nederland belastingplichtig. Bij aanneming van werk kan voor werkzaamheden van korte duur onder voorwaarden belastingheffing worden voorkomen. De kwalificatie van de werkzaamheden kan dus grote invloed hebben op de hoogte van het aansprakelijkheidsrisico. Zie hiervoor ook [hoofdstuk 10](#);
2. voor opdrachtgevers. Opdrachtgevers kunnen alleen aansprakelijk worden gesteld voor de belasting- en premieschulden van onderaannemers indien zij kwalificeren als eigenbouwer (zie [paragraaf 1.4.2](#)). De kwalificatie als eigenbouwer is niet nodig om een opdrachtgever aansprakelijk te stellen bij het inlenen van personeel. In dat laatste geval zullen opdrachtgevers dan ook risicobeheersende maatregelen moeten nemen (zie [Deel II](#)).

**PRAKTIJK – het belang van het onderscheid tussen aannemen en inlenen voor opdrachtgevers**

In de praktijk blijkt dat de Belastingdienst zich regelmatig op het standpunt stelt dat sprake is van het inlenen van personeel indien een bouwbedrijf aan een schoonmaakbedrijf opdracht geeft voor het schoonmaken van een bouwkeet.

Voor de schoonmaakwerkzaamheden kwalificeert het bouwbedrijf in beginsel als opdrachtgever. In dat geval kan de belastingdienst geen aansprakelijkstelling opleggen indien sprake is van aangenomen werk, omdat dan is vereist dat het bouwbedrijf ook kwalificeert als eigenbouwer. Dit is bij schoonmaak van de eigen bouwkeet normaliter niet het geval.

De Belastingdienst kwalificeert de opdracht dan mogelijk zodanig dat sprake is van het inlenen van personeel. Hiervan is sprake indien het bouwbedrijf het personeel inhuurt, waarna onder zijn leiding en toezicht de schoonmaakwerkzaamheden plaatsvinden. Op dat moment kan de opdrachtgever alsnog aansprakelijk kan worden gesteld voor de loonheffingen en btw-schulden.

In dit kader is het van belang om bij een aansprakelijkstelling als opdrachtgever zorgvuldig te toetsen op basis waarvan de aansprakelijkstelling is opgelegd (aannemen of inlenen). Indien feitelijk geen sprake is van inlenen (en er is geen sprake van eigenbouwerschap), dan kan een opdrachtgever de aansprakelijkstelling mogelijk op deze grond met succes bestrijden.

**Jurisprudentie**

Het onderscheid tussen aanneming van werk enerzijds en inlening van personeel anderzijds is onder andere aan de orde gekomen in een uitspraak van Hof Den Bosch van 15 april 2008 (*LJN: BD2949*). Deze zaak betreft een Belgische onderneming die in Nederland werkzaamheden heeft verricht op het gebied van lassen, pijpfitting en montage. De Belgische onderneming had hiervoor Portugese werknemers in dienst. De opdrachtgever was verantwoordelijk voor het vervaardigen en opleveren van het werk, bepaalde eveneens hoeveel werknemers per dag nodig waren en rekende per gewerkt uur af met de Belgische onderneming. Het Hof oordeelt dat in dit geval geen sprake is van aanneming van werk, maar van het inlenen van personeel. De Belgische onderneming was geen resultaatverbintenis aangegaan en had geen verantwoordelijkheid voor het opleveren van het werk. In dit kader was van ondergeschikt belang dat de werknemers onder leiding stonden van een eigen voorman, materiaal declareerde en een eigen werkplaats had. Beslissend blijft wie verantwoordelijk is voor de deugdelijke nakoming van de aannemingsovereenkomst.

**1.2.4 Specifieke situatie: verhuur van bemand materieel**

Indien machines inclusief bedienend personeel worden verhuurd, is sprake van inlening van personeel, dan wel van aanneming van werk. Degene die het materieel inhuurt, loopt derhalve een risico aansprakelijk te worden gesteld als (hoofd)aannemer, dan wel als inlener.

Wanneer materiaal ter beschikking wordt gesteld inclusief arbeidskrachten, dan dient te worden onderzocht of de arbeidskrachten onder toezicht of leiding werken van het bedrijf dat van hen gebruik maakt. In het algemeen zal dit het geval zijn en is sprake van het inlenen van personeel.

Dit is anders indien het materieel dat wordt gehuurd, van zodanige aard is dat de bediening ervan bijzondere eisen stelt aan de kennis en ervaring van degene die de machine bedient. Vanwege de bijzondere aard van de werkzaamheden wordt het personeel dat het materieel

bedient, niet geacht onder leiding of toezicht te werken van de opdrachtgever. In dat geval is sprake van aanneming van werk.

Voor de heffing van btw geldt in de regel dat de verleggingsregeling (zie [hoofdstuk 12](#)) dient te worden toegepast op de verhuur van bemand materieel, ongeacht of het inlenen van personeel dan wel aanneming van werk betreft. Een formele uitzondering geldt in de situatie dat sprake is van inhuur van materieel en inlenen van personeel (er is dus sprake van leiding of toezicht van de opdrachtgever). In dat geval mag de verleggingsregeling in beginsel niet worden toegepast op de verhuur van het materieel. Echter, indien de splitsing tussen het ter beschikking stellen van chauffeurs/machinisten en de verhuur van materieel praktische problemen oplevert, is het (toch) toegestaan de verleggingsregeling op de totale vergoeding toe te passen (derhalve ook op de verhuur van het materieel).

#### **Jurisprudentie**

De Hoge Raad heeft op het punt van leiding of toezicht voor dit soort situaties nader aangegeven hoe moet worden gehandeld in het zogenaamde het chauffeursarrest (*Hoge Raad 15-4-1992, nr. 26.439*). De Hoge Raad stelde dat er bij de verhuur van bemand materieel in het algemeen sprake is van het ter beschikking stellen van personeel aan een derde indien de werknemers werkzaamheden rechtstreeks in opdracht van een derde verrichten. In deze gevallen zal er ook meestal sprake zijn van het houden van toezicht of leiding door het inlenende bedrijf.

Verhuurders van bemand materieel kunnen een g-rekening openen, zodat opdrachtgevers hun risico kunnen afdekken. Voor meer informatie hierover zie [hoofdstuk 4](#).

#### **1.2.5 Zzp'ers**

Indien er sprake is van een aannemingsovereenkomst met een zelfstandige ondernemer zonder personeel (zzp'er), dan is de WKa niet van toepassing, omdat deze zelfstandige niet als werknemer geldt voor de loonbelasting en premieheffing.

Een zzp'er betaalt als ondernemer inkomstenbelasting via zijn persoonlijke aangifte. De zzp'er is in de regel niet verzekerd via het UWV en is dan ook geen premies werknemersverzekeringen (WW, WIA) verschuldigd. Hij is ook zelf verantwoordelijk voor de afdracht van de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw. Voor de btw is van belang dat de zzp'er op zijn facturen 'omzetbelasting verlegd' vermeldt (zie [hoofdstuk 12](#) voor de voorwaarden). Let op: de verleggingsregeling is niet in alle gevallen van toepassing. De verleggingsregeling geldt bijvoorbeeld niet voor zzp'ers die administratief werk verrichten of voor projectleiders.

Het is van belang om na te gaan of de zzp'er daadwerkelijk als zelfstandig ondernemer — dat wil zeggen voor eigen rekening en risico — werkzaam is. De opdrachtgever kan hiervoor een Verklaring Arbeidsrelatie (VAR) opvragen van de zzp'er. Deze verklaring biedt de opdrachtgever zekerheid over de fiscale kwalificatie van de werkzaamheden. Zie hierover meer in [hoofdstuk 11](#).

#### **1.2.6 Payrollbedrijven en intermediairs**

Naast uitzendbureaus zijn er ook veel bedrijven werkzaam die zichzelf een payrollbedrijf of intermediair noemen. In de praktijk blijkt dat er veel onduidelijkheid bestaat met betrekking tot de toepassing van de WKa op het moment dat zaken wordt gedaan met dergelijke bedrijven.

##### **Payrollbedrijven**

Op het moment dat een bedrijf zich presenteert als payrollbedrijf is vaak niet direct duidelijk wat de dienstverlening van het bedrijf nu precies inhoudt. Dit kan variëren van een uitzendbureau tot een administratiekantoor voor salarissen en loonaangiften.

De dienstverlening van een 'echt' payrollbedrijf kan ruwweg als volgt worden samengevat. Een payrollbedrijf neemt bijvoorbeeld werknemers van werkgevers in dienst om deze vervolgens weer uit te lenen aan de voormalig werkgever. In feite neemt het payrollbedrijf daarmee de formele werkgeversfunctie van haar klant over. Dit houdt onder andere het volgende in:

- de werknemers sluiten een arbeidsovereenkomst met het payrollbedrijf;
- de werknemers ontvangen het salaris, onkostenvergoedingen etc. van het payrollbedrijf;
- het payrollbedrijf neemt de functie van inhoudingsplichtige voor de loonheffingen over. Zij draagt ook zorg voor de opbouw van (aanvullend) pensioen en de toepassing van een cao;
- de werknemers worden door het payrollbedrijf doorbetaald bij ziekte en wanneer er geen werk is.

Vooraf dit laatste is voor bedrijven vaak een reden om zaken te doen met een payrollbedrijf. Het is eenvoudiger om werknemers te laten gaan wanneer er onvoldoende werk is en de risico's van loondoorbetaling bij ziekte berusten bij het payrollbedrijf. Een payrollbedrijf brengt meestal een percentage van de loonkosten in rekening voor haar dienstverlening.

Voor de toepassing van de WKA bestaat er echter **geen** verschil met een uitzendbureau. Ondanks dat de dienstverlening van een payrollbedrijf afwijkt van de reguliere dienstverlening van een uitzendbureau, is voor de WKA sprake van het uitlenen van personeel. Dit betekent dat inleners risico lopen om aansprakelijk te worden gesteld voor eventuele belasting- en premieschulden van het payrollbedrijf. Met betrekking tot het nemen van risicobeheersende maatregelen is het dus van belang om payrollbedrijven hetzelfde te behandelen als uitzendbureaus (zie [Deel II](#)).

### Intermediairs

Een andere samenwerkingsvorm is de samenwerking met intermediairs. Ook bij intermediairs is veelal onduidelijk welke diensten nu precies worden verricht. Intermediairs bemiddelen vaak, doch niet uitsluitend voor zzp'ers. In de praktijk wordt veelal gesproken over het *doorlenen* van zzp'ers, echter feitelijk is hiervan geen sprake.

De intermediair biedt de zzp'er vaak ook administratieve ondersteuning en hulp bij het vinden van opdrachten. Het kan tegelijkertijd voor aannemers interessant zijn om zaken te doen met één intermediair in plaats van veel verschillende zzp'ers. De intermediair kan de zzp'ers werven – intermediairs beschikken vaak al over een database met namen en nummers van zzp'ers – en namens de zzp'ers factureren.

Het doorlenen van zzp'ers is niet verboden. Indien sprake is van 'zuivere' zzp'ers, zal bovendien het WKA-risico in de praktijk vaak beperkt blijven. Onder zuivere zzp'ers wordt verstaan de zelfstandige die beschikt over een geldige verklaring arbeidsrelatie als zelfstandige (VAR-wuo) of als directeur-groootaandeelhouder (VAR-dga). In de laatste twee gevallen bestaat er in het algemeen geen inhoudingsplicht ten aanzien van het inkomen van de zzp'er, niet voor de intermediair, noch voor de aannemer.

Aan het inlenen of doorlenen van zzp'ers zijn wel enkele specifieke risico's verbonden. Dit is met name het geval als de status van de zzp'er ter discussie komt te staan. In dat geval kan sprake zijn van een rechtstreeks dienstverband met de vermeend zzp'er, dan wel van een WKA-risico voor inlenen van personeel. Voorts dient de inlener zich te realiseren dat een zzp'er met een geldige VAR-wuo of VAR-dga weliswaar fiscaal niet tot hem in dienst staat, echter arbeidsrechtelijk kan dit anders zijn. Tot slot bestaat er een (theoretisch) risico dat de opdrachtgever van een zzp'er met een VAR-dga te maken krijgt met inlenersaansprakelijkheid. Immers, de dga wordt formeel door zijn eigen vennootschap uitgeleend. Zie ook [hoofdstuk 11](#).



Het is raadzaam om echter zeer zorgvuldig om te gaan met intermediairs, omdat het WKA-risico vooral wordt bepaald aan de hand van de administratie van de intermediair. Deze dient natuurlijk wel op orde te zijn. Zie [paragraaf 11.4](#) voor meer informatie hierover.

### 1.3 Wanneer geldt de WKA?

De WKA is van toepassing indien een aannemer, die zich jegens een opdrachtgever heeft verbonden om buiten dienstbetrekking een werk van stoffelijke aard uit te voeren tegen een te bepalen prijs, op dezelfde wijze onderaannemers inschakelt om (een deel van) dat werk uit te voeren. Aldus ontstaat een keten waarin iedere hoger gelegen schakel (hoofdelijk) aansprakelijk is voor loonbelasting- en premieschulden van de schakel(s) onder hem.

Hetzelfde geldt voor de inlener van personeel. Indien personeel wordt doorgeleend, dan kan ook hier een keten van inleners en doorleners ontstaan, waarbij iedere schakel aansprakelijk is voor schulden ten laste van de lager gelegen schakel(s). Zie [hoofdstuk 2](#) voor de omvang van de aansprakelijkheid.

Voor de WKA zijn met hoofdaannemers gelijkgesteld de zogenoemde eigenbouwers (zie [paragraaf 1.4.2](#)). Met een onderaannemer is gelijkgesteld de verkoper van een toekomstige zaak (zie [paragraaf 1.4.3](#)). Voorts wordt de toepassing van de WKA in een aantal gevallen wettelijk beperkt (zie [paragraaf 1.5](#)).

### 1.4 Wettelijke uitbreiding van de aansprakelijkheid

#### 1.4.1 Algemeen

De WKA kent een tweetal situaties, waarin de aansprakelijkheid voor de niet betaalde loonbelasting- en premieschulden wordt uitgebreid. De WKA is van toepassing op de eigenbouwer en de verkoper van een toekomstige zaak. Beide situaties, die hieronder worden besproken, zijn uitsluitend van toepassing in geval van aanneming van werk.

#### 1.4.2 Eigenbouwer

Opdrachtgevers zijn niet aansprakelijk in het kader van de WKA, behalve als zij voor de toepassing van de wet worden aangemerkt als (hoofd)aannemer.

Met een (hoofd)aannemer wordt namelijk (wettelijk) gelijkgesteld degene die zonder daartoe van een opdrachtgever opdracht te hebben gekregen (buiten dienstbetrekking) in de normale uitoefening van zijn bedrijf een werk van stoffelijke aard uitvoert. Dit wordt een eigenbouwer genoemd. Het begrip eigenbouwer is opgenomen in artikel 35, derde lid, letter b van de InvW 1990 ([bijlage 1](#)).

Om als eigenbouwer te kunnen worden aangemerkt, moet volgens de wet aan de volgende voorwaarden zijn voldaan:

1. het moet gaan om de uitvoering van een werk van stoffelijke aard;
2. daartoe is geen opdracht van een opdrachtgever ontvangen;
3. de werkzaamheden vinden niet in dienstbetrekking plaats;
4. er moet sprake zijn van een bedrijf;
5. de werkzaamheden vinden plaats binnen de normale bedrijfsuitvoering van het bedrijf.

Een van de belangrijkste kenmerken van een eigenbouwer is dat hij een werk uitvoert *zonder* daartoe van een opdrachtgever opdracht te hebben gekregen. Hierbij kunnen zich twee situaties voordoen:

1. er wordt voor de markt gebouwd. Dit levert in het algemeen altijd eigenbouwerschap op;
2. er wordt voor eigen behoefte gebouwd. Hiervan is bijvoorbeeld sprake bij het vervaardigen of onderhouden van eigen bedrijfsmiddelen, bijvoorbeeld ten behoeve van groenvoorzieningen. Dit leidt slechts in bepaalde omstandigheden tot eigenbouwerschap. In dat geval is voornamelijk van belang of dit bouwen voor eigen behoefte kan worden aangemerkt als werkzaamheden die vallen 'binnen de normale bedrijfsuitoefening'. Bij de beoordeling daarvan hoeft uitsluitend te worden gelet op hetgeen in het betreffende bedrijf gebruikelijk is.

Een eigenbouwer is hoofdaannemer, **géén opdrachtgever**. Door deze bepalingen wordt een eigenbouwer opgenomen als hoogste schakel in de keten en kan ook aansprakelijk gesteld worden op grond van de WKa.

In de praktijk bestaat veel onduidelijkheid over de vraag of een persoon of rechtspersoon wel of niet als eigenbouwer kan worden aangemerkt. De situatie dient per geval te worden beoordeeld.

#### **Jurisprudentie**

Door de jaren heen is door de Belastingdienst en het UWV diverse malen geprobeerd bedrijven aan te merken als eigenbouwer. Hierbij is een uitbreiding van bedrijven en activiteiten te bespeuren waarvan is beslist dat zij kunnen worden aangemerkt als eigenbouwer. Ook bedrijven die een heel project uitbesteed hebben werden als eigenbouwer bestempeld, met name in situaties waarin de algehele leiding bij hen berustte.

Hieronder een aantal voorbeelden uit de rechtspraak waarbij het begrip eigenbouwer aan de orde is gekomen.

1. Een **projectontwikkelaar**, die de complete realisatie van de door hem ontwikkelde projecten placht uit te besteden en ook niet over de personele en materiële middelen beschikte om deze projecten zelf te kunnen realiseren, werd gezien als eigenbouwer op grond van de volgende overwegingen:

- de algehele leiding bij het tot stand brengen van de werken berust bij de projectontwikkelaar;
- ondanks volledige uitbesteding, vallen de werkzaamheden binnen de normale bedrijfsuitvoering.

Conclusie is dat het niet noodzakelijk is dat ook de leiding over de feitelijke uitvoering van het werk bij de eigenbouwer moet berusten om als zodanig te worden aangemerkt (zie: *Hof Den Haag 29-6-1988, nr. 4609-86-M-2 en Hoge Raad 15-10-1986, nr. 23830, BNB 1987/43, alsmede CRvB 3-7-1995 Premie 1994/63-68*).

2. Een **verzekeringsconcern** belegt in een kantoorpand, dat moest worden gerenoveerd. Hierbij werd, voor de beoordeling van het wel of niet van toepassing zijn van het begrip eigenbouwerschap, niet alleen gekeken naar de statutaire doelomschrijving van het concern maar ook naar de feitelijke activiteiten. De bemoeienissen bij het tot stand brengen van deze renovatie waren in dit geval zo omvangrijk, dat hier van algemene leiding gesproken kon worden. Derhalve werd dit verzekeringsconcern als eigenbouwer beschouwd (*CRvB 27-6-1990, Premie 1989/76*).

3. Ten aanzien van een **gemeentelijk woningbedrijf** dat stukadoorswerkzaamheden aan vrijgekomen woningen uitbesteedde, werd geoordeeld dat het onderhoud van deze woningen binnen de normale bedrijfsuitoefening van het woningbedrijf valt. Dus: eigenbouwer. Evenzo ten aanzien van betonreparatiewerkzaamheden (*CRvB 10-7-1991, Premie 90/159*). Ook een woningcorporatie die regelmatig nieuwbouw of grootonderhoudswerkzaamheden laat verrichten, wordt gezien als eigenbouwer.

4. Een **elektriciteitsmaatschappij** liet periodiek groot onderhoud (schilderwerk) aan hoogspanningsmasten uitvoeren. Er werd geoordeeld dat deze werkzaamheden niet behoren tot de normale bedrijfsuitoefening van de elektriciteitsmaatschappij. Dus: geen eigenbouwer (*Hof Den Bosch 7-3-1990, nr. 2123/1988B*).

5. Een **fabrikant** van minerale olieproducten kreeg een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd, aangezien de inspecteur van mening was dat de fabrikant als eigenbouwer aangemerkt diende te worden in de hieronder weergegeven situatie. De fabrikant bouwde een omvangrijke installatie waarbij een managementcontract met een ingenieursbureau afgesloten werd. Het ingenieursbureau zorgde voor de coördinatie, controle, berekeningen en documenten, enz. ten behoeve van de bouw van de installatie. Bij de bouw van het project is binnen de technische afdeling van de fabrikant een speciaal team gevormd dat de supervisie had over de werkzaamheden van het ingenieursbureau. Bij minder omvangrijke projecten worden door deze technische afdeling zelf werkzaamheden uitgevoerd. Volgens de inspecteur zou er sprake zijn van: "normale activiteiten" en "algehele leiding over de werkzaamheden". De Hoge Raad oordeelde echter dat fabrikant niet als eigenbouwer aangemerkt kan worden, aangezien een dergelijk afwijkend (incidenteel) project niet gerekend kan worden tot de normale uitoefening van het bedrijf (*Hoge Raad 29-8-1990, BNB 1990/301*).

6. De **gemeente Amsterdam** liet bruggen verven. Gemeente besteedde het werk uit op basis van de Gemeentewet. Gemeente treedt als zodanig op in de uitoefening van haar overheidstaak en niet op basis van een privaatrechtelijke rechtsverhouding. Hierbij was dan ook geen sprake van eigenbouwerschap (*CRvB 26-2-1992; Premie 91/72*).

7. In twee verschillende zaken is door de CRvB bevestigd dat **exploitanten van fastfood restaurants** (McDonald's) voor het uitbesteden van schoonmaakwerk, konden worden beschouwd als eigenbouwers. Hierbij werd overwogen dat het schoonmaakwerk in de lijn lag van de bedrijfsuitoefening van het restaurant. Sterker nog: het schoonmaakwerk kon zelfs niet los worden gezien van de bedrijfsvoering, mede gezien de speciale (strengere) hygiëne voorschriften die in de restaurants zijn voorgeschreven in de franchiseovereenkomsten (*CRvB 21-3-2002, Premie 99/6161 en CRvB 17-7-2003, Premie 2000/4923*).

De uiteindelijke beoordeling of sprake is van eigenbouwerschap hangt in grote mate samen met de feiten en omstandigheden. Het is niet voor niets dat in paragraaf 35.3.1 Leidraad Invordering 2008 wordt opgemerkt dat het niet mogelijk is voor bepaalde bedrijfstakken of voor bepaalde typen bedrijven, dan wel voor bepaalde categorieën werkzaamheden in het

algemeen aan te geven of sprake is van eigenbouwerschap. Het al dan niet mogelijk aanwezig zijn van eigenbouwerschap moet daarom van geval tot geval worden beoordeeld. Het verdient aanbeveling om dit in voorkomende gevallen schriftelijk te laten bevestigen door de inspecteur of ontvanger. Vraag bij twijfel tevens dezelfde brief van de eigen inspectie.

#### **PRAKTIJK – Woningbouwverenigingen en projectontwikkelaars**

In de praktijk bestaat vaak onzekerheid bij opdrachtgevers, en dan vooral bij woningbouwverenigingen en projectontwikkelaars, over de vraag of zij als eigenbouwer worden aangemerkt. Dit kan tot gevolg hebben dat veiligheidshalve doch onnodig WKA-maatregelen worden getroffen, wat tot een aanzienlijke administratieve last kan leiden bij degenen die de opdracht hebben aangenomen.

Zoals hierboven genoemd volgen uit de rechtspraak de volgende overwegingen om vast te stellen of sprake is van eigenbouwerschap: 1) bij wie berust de algehele leiding van de uitvoering van de werkzaamheden en 2) behoren de uitgevoerde werkzaamheden tot de normale bedrijfsuitoefening van de opdrachtgever. Uiteindelijk is van minder belang bij wie de dagelijkse leiding van de werkzaamheden berust. In het algemeen wordt aan de eerste voorwaarde voldaan indien de opdrachtgever nauw betrokken is bij de planning en de voortgang van het project.

Normaal gesproken valt het onderhoud en de renovatie van woningen onder de normale bedrijfsvoering van een woningbouwvereniging. Bij projectontwikkelaars bestaat de normale bedrijfsuitoefening vanzelfsprekend uit het uitvoeren van projecten. Hierbij zal het echter voornamelijk afhangen in hoeverre een projectontwikkelaar zich bemoeit met het tot stand brengen van het werk.

Het uitbesteden van projecten door het Rijk (zoals het Ministerie van Verkeer en Waterstaat) of een gemeente vindt veelal plaats in het kader van de uitvoering van een overheidstaak. In dat geval berust de uitvoering niet op een privaatrechtelijke rechtsverhouding en is van eigenbouwerschap geen sprake.

In die gevallen waarin de opdrachtgever onderdeel van de WKA-keten gaat uitmaken, (bijvoorbeeld bij woningbouwverenigingen of projectontwikkelaars), zal dit leiden tot een aanvullende administratieve last voor de oorspronkelijke hoofdaannemer. Immers, de eigenbouwer kwalificeert nu als de hoofdaannemer en kan aansprakelijk gesteld worden voor belasting- en premieschulden van de aannemers onder hem. Door de maatregelen die de eigenbouwer neemt zal de aannemer nu zelf handelingen moeten verrichten die hij normaliter van zijn onderaannemer verlangt, bijvoorbeeld het overleggen van betalingsverklaringen en urencontrole staten, enz.).

In [bijlage 19](#) zijn bestekartikelen opgenomen die kunnen worden gebruikt in het geval sprake is van eigenbouwerschap.

#### **1.4.3 Verkoper van een toekomstige zaak**

Naast de eigenbouwer wijst artikel 35, derde lid, onderdeel c van de InvW 1990 eveneens de verkoper van een toekomstige zaak aan als (onder)aannemer. Hierdoor loopt bijvoorbeeld de aannemer die voor een huis speciaal daartoe vervaardigde onderdelen van een ander bedrijf koopt (bijvoorbeeld kozijnen, deuren of trappen) het risico aansprakelijk gesteld te worden op grond van de WKA.

Deze uitbreiding op de WKA is ontstaan om te voorkomen dat de WKA zou kunnen worden ontlopen door middel van het sluiten van een koopovereenkomst in plaats van een aannemingsovereenkomst. Hiervoor geldt de specifieke eis dat de verkochte zaken moeten zijn vervaardigd door de verkoper. De WKA geldt dus niet voor de verkoper van bestaande zaken, mits deze verkoop niet plaatsvindt in het kader van een aannemingsovereenkomst.

In dit verband rijst de vraag wanneer sprake is van een vervaardigde zaak en wanneer van een bestaande zaak. Als richtlijn hiervoor mag worden aangenomen dat wanneer het gaat om standaardproducten, in de meeste gevallen sprake zal zijn van een bestaande zaak.

Wanneer een specifieke opdracht wordt gegeven voor de vervaardiging van producten 'op maat', dan is mogelijk sprake van een verkoop van een toekomstige zaak.

In de praktijk worden deze toekomstige zaken veelal in de eigen werkplaats van de verkoper vervaardigd, waardoor aansprakelijkstelling op basis hiervan niet mogelijk blijkt te zijn. Zie hiervoor [paragraaf 1.5.3](#).

Indien met een verkoper wordt afgesproken dat de producten ook worden geïnstalleerd, dan kan de verkoper voor dat deel alsnog als aannemer worden aangemerkt. Een sprekend voorbeeld hiervan is de verkoper van deuren, die de deuren bij levering eveneens afhangt. De omvang van de aanvullende werkzaamheden van de verkoper spelen hierbij een rol. Zie in dit verband [paragraaf 1.5.4](#).

## **1.5 Wettelijke beperking van de aansprakelijkheid**

### **1.5.1 Algemeen**

De WKa kent een drietal uitzonderingen waarvoor het aansprakelijkheidsrisico wettelijk is beperkt. De eerste uitzondering is algemeen van aard en doet zich voor wanneer in de gehele keten geen sprake is van verwijtbaarheid.

Daarnaast kent de InvW 1990 nog een tweetal aanvullende specifieke uitzonderingssituaties, op grond waarvan geen aansprakelijkheid bestaat voor de niet betaalde belasting- en premieschulden. Deze wettelijke uitzonderingen zijn: 1) het werk wordt grotendeels uitgevoerd in het bedrijf van de onderaannemer en 2) de uitvoering van het werk is ondergeschikt aan de verkoop van de zaak. Uitvoering in eigen bedrijf kan alleen plaatsvinden bij aannemers. De eerste uitzondering geldt dus niet bij inlening van personeel.

### **1.5.2 Ontbreken verwijtbaar handelen in de gehele keten**

De aansprakelijkheid geldt niet, indien aannemelijk gemaakt kan worden dat niet-betaling van de belasting en/of premies door de onderaannemer noch aan hem noch aan een aannemer te wijten is. Sinds 1 juli **1998** geldt deze uitzondering ook voor de inlenersaansprakelijkheid.

In dit verband zal moeten worden beoordeeld of er op enigerlei wijze sprake is van verwijtbaar handelen in de keten. Het gaat hier om een cumulatief vereiste. Zowel de aannemer als de onderaannemers of uitleners mag niets te verwijten zijn. Het moet dus gaan om het ontbreken van verwijtbaarheid **in de gehele keten**.

De WKa bevat geen omschrijving of aanduiding van wat onder niet-verwijtbaarheid moet worden verstaan. Dit zal naar redelijkheid en billijkheid en met inachtneming van de omstandigheden van het concrete geval moeten worden beoordeeld. In de praktijk concludeert de Belastingdienst echter heel snel dat er sprake is van verwijtbaarheid. De Belastingdienst richt zich daarbij vooral op de verwijtbaarheden aan de kant van de onderaannemer (of uitlener).

Vooral in de periode vlak voor een faillissement van een onderaannemer (of uitlener), wordt veelal niet geheel voldaan aan de wettelijke regels, zodat zeer vaak gesteld kan worden dat sprake is van een verwijtbaar handelen. Let wel, het is hiervoor niet noodzakelijk dat ook sprake is van malafide handelen.

Als niet-verwijtbaar voor zowel de onderaannemer als de aannemer gelden in het algemeen niet-voorzienbare gebeurtenissen die tot betalingsonmacht van de onderaannemer hebben geleid. Het kan hierbij gaan om een faillissement van een belangrijke opdrachtgever van de onderaannemer of aan het doen van verkeerde investeringen, waarvan vooraf niet duidelijk was dat ze tot verliezen zouden leiden. In de praktijk blijkt echter, dat naast dit soort uitzonderingsgronden vaak toch ook sprake is van verwijtbare tekortkomingen, met name op administratief gebied – en dan vooral bij de onderaannemer.

Uit de rechtspraak blijkt dat (onder andere) in de volgende situaties sprake zal zijn van verwijtbaarheid:

- de onderaannemer beschikt niet over een nauwkeurige loonadministratie, zodat niet getoetst kan worden hoeveel belasting en premies verschuldigd is;
- de onderaannemer heeft werknemers in dienst, die niet zijn opgenomen in de loonadministratie ('zwartwerkers');
- de onderaannemer verricht betalingen, welke deels niet worden verantwoord in de loonadministratie ('grijs uitbetalen');
- de onderaannemer komt wettelijke verplichtingen, zoals het opmaken van loonstaten en het doen van aangifte van de verschuldigde bedragen over verstreken tijdvakken, niet na;
- de onderaannemer heeft werk aangenomen tegen een zodanig lage prijs, dat hij zijn betalingsverplichtingen niet meer kan nakomen;
- de aannemer heeft geen of onvoldoende administratie aan de hand waarvan het bedrag aan loon, dat in de aanneemsom is begrepen, kan worden vastgesteld.

Uit deze opsomming blijkt dat het geheel van feitelijke omstandigheden beslissend is voor de vraag of sprake is van verwijtbaarheid. De rechter zal uiteindelijk moeten beoordelen of terecht een beroep op de niet-verwijtbaarheid wordt gedaan. De bewijslast zal door de rechter worden verdeeld tussen de hoofdaannemer en de Belastingdienst. Het is inmiddels duidelijk dat slechts in uitzonderingssituaties een beroep kan worden gedaan op het ontbreken van verwijtbaarheid in de keten.

### 1.5.3 Uitvoering werk in eigen bedrijf van de onderaannemer

De WKA kent een belangrijke wettelijke uitzondering voor werk dat in eigen bedrijf van de onderaannemer wordt uitgevoerd ([artikel 35, eerste lid, onderdeel c, van de InvW 1990](#)). Hiervoor is vereist is dat de onderaannemer het aangenomen werk *geheel of grotendeels* verricht op de plaats waar zijn onderneming is gevestigd. Het criterium 'geheel of grotendeels' houdt in dat meer dan 50% van de arbeidsuren in het eigen bedrijf (van de onderaannemer) zijn besteed. Met het eigen bedrijf wordt bedoeld de feitelijke vestigingsplaats van de onderaannemer, filialen van de onderaannemer daarbij inbegrepen.

Een voorbeeld hiervan is het leveren van hekwerken. Het vervaardigen hiervan kost veel werk, dat in de fabriek wordt verricht. De montage van het hekwerk op de bouwplaats neemt minder dan 50% van de totale arbeid in beslag.

De achterliggende gedachte voor deze wettelijke uitzondering is dat de bedrijfsmiddelen van de onderaannemer (bijvoorbeeld onroerend goed, machines, voorraden, etc.) voldoende verhaal zouden bieden bij de inning van belasting- en premieschulden. De bewijslast ten aanzien van het aantal arbeidsuren alsmede omtrent de realiteit van de werkplaats, rust op de onderaannemer.

Indien de arbeid voor meer dan 50% op de bouwplaats plaatsvindt, geldt het aansprakelijkheidsrisico voor belasting- en premieheffing met betrekking tot het gehele bedrag dat in de aanneemsom is besloten. Dit geldt dan ook voor dat deel van het werk dat in het eigen bedrijf van de onderaannemer is uitgevoerd.

Zoals hiervoor in [paragraaf 1.4.3](#) uiteengezet, wordt de verkoper van een toekomstige zaak voor de WKa aangemerkt als (onder)aannemer. Hierdoor loopt bijvoorbeeld de aannemer die voor een huis speciaal daartoe vervaardigde onderdelen (kozijnen, deuren of trappen) van een ander bedrijf koopt, het risico aansprakelijk te worden gesteld. In de praktijk worden deze toekomstige zaken echter veelal in de eigen werkplaats van de verkoper vervaardigd, waardoor aansprakelijkstelling dankzij deze wettelijke uitzondering alsnog niet mogelijk is!

#### 1.5.4 Uitvoering werk is ondergeschikt aan verkoop

De WKa kent een tweede belangrijke uitzondering, namelijk voor de uitvoering van werk dat ondergeschikt is aan de verkoop van een bestaande zaak ([artikel 34, zevende lid; artikel 35, vierde lid, onderdeel b, van de InvW 1990](#)). Hiervan is sprake wanneer de uitvoering van een werk ondergeschikt is aan een tussen partijen gesloten koopovereenkomst. In dat geval is de WKa niet van toepassing.

In de praktijk komen regelmatig koopovereenkomsten voor waarbij wordt bedongen dat de verkoper het gekochte goed ook installeert, zoals bijvoorbeeld bij het leveren en heien van palen, het leveren en leggen van tapijt en het leveren en monteren van keukens.

De vraag of het werk van ondergeschikte aard is ten opzichte van de koopovereenkomst, is van feitelijke aard. Hierbij is onder andere de verhouding tussen de koopprijs van de zaak en de kosten van de bijkomende werkzaamheden van belang. Bovendien is van belang of het gebruikelijk is dat bij verkoop van een dergelijke zaak werkzaamheden worden verricht. De aannemer dient dit in het voorkomende geval aannemelijk te maken. De achterliggende gedachte voor deze uitzondering is eveneens dat de bedrijfsmiddelen van de verkoper voldoende verhaalsmogelijkheden bieden.

Door de diverse inspecties wordt geen algemeen geldend percentage aangegeven ter beoordeling van de vraag of van de bovenbedoelde ondergeschiktheid sprake is, zodat elke opdracht apart beoordeeld moet worden. Het Ministerie van Financiën (en bijgevolg ook de Belastingdienst) is van mening dat deze uitzondering slechts zeer zelden kan worden toegepast. Als maatstaf voor toepassing van de uitzondering geldt dat het loongedeelte niet meer dan 10 procent van de aanneemsom mag bedragen.

##### **Jurisprudentie**

De Centrale Raad van Beroep heeft de toepassing van de WKa uitgesloten in een geval waarin het leggen van vloerbedekking slechts correspondeerde met circa 9% van het totaal gefactureerde bedrag (*CRvB 9-1-1991, V-N 1991, blz. 2491*).

Daarentegen was de CRvB van mening dat de WKa wel van toepassing was op een overeenkomst voor het compleet leveren, monteren en bedrijfsklaar opleveren van systeemplafonds (*CRvB 27-5-1992, RSV 6 juli 1993, nr. 8*). In dat geval bedroeg de loonsom voor het aangenomen werk 23%. Onder die omstandigheden is de CRvB van oordeel dat in het onderhavige geval geen sprake is van ondergeschiktheid van de verrichte arbeid aan de gesloten koopovereenkomst.

## 1.6 Inlenen van personeel en de cao voor de Bouwnijverheid

In het verleden konden inleners aansprakelijk worden gesteld voor premies ingevolge bedrijfstak eigen regelingen (pensioen, VUT, risico- of scholingsfonds e.d.) volgens de cao voor de Bouwnijverheid. Dit gold niet bij het in onderaanneming uitbesteden van werk.

De inlenersaansprakelijkheid is thans (2011) niet langer in de cao opgenomen. Desalniettemin gelden er wel aanvullende regels die van toepassing zijn bij het uitzenden van personeel. Zo vult artikel 91 van de cao 2011 de betreffende cao's voor uitzendkrachten aan met het zogenoemde 'bouwpakket'. Op grond van artikel 96b van de cao 2011 mag alleen gebruik worden gemaakt van ingeleend personeel van gecertificeerde uitzendbureaus (zie [paragraaf 3.5](#)).

## 1.7 Btw-verleggingsregeling

De verleggingsregeling voor de omzetbelasting (btw) houdt in dat de heffing van de btw wordt verlegd van de ondernemer die de belaste prestatie verricht ('onderaannemer'), naar de ondernemer die deze prestatie afneemt ('(hoofd)aannemer'). Deze laatste kan de aldus verschuldigd geworden belasting op zijn eigen aangifte in aftrek brengen, zodat per saldo in de onder de verlegging vallende schakels geen omzetbelasting wordt geheven.

Door de verleggingsregeling wordt de omzetbelasting die de onderaannemer verschuldigd is voor zijn prestatie aan de (hoofd)aannemer niet geheven van de onderaannemer, maar van de (hoofd)aannemer.

De verleggingsregeling is opgenomen in [artikel 22 Wet OB 1968](#) en [artikel 24b Uitv. Besl. OB 1968 \(bijlage 2\)](#). Zie [hoofdstuk 12](#) voor een nadere toelichting omtrent de verleggingsregeling.

### **PRAKTIJK – btw-deel storten op de g-rekening**

De verleggingsregeling geldt bij binnenlandse transacties alleen voor een aantal sectoren, te weten de bouw, scheepsbouw, metaalconstructie, confectiesector, en de schoonmaaksector. In deze gevallen is de btw verlegd bij zowel aanneming van werk als inlening van personeel. Indien andere diensten worden verricht, dan is de verleggingsregeling niet van toepassing. Hiervan is bijvoorbeeld sprake bij de inlening van personeel dat niet rechtstreeks wordt ingezet voor de werkzaamheden die kenmerkend zijn voor bovengenoemde sectoren. Het inlenen van administratief personeel valt daarom niet onder de verleggingsregeling.

Bij aanneemopdrachten in deze sectoren komt het zelden voor dat de btw niet is verlegd. Op het moment dat de verleggingsregeling echter niet van toepassing is, bestaan er voor de inlener van personeel aansprakelijkheidsrisico's voor de btw. In die gevallen is het verstandig om in aanvulling op de storting voor de loonheffingen eveneens het bedrag van de btw te storten op een g-rekening. De g-rekening kan vervolgens worden gebruikt om de btw-afdracht te voldoen. Voor meer hierover zie de [hoofdstukken 4 tot en met 6](#).



## 2. DE OMVANG VAN DE AANSPRAKELIJKHEID

### 2.1 Verschuldigdheid in de keten

Een (hoofd)aannemer is hoofdelijk aansprakelijk voor de loonbelasting- en premieschulden van zijn onderaannemer, maar uitsluitend voor zover deze verband houden met het werk dat voor die aannemer is uitgevoerd. Dit geldt eveneens voor de opdrachtgever die als eigenbouwer wordt aangemerkt (zie [paragraaf 1.4.2](#)).

De aansprakelijkheid is in eerste instantie beperkt tot ten hoogste de belasting- en premieschuld van de onderaannemer. Het moet tevens gaan om de belastingen en premies die in verband staan met het werk dat door de onderaannemer is verricht **voor de (hoofd)aannemer**. De aannemer kan slechts aansprakelijk worden gesteld voor de belasting en premies die zijn verschuldigd voor de werknemers die **daadwerkelijk** betrokken waren bij het uitgevoerde werk over de periode dat zij ten behoeve van de (hoofd)aannemer werkzaam waren.

Voor wat betreft de aansprakelijkheid voor indirect personeel, zoals directieleden of tekenaars (overheadkosten) is de (hoofd)aannemer slechts aansprakelijk voor zover die personeelsleden werkzaamheden hebben verricht die rechtstreeks verband houden met het aangenomen werk.

Indien de onderaannemer een deel van het werk op zijn beurt uitbesteedt aan een subonderaannemer, is de (hoofd)aannemer bovendien aansprakelijk voor de loonbelasting- en premieschulden van die subonderaannemer (wederom uitsluitend voor zover verband houdend met het werk dat voor die aannemer is uitgevoerd). Op deze wijze ontstaat een keten van (hoofd)aannemer naar onderaannemer naar subonderaannemer, waarbij iedere schakel aansprakelijk is voor schulden ten laste van de lager gelegen schakel(s).

#### Voorbeeld van een keten:



In een keten kunnen ook één of meer uitleners voorkomen. De (onder)aannemer die personeel inleent, kan aansprakelijk gesteld worden voor de belasting- en premieschulden van de uitleners lager in de keten via de inlenersaansprakelijkheid. Ingeval personeel wordt ingeleend en doorgeleend aan een derde, dan ontstaat eveneens een keten waarbij iedere schakel aansprakelijk is voor schulden ten laste van lager gelegen schakels. De inlener kan bovendien nog aansprakelijk worden gesteld voor de door de uitlener verschuldigde btw, tenzij de verleggingsregeling van toepassing is (zie [hoofdstuk 12](#)).

Een hoofdaannemer kan via de keten ook te maken krijgen met inlenersaansprakelijkheid. Let wel, in dat geval blijft formeel nog steeds sprake van ketenaansprakelijkheid bij de hoofdaannemer.

Voorbeeld van een keten met uitleners:

Aangezien de ketenaansprakelijkheid kan worden uitgebreid met inlenersaansprakelijkheid die lager in de keten is ontstaan, is het van belang om goed in de gaten te houden of een onderaannemer gebruik maakt van ingeleend personeel en zo ja, of de onderaannemer risicobeheersende maatregelen heeft genomen (meer hierover in [Deel II](#)).

## 2.2 Bruto en netto aansprakelijkheid

Pas op het moment dat vaststaat dat de onderaannemer in gebreke is bij de betaling van zijn belasting- en premieschulden kan de aannemer/inlener aansprakelijk worden gesteld. Wanneer aan de onderaannemer/uitlener uitstel van betaling is verleend voor de betaling van zijn belasting- en premieschulden dan is hij niet in gebreke met de betaling van deze schulden en kan (nog) niet tot aansprakelijkstelling worden overgegaan. Dit geldt eveneens indien door de onderaannemer/uitlener om uitstel van betaling is verzocht, maar door de Belastingdienst nog moet worden beslist op dit verzoek.

Een aansprakelijkstelling zoals uitgereikt aan de (hoofd)aannemer of inlener kan worden onderverdeeld in de bruto aansprakelijkheid en de netto aansprakelijkheid. Beide begrippen worden hierna nader uitgewerkt.

In [bijlage 21](#) is een voorbeeld opgenomen ter verduidelijking van de wijze waarop de aansprakelijkheid kan worden beperkt.

## 2.3 Bruto aansprakelijkheid

De bruto aansprakelijkheid heeft betrekking op de hoogte van de vordering die de Belastingdienst heeft op de onderaannemer/uitlener.

Zoals hiervoor reeds opgemerkt, is de aannemer/inlener slechts aansprakelijk voor de belasting en premies, verschuldigd voor de werknemers die betrokken waren bij het uitgevoerde werk en uitsluitend voor zover verschuldigd over de periode dat deze werknemers voor de aannemer/inlener werkzaam waren.

Het is derhalve van belang vast te stellen hoe hoog de belasting- en premieschuld van de onderaannemer/uitlener ter zake van het werk is. Veelal werkt de onderaannemer/uitlener in een bepaalde periode voor meerdere aannemers/inleners op diverse projecten. Uit de werkadministratie of de manurenregistratie per factuur, blijkt welke werknemers gewerkt hebben voor de betreffende (hoofd)aannemer/inlener. Aan de hand van de loonadministratie kan vervolgens worden berekend hoeveel belasting verschuldigd is voor het specifieke werk waarvoor de (hoofd)aannemer/inlener hoofdelijk aansprakelijk is.

### 2.3.1 Anoniementarief en matiging

De naheffing van loonheffingen bij de onderaannemer/uitlener vindt mogelijk plaats onder toepassing van het zogenoemde anoniementarief. Het anoniementarief wordt toegepast voor

werknemers die niet door de onderaannemer/uitlener op de voorgeschreven wijze in de loonadministratie zijn opgenomen.

Iedere werkgever dient van haar werknemers minimaal de volgende gegevens in het personeelsdossier op te nemen: een kopie paspoort, een verklaring opgaaf gegevens voor de loonheffingen (voorheen loonbelastingverklaring) en het BSN of Sofinummer van de werknemer (voor niet-EU werknemers is bovendien een kopie van een geldige verblijfs- en tewerkstellingsvergunning vereist). Indien hieraan niet wordt voldaan, dan wordt een werknemer op grond van artikel 26b van de Wet LB 1964 aangemerkt als anonieme werknemer. Het anoniementarief is gelijk aan het hoogste schijftarief en bedraagt 52% (2011).

De (hoofd)aannemer of inlener is in principe hoofdelijk aansprakelijk voor de belasting- en premieschulden die zijn berekend met toepassing van het anoniementarief. De (hoofd)aannemer of inlener kan zijn bruto aansprakelijkheid echter matigen indien deze kan aantonen welke werknemers van de (sub)onderaannemer/uitlener voor hem hebben gewerkt en voor welke periode. Voor meer hierover zie [hoofdstuk 3](#). Door het anoniementarief te laten doorwerken in de aansprakelijkstelling beoogt de overheid te bevorderen dat aannemers zoveel mogelijk zaken doen met bonafide onderaannemers en uitleners.

Wanneer de bruto aansprakelijkheid wordt gematigd, dan wordt een herberekening gemaakt van de loonheffing onder toepassing van het zogenoemde matigingstarief. Dit tarief bedraagt tweemaal het gewogen gemiddelde van de laagste twee schijven (2011: 33,00% en 41,95%) plus eenmaal het tarief van de (voorheen) middelste schijf (2011: 42%). Het matigingstarief voor 2011 bedraagt aldus 38,64%.

### 2.3.2 Aansprakelijkheid voor btw

De inlenersaansprakelijkheid wijkt op dit moment nog op één belangrijk punt af van de ketenaansprakelijkheid. De inlener kan in beginsel namelijk aansprakelijk worden gesteld voor niet betaalde btw-schulden van de uitlener. Dit is niet het geval bij onderaannemers.

De inlener is slechts aansprakelijk voor zover de verleggingsregeling niet van toepassing is. De verleggingsregeling zal in de bouwsector echter vrijwel altijd van toepassing zijn (zie ook [hoofdstuk 12](#)). Echter, indien bijvoorbeeld schoonmakers worden ingeleend om het eigen kantoor schoon te maken, dan moet het schoonmaakbedrijf factureren mét btw, voor welke btw het inlenende bouwbedrijf aansprakelijk gesteld kan worden. Hetzelfde geldt voor het inlenen van administratieve krachten.

In zoverre kan het bruto aansprakelijkheidsrisico voor een inlener in enkele gevallen toch groter zijn dan voor een aannemer.

### 2.3.3 Aansprakelijkheid voor renten en boeten

De hoofdaannemer of inlener van personeel kan nadrukkelijk **niet** aansprakelijk worden gesteld voor een bij een naheffingsaanslag aan de onderaannemer/uitlener opgelegde boete.

In het geval de hoofdaannemer of inlener persoonlijk valt te verwijten dat de onderaannemer/uitlener in gebreke is met het betalen van belastingschulden, dan kan deze echter wel aansprakelijk worden gesteld voor de door de onderaannemer verschuldigde invorderingsrente en -kosten welke aan de onderaannemer zijn opgelegd. Hierbij moet het gaan om een **zelfstandig** verwijt aan de hoofdaannemer.

## 2.4 Netto aansprakelijkheid

De netto aansprakelijkheid is het resultaat van het (uiteindelijke) bedrag van de bruto aansprakelijkheid minus de reeds door de Belastingdienst ontvangen bedragen. De aansprakelijkheid beperkt zich derhalve tot de niet voldane belasting- en premieschulden van de onderaannemer/uitlener welke verband houden met het werk voor de hoofdaannemer. Hoewel dit niet meer dan redelijk lijkt, is de praktijk soms anders.

De netto aansprakelijkheid kan verder worden beperkt door een gedeelte van de facturen te storten op een g-rekening van de onderaannemer of uitlener dan wel door een rechtstreekse storting bij de Belastingdienst. Zie [hoofdstuk 4 tot en met 6](#) voor aanvullende informatie over risicobeheersing van de netto aansprakelijkheid.

## 2.5 Bestuurdersaansprakelijkheid voor aansprakelijkheidsschulden

Met ingang van 1 januari **2008** is in de InvW 1990 een nieuw artikel 36b opgenomen die het mogelijk maakt om bestuurders van aannemers en inleners hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor aansprakelijkheidsschulden uit hoofde van de WKa ([bijlage 6](#)).

Tot 2008 was het alleen mogelijk om bestuurders hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de belastingschulden van de 'eigen' vennootschap. Dit leidde tot de situatie dat aannemers en inleners zich konden 'verschuilen' achter de eigen vennootschap bij het zaken doen met malafide onderaannemers en uitzendbureaus. Dit deed zich vooral voor in concernverband.

De bestuurdersaansprakelijkheid voor aansprakelijkheidsschulden sluit op hoofdlijnen aan bij de bestuurdersaansprakelijkheid voor de eigen belastingschulden zoals is vastgelegd in artikel 36 InvW 1990 ([bijlage 6](#)). Dit betekent dat indien duidelijk is dat een hoofdaannemer of inlener de aansprakelijkheidsschuld aan de Belastingdienst niet kan betalen, zij hiervan onmiddellijk melding moet doen bij de Belastingdienst door middel van een genoemde melding betalingsonmacht. Indien een dergelijke melding niet, niet op tijd (dat wil zeggen binnen 14 dagen ná de betalingstermijn van de aansprakelijkheidsschuld is verstreken) of niet op juiste wijze geschiedt, dan wordt aangenomen dat sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur. In dat geval wordt vermoed dat de niet-betaling van de aansprakelijkheidsschuld aan het handelen van de bestuurder is te wijten. Het is in dat geval aan de bestuurder om dit vermoeden te weerleggen.

Ook in het geval de melding betalingsonmacht op tijd en op juiste wijze is geschied, dan kan nog steeds sprake zijn van onbehoorlijk bestuur. Hiervan kan worden gesproken als een redelijk denkend bestuurder onder dezelfde omstandigheden niet als zodanig zou hebben gehandeld. Hieronder vallen in het algemeen ernstige misslagen en wanbeleid, ook als geen sprake is van (beoogd) persoonlijk voordeel van de bestuurder. Ook bij onbezonnen of onverantwoord gedrag kan echter sprake zijn van onbehoorlijk bestuur. Dit betekent echter niet dat iedere bestuurdersfout automatisch leidt tot onbehoorlijk bestuur.

Indien de betalingsonmacht tijdig en juist is gemeld, dan is het aan de Belastingdienst om het onbehoorlijk bestuur aannemelijk te maken. De bewijspositie van de betrokken bestuurder is hierdoor in ieder geval een stuk sterker.

Voor de beoordeling of sprake is van onbehoorlijk bestuur kijkt de Belastingdienst met betrekking tot de eigen belasting- en premieschulden drie jaar terug. Voor aansprakelijkheidsschulden is dit maar liefst **zeven** jaar. Bij het bewaren van de administratie is het echter verstandig om rekening te houden met een bewaartermijn van 10 jaar (zie ook [paragraaf 3.6](#)).

De bestuurdersaansprakelijkheid voor aansprakelijkheidsschulden is slechts van belang voor zover sprake is van onbehoorlijk bestuur. Bij een normale bedrijfsvoering door de bestuurders

is het persoonlijke aansprakelijkheidsrisico normaal gesproken dan ook beperkt. Indien het toch misgaat, dan is het van belang om tijdig een melding betalingsonmacht te doen. In [bijlage 30](#) is een informatiebrochure opgenomen van de Belastingdienst inzake de bestuurdersaansprakelijkheid.

## DEEL II - AANSPRAKELIJKHEID BEHEERSEN

### 3. HET BEHEERSEN VAN DE BRUTO AANSPRAKELIJKHEID

#### 3.1 Inleiding

De bruto aansprakelijkheid heeft betrekking op de hoogte van de vordering die de Belastingdienst heeft op de onderaannemer/uitlener, voor zover deze vordering betrekking heeft op de werknemers die betrokken zijn geweest bij de uitvoering van de werkzaamheden en uitsluitend voor zover verschuldigd voor de periode dat deze werknemers voor de aannemer/inlener werkzaam waren.

Aannemers en inleners kunnen maatregelen nemen om de bruto aansprakelijkheid te beheersen. Deze maatregelen zijn tweeledig.

Eenzijds kan het risico worden beheerst door zaken te doen met betrouwbare onderaannemers en uitleners en met deze partijen goede afspraken te maken en vast te leggen.

Anderzijds kan de bruto aansprakelijkheid worden beheerst door het aanleggen van een schaduwadministratie van het personeel van onderaannemers en uitleners. Hierdoor kan een aannemer/inlener een beroep doen op matiging op het moment dat er een aansprakelijkstelling volgt.

#### 3.2 Selectieprocedure onderaannemers en uitleners

In de eerste plaats moet worden beoordeeld of een bedrijf en een prestatie onder de werking van de WKa valt. Daarbij zijn vooral de begrippen zoals genoemd in [hoofdstuk 1](#) van belang, zoals aannemer, onderaannemer, stoffelijke zaken (al dan niet aangebracht op het werk), etc.

Op voorhand luidt het advies om zoveel mogelijk vaste relaties op te bouwen met bonafide onderaannemers. Een vaste kring van relaties werkt zeker op de langere termijn in het voordeel. Voorzichtigheid zal moeten worden betracht met startende bedrijven. Procentueel gezien vormen zij de grootste groep van het jaarlijks aantal uitgesproken faillissementen.

##### 3.2.1 Het belang van een goede ketensamenwerking

In het algemeen geldt dat naarmate partijen in dezelfde keten intensiever samenwerken, het risico van aansprakelijkheid in het kader van de WKa beter beheersbaar wordt. Over samenwerking in de keten wordt al lang gedebatteerd, maar dit blijft in de praktijk toch lastig te realiseren. Hiervoor zijn verschillende oorzaken:

- Het is moeilijk bestaande klant-leverancierrelaties te doorbreken;
- Verschillen in kennis tussen ketenpartijen bemoeilijken wederzijds begrip;
- Het streven naar eigen onafhankelijkheid is een obstakel voor een goede samenwerking.

In de relaties tussen klant en leverancier wordt vaak aangenomen dat de kosten van de een de opbrengst van de ander vormen. Dit is het duidelijkst in traditionele inkooprelaties: zowel de klant als de leverancier proberen een maximaal financieel resultaat te behalen ten koste van de ander. Hierbij wordt geen aandacht gegeven aan het idee dat samenwerking voor beide partijen ook voordeel kan opleveren. De angst dat een ketenpartner de samenwerking gaat misbruiken, is hiervoor vaak te groot en zijn partijen niet in staat hun onderlinge relatie eens door een andere bril te bekijken.

Een andere belemmering voor een goede samenwerking is het verschil in kennisniveau waardoor partijen elkaar niet goed begrijpen. Als aanwezige kennis vervolgens ook niet (op een juiste wijze) wordt gedeeld, blijkt het voor partners in de keten moeilijk om zinvolle gesprekken te voeren. Als gevolg hiervan wordt het moeilijk om samen tot innovatie te komen. Ketensamenwerking vereist dat ketenpartners zich kunnen verplaatsen in de positie van de ander, in het bijzonder voor wat kennis en bedrijfsvoering betreft.

Bedrijven willen verder niet samenwerken omdat ze niet afhankelijk willen zijn van een partner in de keten. Partijen vergeten echter dat ze in feite allang van andere partijen in de keten afhankelijk zijn. Juist vanwege onvoldoende samenwerking en onvoldoende inzicht in de schakels hoger en lager in de keten, zijn bedrijven heel kwetsbaar. Een goede ketensamenwerking draagt bij om deze kwetsbaarheid te verminderen.

Een proactieve keten vereist strategisch denken. Dit begint met het inzicht dat niet individuele bedrijven met elkaar concurreren, maar dat sprake is van concurrentie tussen ketens. Wanneer bedrijven zich dit realiseren, zullen ze zich andere vragen gaan stellen. Hoe kan onze keten sterker worden dan andere ketens? Hoe kunnen we gezamenlijk de zwakste schakel in onze keten versterken? Hoe kan de onderlinge afstemming worden verbeterd om als keten marktaandeel te winnen en een win-winsituatie te creëren? Alleen wanneer dergelijke strategische vragen worden gesteld, is er voldoende basis om traditionele klant-leverancierrelaties te kunnen doorbreken. Op dat moment kan er worden geïnvesteerd in kennisuitwisseling en kan afscheid worden genomen van het individuele denken.

### 3.2.2 Actie inkoop bij selectie

De selectie van onderaannemers begint bij de inkoop. Hier moet een afweging worden gemaakt welke onderaannemers mogelijk in aanmerking komen voor een opdracht. De selectie vindt plaats op technisch, financieel administratief en juridisch gebied. Hiervoor dient de afdeling inkoop het volgende na te gaan:

- Staat de onderaannemer/uitlener goed bekend?
- Is de technische kwaliteit (oftewel de uitvoering van het werk) voldoende?
- Is de financiële stabiliteit van de onderneming voldoende?

### 3.2.3 Offerteaanvraag en administratieve vereisten

Het is allereerst van belang om onderaannemers tijdig via de algemene voorwaarden en eventueel aanvullende voorwaarden op de hoogte te stellen van de eisen waaraan ze moeten voldoen op grond van de maatregelen van de aannemer ter voorkoming van de aansprakelijkstelling krachtens de WKa. Dit voorkomt zoveel mogelijk discussie achteraf over bijvoorbeeld het bedrag dat wordt gestort op de g-rekening.

De volgende stap is dat een keuze wordt gemaakt uit de uitgebrachte offertes. Hierbij wordt de offerte kritisch bezien. Indien met ongebruikelijk lage prijzen wordt gewerkt, dan is dit een indicatie dat er bij de onderaannemer/uitlener mogelijk iets niet goed gaat. Controleer bovendien of de omvang van het werk in verhouding staat tot de grootte van het bedrijf die de opdracht wil gaan uitvoeren. Bij relatief kleine ondernemingen bestaat in dat geval een groter financieringsrisico.

Op het moment dat een opdracht wordt verleend, dan geldt bij inkoop de volgende controle:

1. *Is de WKa van toepassing?*
2. *Is de verleggingsregeling omzetbelasting (VROB) van toepassing (zie [hoofdstuk 12](#))? **Let op:** de verleggingsregeling geldt in de regel ook als (bouwtechnisch) personeel wordt ingeleend van een uitzendbureau!*

3. *Zijn alle benodigde geldige papieren in het bezit van de onderaannemer?*

Indien de documenten niet aanwezig zijn, dan is het verstandig om geen opdracht te verlenen. Het is noodzakelijk de gegevens op de diverse documenten onderling te vergelijken om te controleren of de gegevens **consistent** zijn.

De hoofdaannemer/inlener doet er goed aan om zo veel mogelijk het origineel van de volgende documenten op te vragen, te kopiëren en te bewaren:

- Jaarlijks: gewaarmerkt uittreksel inschrijving Kamer van Koophandel (ook rechtstreeks op te vragen uit het register);
- G-rekeningovereenkomst ([bijlage 11](#)). Indien hierin een wijziging optreedt (bijvoorbeeld rekeningnummer) dan dient een nieuwe overeenkomst te worden toegestuurd;
- Ieder kwartaal: een (schone) verklaring betalingsbedrag Belastingdienst ([bijlage 12](#)).

**PRAKTIJK – verklaring inzake het betalingsgedrag**

Het UWV is niet langer belast met de heffing van de premies werknemersverzekeringen. Er kan dus worden volstaan met één verklaring van de Belastingdienst. Deze kan worden opgevraagd bij het competente kantoor van de Belastingdienst. Dit is afhankelijk van de vestigingsplaats van de onderaannemer/uitlener.

Let op: een verklaring inzake het betalingsgedrag geldt slechts als aanwijzing dat een onderaannemer/uitlener aan haar betalingsverplichtingen bij de Belastingdienst heeft voldaan. De verklaring zegt niets over de juistheid van de ingediende aangiften. Bij een aansprakelijkstelling is een geldige verklaring slechts van zeer beperkt belang, bijvoorbeeld ter ondersteuning dat geen sprake is van verwijtbaarheid in de keten (zie ook [paragraaf 1.5.2](#)). Voor meer informatie over de verklaring inzake het betalingsgedrag zie [paragraaf 3.3](#) hierna.

4. *Bij twijfel over de onderneming kan aanvullend de volgende informatie van de onderaannemer gevraagd worden:*

- Verklaring van een (register)accountant inzake afdrachten en een verklaring van de (register)accountant dat een loonadministratie wordt gevoerd conform de daartoe gestelde regels;
- Gerichte informatie van een gespecialiseerd bureau voor bedrijfs- en kredietwaardering;
- Jaarrekening die is gedeponereerd bij de Kamer van Koophandel.

Na deze controle kan het contract worden opgemaakt.

### 3.2.4 Contractuele maatregelen

Sluit **altijd** een schriftelijke overeenkomst van (onder)aanneming af. Neem in de overeenkomst in ieder geval het volgende op:

- datum overeenkomst;
- opdrachtnummer;
- naam, adres en woonplaats onderaannemer;
- inschrijvingsnummer Kamer van Koophandel;
- loonheffingsnummer;
- nummer g-rekening (indien van toepassing);
- het bedrag van de aanneemsom;
- het tarief voor meeruren (indien deze niet zijn begrepen in de aanneemsom);



- het recht om een bepaald percentage van de facturen te kunnen storten op de g-rekening van de onderaannemer of door middel van een rechtstreekse storting bij de Belastingdienst (zie [hoofdstuk 4 tot en met 6](#)). Leg hierbij het percentage (of het bedrag op uurbasis) dat wordt gestort vast;
- een verbod om zonder schriftelijke toestemming van de (hoofd)aannemer delen van het werk in onderaanneming uit te besteden aan derden dan wel personeel in te lenen of neem een kettingbeding in het contract op;
- de verplichting van de onderaannemer tot het bijhouden van een mandagenregister met (indien gewenst) een verklaring van de onderaannemer dat:
  - de werknemers op voorgeschreven wijze in de administratie van de onderaannemer worden verwerkt;
  - de werkelijk betaalde lonen van de werknemers in overeenstemming zijn met de vereisten op grond van Wet Minimumloon (WML) alsmede de cao voor de Bouwnijverheid;
  - voor deze werknemers de wettelijk verschuldigde premies en belastingen worden afgedragen alsmede de premies en bijdragen die zijn verschuldigd op grond van de cao voor de Bouwnijverheid;
  - door geen andere werknemers van de onderaannemer of door de onderaannemer ingeleend personeel in deze periode op het project is gewerkt;
- de verplichting van de onderaannemer om bij de facturen de desbetreffende mandagenregisters te voegen;
- de goedkeuring van de onderaannemer dat de (hoofd)aannemer de juistheid van het mandagenregister kan controleren;
- een verplichting om aan de aannemer een kopie van het paspoort (voor- en achterkant!) van de werknemers van onderaannemer te overleggen (zie [paragraaf 3.4](#)). Houd bij buitenlandse werknemers rekening met de verblijfs- en TWV-verplichtingen (zie [paragraaf 10.5](#));
- de verplichting van de onderaannemer tot het periodiek verstrekken van verklaringen betalingsgedrag van de Belastingdienst en van de inschrijving van de Kamer van Koophandel.

**PRAKTIJK – mandagenregisters en schaduwadministratie**

Een mandagenregister is essentieel. Indien dit ontbreekt, stelt de (hoofd)aannemer zich bloot aan het risico dat loonbelasting- en premiebedragen schattenderwijs mogen worden vastgesteld. Zonder mandagenregister is het weerleggen van een aansprakelijkheid met toepassing van het anoniementarief ondoenlijk. Het gebruik en de controle van mandagenregisters wordt dan ook dringend aangeraden. Een model mandagenregister is opgenomen in [bijlage 13](#).

In aanvulling op de hiervoor genoemde onderwerpen verdient het aanbeveling om tevens de navolgende onderwerpen in de overeenkomst op te nemen:

- een cessieverbod;
- de verdeling van het materiaal en het loonkostenbestanddeel;
- dat de onderaannemingsovereenkomst tevens moet worden beschouwd als **overmakingsovereenkomst**;
- dat de Algemene (Inkoop)Voorwaarden van de hoofdaannemer/inlener exclusief van toepassing zijn (aldus met uitsluiting van de eventuele voorwaarden van de onderaannemer/uitlener);
- dat in geval van geschillen met betrekking tot de WKa de civiele rechter bevoegd is en niet de Raad van Arbitrage voor de bouwnijverheid in Nederland.

**PRAKTIJK – overmakingsovereenkomst**

Sinds 1 juli 1998 is een schriftelijke overmakingsovereenkomst niet meer een wettelijk vereiste voor het verkrijgen van vrijwaring vanwege G-stortingen (zie ook [hoofdstuk 5](#)). Voldoende is een overeenkomst (mondeling of per e-mail) met de onderaannemer dat een deel van het factuurbedrag op de g-rekening of rechtstreeks bij de Belastingdienst betaald zal worden ter beperking van het aansprakelijkheidsrisico.

Mede vanwege de civielrechtelijke gevolgen is het verstandig om alle afspraken met onderaannemers zoveel mogelijk schriftelijk vast te leggen. Zeker als het gaat om afspraken over betalingen (al dan niet gedeeltelijk via de g-rekening) en over toepasselijkheid van Algemene Voorwaarden, is een schriftelijke overeenkomst van grote waarde.

**PRAKTIJK – aanneming van werk of inlening van personeel?**

De afspraken die worden vastgelegd in het contract vormen een belangrijk onderdeel bij de vraag of sprake is van aanneming van werk of inlening van personeel. De feiten en omstandigheden waaronder het werk wordt uitgevoerd zijn echter van doorslaggevend belang.

Het onderscheid tussen aanneming en inlening is met het gelijkstellen van de risicobeheersende maatregelen voor binnenlandse situaties veel minder van belang geworden. Dit is evenwel anders indien zaken worden gedaan met buitenlandse ondernemingen. In dat geval is bij inlening van personeel vanaf de eerste dag van de werkzaamheden loonbelasting (en eventuele premies) verschuldigd, hetgeen een aansprakelijkheidsrisico inhoudt. Bij aanneming van werk kunnen de fiscale gevolgen anders zijn. Zie [hoofdstuk 10](#) voor meer informatie over de fiscale aspecten bij het zaken doen met de buitenlandse onderaannemers en uitleners.

In [bijlage 17](#) en [bijlage 18](#) zijn modelovereenkomsten opgenomen voor respectievelijk onderaanneming en inlening van personeel.

**3.2.5 Uitbesteden door onderaannemers aan subonderaannemers**

Ingeval de aannemer een deel van het hem opgedragen werk uitbesteedt aan een onderaannemer of uitlener, dan zal de (hoofd)aannemer een aantal aanvullende maatregelen moeten nemen ter beperking van het aansprakelijkheidsrisico.

Neem bij inkoop de volgende aanvullende maatregelen in acht:

- a. aan de subonderaannemers moeten alle verplichtingen worden opgelegd zoals die gelden in de verhouding tussen hoofdaannemer en onderaannemer (**kettingbeding**);
- b. de subonderaannemer zal WKa-gegevens moeten aanleveren en deze zullen actueel moeten worden gehouden (volgens normale procedure);
- c. in de overeenkomst met de onderaannemer moet een vrijwaringsclausule worden opgenomen. Die houdt in dat de onderaannemer jegens de hoofdaannemer volledig aansprakelijk is voor belasting- en/of premieschulden van de door hem ingeschakelde subonderaannemer. Op basis van artikel 55, lid 4 InvW 1990 ([bijlage 3](#)) mag namelijk contractueel worden afgeweken van de wettelijke regresregels;

**PRAKTIJK – voorbeeld van een vrijwaringclausule**

Een vrijwaringsclausule kan als volgt in de overeenkomst (of algemene voorwaarden) worden opgenomen:

*‘De opdrachtnemer (onderaannemer) dient alle eventuele schade en kosten welke voor opdrachtgever of zijn rechtsopvolger(s) uit de Wet Ketenaansprakelijkheid voortvloeien (in het bijzonder het uitbesteden aan derden), op eerste schriftelijke aanmaning, zonder dat enige ingebrekestelling of gerechtelijke tussenkomst is vereist, volledig en verhoogd met wettelijke renten sinds het moment dat de opdrachtgever ter zake betaalde aanslagen / aansprakelijkstellingen e.a. heeft voldaan, te vergoeden.’*

Een vrijwaringsclausule werkt nog beter indien deze wordt gecombineerd met een zogenoemd kettingbeding. Hiermee worden aan de subonderaannemer dezelfde verplichtingen opgelegd als aan de onderaannemer (bijvoorbeeld ten aanzien van stortingspercentages en mandagenregisters).

Bij subonderaanneming dienen ook bij de uitvoering van de werkzaamheden dezelfde maatregelen te worden genomen als bij onderaanneming. Indien nodig, maak aanvullende (schriftelijke) afspraken met de onderaannemer die deze subonderaannemer/uitlener heeft ingeschakeld.

Bij het ontbreken van de gegevens van de subonderaannemer verdient het aanbeveling om de factuur van de onderaannemer vooralsnog niet te betalen.

### 3.3 Verklaringen inzake het betalingsgedrag

Als onderdeel van de afspraken met een onderaannemer/uitlener is het raadzaam om af te spreken dat periodiek een verklaring (inzake het) betalingsgedrag van de Belastingdienst wordt overgelegd (zie [paragraaf 3.2.2](#)). Een dergelijke verklaring geeft een (hoofd)aannemer/inlener inzicht in het betalingsgedrag van een onderaannemer/uitlener.

Met de afgifte van een **schone** verklaring betalingsgedrag bevestigt de Belastingdienst dat een onderaannemer/uitlener zijn belastingen en premies heeft afgedragen conform de door hem ingediende aangiften. Dit betekent niet dat de ingediende aangiften juist zijn. Bij controle kan de Belastingdienst nog steeds overgaan tot naheffing indien blijkt dat de aangiften niet op de voorgeschreven wijze zijn ingediend. De verklaring heeft in zoverre dan ook geen vrijwariende werking.

In plaats van een schone verklaring kan de Belastingdienst ook een zogenoemde **voorbehoudverklaring** afgeven. De onderaannemer/uitlener krijgt een voorbehoudverklaring indien:

- de verschuldigde belastingen en premies zijn voldaan, maar er voor een bepaald bedrag een betalingsregeling is getroffen (bijvoorbeeld vanwege tijdelijke liquiditeitsproblemen). De voorbehoudverklaring wordt alleen afgegeven als de onderaannemer/uitlener tijdens de afgifte haar verplichtingen volgens de betalingsregeling is nagekomen;
- de verschuldigde belastingen en premies zijn voldaan, maar er loopt wel nog een bezwaar- of beroepsprocedure waarvoor uitstel van betaling is verleend.

De voorbehoudverklaring is in het leven geroepen om te voorkomen dat onderaannemers/uitleners geen verklaring betalingsgedrag meer kunnen krijgen. Desalniettemin kan een voorbehoudverklaring aanleiding zijn om extra voorzichtigheid te betrachten, vooral in het geval een betalingsregeling is getroffen. Dit is toch een indicatie dat het WKa risico bij een dergelijke onderaannemer groter kan zijn.

De Belastingdienst verstrekt alleen verklaringen inzake het betalingsgedrag op verzoek van de onderaannemer/uitlener zelf, of op verzoek van een gemachtigde. De Belastingdienst verstrekt de verklaring echter niet direct aan de (hoofd)aannemer/inlener.

**PRAKTIJK – verzoek om een verklaring door een nieuwe ondernemer**

Een verklaring inzake het betalingsgedrag kan alleen worden afgegeven in gevallen wanneer in het verleden een betalingsverplichting is geweest. Bij nieuwe ondernemers bestaat er echter nog geen betalingsverplichting in het verleden. Nieuwe ondernemers kunnen daarom geen verklaring inzake het betalingsgedrag ontvangen.

Deze situatie komt ook veel voor bij buitenlandse onderaannemers/uitleners die voor het eerst werkzaamheden in Nederland verrichten en zich hiervoor bij de Belastingdienst hebben gemeld. De Belastingdienst verstrekt in dat geval wel een mededeling dat een verklaring niet kan worden verstrekt, omdat nog niet eerder belastingen en premies verschuldigd zijn. In feite kan deze verklaring ook worden gebruikt om vast te stellen dat in het verleden geen betalingsachterstand bij de Belastingdienst bestaat. Let op: ook in dit geval heeft de Belastingdienst nog niet getoetst of de onderneming in het verleden een verplichting in Nederland heeft gehad, maar deze wellicht niet is nagekomen.

### 3.4 Schaduwadministratie

Op het moment dat een onderaannemer of uitlener (gedeeltelijk) heeft gewerkt met anonieme werknemers dan kan de bruto aansprakelijkheid worden gematigd indien de (hoofd)aannemer of inlener alsnog de identiteit van deze werknemers kan aantonen (zie [paragraaf 2.3.1](#)). In dat geval wordt het anoniementarief van 52 procent gematigd tot circa 38,64% (tarieven 2011).

Het is dan ook van groot belang dat de (hoofd)aannemer/inlener kan aantonen welke werknemers van de (sub)onderaannemer/uitlener voor hem hebben gewerkt en gedurende welke periode. Het advies is om in dit verband een 'schaduw(loon)administratie' van de werknemers van de uitlener/onderaannemer bij te houden. In deze schaduwadministratie, die minimaal zeven jaar (maar bij voorkeur 10 jaar) dient te worden bewaard (zie [paragraaf 3.6](#)), dienen de volgende gegevens te zijn opgenomen:

- de N.A.W.-gegevens van de werknemers van de onderaannemer/uitlener;
- de BSN of Sofi-nummers van de werknemers van de onderaannemer/uitlener;
- kopieën van de mandagenregisters;
- kopieën van de paspoorten of andere geldige ID-bewijzen van de werknemers van de onderaannemer/uitlener (zie ook [paragraaf 3.7](#)).

**PRAKTIJK – beperking van de bruto aansprakelijkheid vanwege matiging van het tarief**

Door een schaduwadministratie bij te houden kan bij een aansprakelijkstelling mogelijk een beroep worden gedaan op matiging van het tarief indien aan de onderaannemer/uitlener een naheffingsaanslag is opgelegd met toepassing van het anoniementarief (zie [paragraaf 2.3.1](#)).

De bruto aansprakelijkheid wordt op deze wijze als volgt verminderd:

Belastingenschuld van de onderaannemer/uitlener (tegen 52% anoniementarief)	(A) € 75.000
<u>Belastingenschuld bij toepassing gematigd tarief (2011: 38,64%) (B)</u>	<u>€ 55.730</u>
Beperking van de bruto aansprakelijk = verschil (A) – (B)	€ 19.270

In dit voorbeeld wordt de aansprakelijkheid van de (hoofd)aannemer/inlener vanwege de matiging van het tarief beperkt met een bedrag van € 19.270.

**3.5 NEN-certificering en Stichting Normering Arbeid**

Vanuit de uitzendsector zijn door de Stichting Financiële Toetsing (SFT, opgericht door de ABU) en de Stichting Vrijwaring Uitleners (SVU, opgericht door de NBBU) in het verleden diverse initiatieven ontplooid voor meer regulering in de sector.

Inmiddels is een eenduidige normering ontwikkeld voor de certificering van uitzendbureaus en onderaannemers. Deze normering is bekend onder de naam NEN 4400-1 en NEN 4400-2. De laatstgenoemde norm is ingevoerd in 2008 en geldt voor buitenlandse uitzendbureaus en onderaannemers.

De Stichting Normering Arbeid (SNA) houdt een register bij van de organisaties die zijn gecertificeerd. Dit register is (op dit moment) vrij toegankelijk voor opdrachtgevers die willen zien of een onderneming bij de SNA is geregistreerd volgens de NEN 4400-1 of 4400-2 norm. Het register is terug te vinden op de website [www.normeringarbeid.nl](http://www.normeringarbeid.nl). Ook de SVU houdt een register aan volgens de NEN 4400-1 norm, maar dit register wordt op dit moment (2011) nog door slechts weinig bedrijven gebruikt.

Om in aanmerking te komen voor de NEN certificering kan een onderaannemer of uitlener zich melden bij een organisatie die is gekwalificeerd voor het uitvoeren van inspecties volgens de NEN normering. Zie [bijlage 22](#) voor een lijst met certificeringsorganisaties.

Bij een aanvraag voor certificering volgens de NEN norm wordt de administratie van de onderneming getoetst. Het gaat hierbij om de financiële administratie, maar vooral ook de personeels- en loonadministratie. Indien in de administratie gebreken worden geconstateerd en deze worden niet of niet op tijd hersteld, dan komt de onderneming niet in aanmerking voor de NEN certificering. De toetsing van de administratie wordt periodiek herhaald. Indien er nadien gebreken worden geconstateerd, dan kan een onderneming zijn NEN certificering kwijtraken. Zie [bijlage 23](#) voor meer informatie over de NEN 4400-1 en NEN 4400-2 alsmede de toetsing.

Bij de toets volgens de NEN normering wordt gecontroleerd op punten die door de Belastingdienst ook worden gecontroleerd. Indien een onderneming voldoet aan de NEN norm, dan vormt dit een belangrijke indicatie dat de administratie van de onderneming voldoet en dat de onderneming heeft voldaan aan haar fiscale verplichtingen. Het kan echter voorkomen dat de Belastingdienst een afwijkend standpunt inneemt ten opzichte van die van de certificeringsorganisatie. De Belastingdienst is niet gebonden aan het standpunt van de certificeringsorganisatie, dus het voldoen aan de NEN norm betekent dan ook niet dat er helemaal geen risico meer op aansprakelijkstelling bestaat.

De registratie volgens de NEN norm leidt **niet** tot een (wettelijke) vermindering van het netto aansprakelijkheidsrisico. De Belastingdienst zal dan ook onverminderd overgaan tot het aansprakelijk stellen van opdrachtgevers van gecertificeerde onderaannemers en uitleners, indien blijkt dat zij in gebreke zijn met betalen. Het blijft dan ook verstandig om in deze gevallen de netto aansprakelijkheidsrisico's te beheersen door een deel van de facturen te storten op een g-rekening of rechtstreeks bij de Belastingdienst (zie [hoofdstuk 4 tot en met 6](#)).

**PRAKTIJK – zaken doen met NEN gecertificeerde organisaties**

Het advies luidt om zoveel mogelijk zaken te doen met NEN gecertificeerde organisaties, zeker als het gaat om minder bekende en kleinere onderaannemers. Artikel 96b van de cao voor de Bouwnijverheid 2011 schrijft dit zelfs voor met betrekking tot inlenen van personeel.

Het risico op een aansprakelijkstelling bij NEN gecertificeerde organisaties is kleiner, omdat deze ondernemingen regelmatig worden getoetst. Desalniettemin kan een aannemer of inlener nog steeds aansprakelijk worden gesteld voor de WKa, mocht het fout gaan. Neem dan ook bij gecertificeerde ondernemingen voldoende risicobeheersende maatregelen en leg deze vast in de aanneem- of inleenovereenkomst.

### 3.6 Bewaarplicht

De wettelijke bewaartermijn van administratie is gesteld op 7 jaar. Het is hierbij van belang dat per onderaannemer en vervolgens per project alle administratie wordt bewaard.

In de praktijk blijkt dat de Belastingdienst bij aansprakelijkstellingen in ieder geval tot 10 jaar terug kan gaan (de Belastingdienst heeft 5 jaar om na te heffen bij de onderaannemer en 5 jaar om deze schuld in te vorderen). De termijn kan zelfs nog langer worden indien de invorderingstermijn is gestuit omdat bijvoorbeeld uitstel van betaling is verleend in de bezwaar- en beroepsfase. De termijn kan dus aanzienlijk langer zijn dan de wettelijke bewaartermijn van zeven jaar.

In een procedure met de Belastingdienst is een beroep op het feit dat de wettelijke bewaartermijn is verlopen zelden succesvol. Om die reden is het zeer aan te bevelen om de administratie met betrekking tot inleners en onderaannemers ten minste gedurende een periode van 10 jaar te bewaren.

### 3.7 Identificatieplicht

Bij het aanleggen van een schaduwadministratie van werknemers van onderaannemers en uitleners zullen in ieder geval de N.A.W.-gegevens, kopie paspoorten en BSN/sofinummers van deze werknemers moeten worden opgenomen. In de praktijk blijkt dat er vaak weerstand bestaat bij werknemers en onderaannemers/uitleners om deze gegevens te verstrekken. De vraag die hierbij vaak wordt gesteld is of onderaannemers/uitleners deze gegevens van hun werknemers eigenlijk wel mogen verstrekken in verband met privacywetgeving.

Reeds op 25 februari 1997 is een beleidsbesluit gepubliceerd op basis waarvan een (hoofd)aannemer van zijn onderaannemer mag bedingen dat hij van zijn werknemers de kopie paspoorten overhandigt. Tevens dient de werknemer een schriftelijke verklaring af te geven aan zijn werkgever (onderaannemer) waarin hij verklaart akkoord te gaan met het verstrekken van kopie paspoort aan de opdrachtgevers (hoofdaannemers) van zijn werkgever. Dit besluit dateert echter van voor de meest recente privacywetgeving.

Op 1 september 2001 is de Wet Bescherming Persoonsgegevens (WBP) in werking getreden. Deze wet regelt onder andere wanneer het is toegestaan om gegevens van personen aan

derden te verstrekken. Hierbij kan het ook gaan om gegevensdragers, zoals een kopie van een paspoort.

Er is een aantal gronden op basis waarvan gegevens van een werknemer aan een derde mogen worden verstrekt. Een van de gronden is wanneer de werknemer hier **expliciet toestemming** voor heeft gegeven. Dit kan worden geregeld door middel van een schriftelijke verklaring van de werknemer.

Naast toestemming mogen gegevens van de werknemer ook worden verstrekt als sprake is van een **wettelijke verplichting**. Denk hierbij bijvoorbeeld aan het verstrekken van werknemergegevens bij controle van de Belastingdienst of de Arbeidsinspectie. Zo is ook het verstrekken van gegevens van buitenlandse werknemers (oftewel 'vreemdelingen') op grond van de Wet arbeid vreemdelingen (WAV) verplicht gesteld. In die situaties is dan ook geen toestemming van de werknemer vereist.

Let op: de verplichting om de identiteitsgegevens van een buitenlandse werknemer te verstrekken geldt **niet** alleen voor niet-EU/EER personeel, maar ook voor EU-burgers (zie [paragraaf 10.5](#) voor meer informatie). Met betrekking tot EU-burgers wordt dit in de praktijk overigens nauwelijks door de Arbeidsinspectie gecontroleerd.

Het verstrekken van gegevens door de onderaannemer/uitlener aan een (hoofd)aannemer/inlener is echter **niet** wettelijk verplicht op grond van de WKa. Op grond hiervan zou gegevensverstrekking van Nederlands personeel dan ook niet zonder meer mogelijk zijn.

**PRAKTIJK – welke gegevens heb ik nodig volgens de WAV?**

In tegenstelling tot de WKa kent de WAV een wettelijke verplichting tot het verstrekken van de identiteitsgegevens van buitenlandse werknemer (ook wel een vreemdeling genoemd). Op straffe van een bestuurlijke boete van € 1.500 (per werknemer waarbij het fout gaat!) dient een uitlener/onderaannemer een kopie van een geldig paspoort of identiteitsbewijs alsmede een kopie van de verblijfsvergunning van de vreemdeling te verstrekken aan de inlener/aannemer.

Op grond van de wettekst van de WAV (artikel 15) geldt deze verplichting eigenlijk alleen in gevallen van inlening van personeel. Het werkgeversbegrip op grond van de WAV is echter zo breed dat ook aanneemsituaties onder de strekking van artikel 15 WAV kunnen worden begrepen. Het advies is om ook bij aanneming van werk om een kopie paspoort en verblijfsvergunning te vragen van niet-EU werknemers. Zoals hierboven genoemd is de toestemming van de werknemer voor het verstrekken van persoonsgegevens op grond van de WAV niet vereist. Zie [hoofdstuk 10](#) voor meer informatie over de verplichtingen op grond van de WAV. Zie [bijlage 35](#) voor de beleidsregels voor het opleggen van bestuurlijke boetes op grond van de WAV.

De gegevens van werknemers mogen ook worden verstrekt aan derden indien er sprake is van een **gerechtvaardigd belang** van de organisatie of van de derde aan wie de gegevens worden verstrekt. De vraag is of het beheersen van het aansprakelijkheidsrisico ingevolge de WKa een gerechtvaardigd belang kan zijn voor het verstrekken van werknemersgegevens. In dat geval is de toestemming van de werknemer niet vereist.

Helaas is er op dit moment nog geen rechtspraak op het gebied van ketenaansprakelijkheid en de toepassing van de WBP. Op grond van de tekst van de wet zou gegevensverstrekking mogelijk moeten zijn in het kader van de WKa. In het algemeen zal er dan sprake zijn van een voldoende gerechtvaardigd belang om de gegevens te verstrekken. Let wel: het gaat hierbij dan alleen om gegevens die van belang zijn in het kader van de WKa en de beperking van de aansprakelijkheid. Andere gegevens mogen niet zonder meer worden verstrekt. Zie [bijlage 24](#) voor meer informatie over de WBP.



**PRAKTIJK – maak afspraken over de gegevensverstrekking!**

Het is verstandig om, ondanks dat dit wellicht wettelijk niet is vereist, expliciet toestemming te krijgen van werknemers om de gegevens te mogen verstrekken aan derden in het kader van de WKa. Dit kan bijvoorbeeld worden opgenomen als bijlage bij de arbeidsovereenkomst. Deze verplichting dient dan vervolgens ook in de onderaannemingsovereenkomst te worden opgenomen. Zie [bijlage 18](#) voor een model verklaring van de werknemer voor het verstrekken van persoonlijke gegevens.

Op grond van de Wet op de Identificatieplicht (WID) dienen werknemers van onderaannemers en inleners zich overigens ook op de werkplek te kunnen identificeren door middel van een paspoort of identiteitsbewijs. Dit kan ook een goede gelegenheid zijn om een kopie paspoort of identiteitskaart van personeel van derden te controleren en te kopiëren. De Arbeidsinspectie mag ook te allen tijde naar het identiteitsbewijs van een (ingeleende) werknemer vragen.

**PRAKTIJK – vraag ook de BSN of Sofi-nummers van werknemers op**

Naast de identiteitsgegevens van de werknemers is het zeer verstandig om ook te verzoeken om de BSN of Sofi-nummers van werknemers van onderaannemers of uitleners. De onderaannemer of uitlener kan hiertoe worden verplicht op grond van artikel 49a AWR. Het gebruik van het BSN of Sofi-nummer geldt onder andere specifiek voor de inlener en de aannemer bij de toepassing van de WKa en het nemen van risicobeheersende maatregelen.

In de praktijk heerst de veronderstelling dat Sofi-nummers niet langer bestaan, omdat deze zouden zijn afgeschaft met de invoering van de BSN. Sofi-nummers worden thans (2011) echter nog steeds afgegeven, maar dan alleen aan werknemers zonder woonplaats in Nederland. Personen die in Nederland wonen en alhier zijn ingeschreven hebben daarentegen een BSN.



#### 4. BEHEERSING NETTO AANSPRAKELIJKHEID

##### 4.1 Inleiding

Zoals gezegd, de netto aansprakelijkheid is het bedrag van de bruto aansprakelijkheid minus de reeds door de Belastingdienst ontvangen bedragen (zie [paragraaf 2.4](#)). Deze netto aansprakelijkheid wordt echter ook nog beperkt door de bedragen die de (hoofd)aannemer/inlener heeft gestort op de g-rekening van de onderaannemer/uitlener, dan wel die rechtstreeks zijn gestort naar de Belastingdienst.

Deze extra beheersing geldt echter uitsluitend indien en voor zover meer is gestort dan de bedragen die reeds door de onderaannemer/uitlener zijn afgedragen ter zake van het loon van de werknemers die voor de (hoofd)aannemer/inlener hebben gewerkt. Wanneer echter voldoende wordt gestort op de g-rekening, dan wel rechtstreeks naar de Belastingdienst, zal dit welhaast altijd tot een extra beheersing van de aansprakelijkheid leiden.

##### **PRAKTIJK – beheersing van de netto aansprakelijkheid door het storten op een g-rekening**

Door te storten op een g-rekening kan het aansprakelijkheidsrisico worden beheerst. Op het moment dat de Belastingdienst de hoogte van een aansprakelijkstelling vaststelt, komen de gestorte bedragen op de g-rekening op de volgende wijze in mindering op de aansprakelijkheid (indien aan alle voorwaarden is voldaan, zie [hoofdstuk 5](#)):

Bruto aansprakelijkheid van de onderaannemer/uitlener (A)	€ 50.000
-/- betaalde bedragen door de onderaannemer/uitlener (B)	€ 10.000
-/- gestorte bedragen op de g-rekening of rechtstreekse stortingen (C)	€ 30.000
= netto aansprakelijkheid van de onderaannemer/uitlener (D)	€ 10.000

**Let op:** de stortingen op de g-rekening (C) komen alleen in mindering op de aansprakelijkstelling voor zover deze niet reeds zijn aangewend om de belastingschuld te betalen. Hierbij wordt de betaling van de belastingschuld één-op-één gerelateerd aan het bij de aannemer/inlener uitgevoerde werk. Indien de g-storting is gebruikt om een belastingschuld te voldoen ten aanzien van werknemers die elders hebben gewerkt, dan kan de g-storting voor dit bedrag alsnog in mindering komen op de aansprakelijkheid.

**Stel:** in dit voorbeeld is het bedrag van € 10.000 (B) betaald vanaf de g-rekening en deze betaling kan worden gerelateerd aan de g-stortingen onder (C). In dat geval komt niet de volledig gestorte bedragen van € 30.000 in mindering op de aansprakelijkheid, maar slechts een bedrag van € 20.000. De netto aansprakelijkheid (D) bedraagt in dat geval geen € 10.000, maar € 20.000.

In vervolg op een goede selectie van onderaannemers en uitleners moet bij voorkeur al bij het opstellen van de contracten een keuze worden gemaakt op welke wijze men het aansprakelijkheidsrisico wil beheersen: storten op een g-rekening of rechtstreeks storten bij de Belastingdienst.

Aan het eind van dit hoofdstuk komen de verschillen tussen beide methoden aan bod. In de [hoofdstukken 5 en 6](#) zal nader worden ingegaan op de voorschriften die in acht moeten worden genomen om het beoogde effect te bereiken, met andere woorden dat de betaling daadwerkelijk tot een vermindering van de aansprakelijkstelling leidt.

**PRAKTIJK – hoeveel moet ik storten?**

Een storting op een g-rekening of een rechtstreekse storting heeft alleen zin als hiermee het aansprakelijkheidsrisico wordt beheerst. Dit betekent dat de storting in ieder geval hoog genoeg moet zijn om het risico grotendeels af te dekken.

Het aansprakelijkheidsrisico hangt vooral samen met het aandeel van de loonkosten in de aanneemsom of in de uurtarieven wanneer personeel wordt ingeleend. Aan de hand van de loonkosten kan een inschatting worden gemaakt van het aansprakelijkheidsrisico op het moment dat de onderaannemer/uitlener in gebreke blijft. Het loonkostenbestanddeel bedraagt het factuurbedrag (excl. btw) -/- de materiaalkosten -/- de winstmarge. In veel gevallen is de winstmarge niet vast te stellen. Om die reden is het verstandig uit te gaan van de facturen -/- de materiaalkosten. Het is gangbaar om tot 50 procent van het loonkostenbestanddeel (bij inlenen van personeel: 50 procent van de factuurbedragen) te storten. Voor meer informatie over stortingspercentages, zie [paragraaf 4.2](#) alsmede [paragraaf 5.4](#).

Indien de btw-verleggingsregeling niet van toepassing is, kan worden overwogen om tevens het gehele bedrag van de btw te storten (zie [hoofdstuk 12](#)).

**4.2 Stortingstabellen Bouwend Nederland**

Bouwend Nederland publiceert op haar website [stortingstabellen](#) aan de hand waarvan kan worden bepaald welk bedrag moet worden gestort op de g-rekening van de onderaannemer dan wel rechtstreeks moet worden gestort bij de Belastingdienst.

Deze stortingspercentages zullen niet in alle gevallen volledig nauwkeurig of toereikend zijn, maar het voordeel is wel dat er een eenvoudig en eenduidig stortingsbeleid kan worden gevoerd.

**4.3 Voor- en nadelen storten op de g-rekening**

Het advies vanuit het oogpunt van de WKa is helder. Zodra er sprake is van aanneming van werk dan wel van inlening van personeel dan dient een deel van de factuurbedragen te worden gestort op een g-rekening (of rechtstreeks bij de Belastingdienst). Hieronder volgt een opsomming van de voor- en nadelen van het storten op een g-rekening.

Voordelen storten op g-rekening:

1. Storten op de g-rekening biedt wettelijke vrijwaring (vermindering) van aansprakelijkheid voor het in totaal gestorte bedrag. Dit geldt sinds 1 oktober 2003 voor zowel inlening van personeel als voor onderaanneming;
2. De Belastingdienst heeft een pandrecht op het tegoed van de g-rekening. Dit betekent dat stortingen vlak vóór het faillissement van de onderaannemer/uitlener niet kunnen worden opgeëist door de curator. Vanaf de dag van het faillissement is er geen verschil met de rechtstreekse stortingen: ook g-stortingen vanaf de dag van failliet verklaren vallen in de failliete boedel (en worden dus door de curator onder de schuldeisers verdeeld na aftrek van zijn eigen honorarium);
3. Met name onderaannemers, maar ook in toenemende mate uitleners, zijn inmiddels gewend aan stortingen op een g-rekening. De gelden op de g-rekening kunnen worden gebruikt om de verschuldigde loonheffingen en omzetbelasting te betalen. Daarnaast kunnen de gelden worden doorgestort of gedeblokkeerd. Indien de belastingschulden van een onderneming niet zijn voldaan, dan staat de Belastingdienst in beginsel niet toe dat de gelden van de g-rekening worden overgemaakt naar een vrije rekening. Hierdoor biedt het storten op een g-rekening meer zekerheid dat onderaannemers en uitleners aan hun fiscale verplichtingen voldoen;

4. De procedure van aanvraag van een g-rekening en de mogelijkheid van het opzeggen van g-rekeningen biedt een extra selectiemiddel. Een bedrijf dat geen g-rekening (meer) heeft zal dat moeten kunnen verklaren.

#### Nadelen storten op g-rekening:

1. De gelden op de g-rekening zijn geblokkeerd en kunnen alleen worden gebruikt om door te storten of om belastingen en premies te voldoen. Onderaannemers en uitzendbureaus kunnen derhalve niet vrijelijk en onmiddellijk beschikken over de gestorte gelden. De deblokking van de g-gelden kan – vooral de eerste keer – veel tijd in beslag nemen (zie [paragraaf 4.5](#)). Onderaannemers en uitleners zullen in de tussenliggende periode voor deblokking de g-gelden moeten herfinancieren. Voornamelijk in gevallen waarin de winstmarges bescheiden zijn kan dit voor onderaannemers en uitleners tot liquiditeitsproblemen leiden;
2. Het komt nog steeds voor dat onderaannemers of uitleners bedragen op de g-rekening doorstorten naar g-rekeningen van andere bedrijven, zonder dat een overeenkomst van onderaanneming met deze bedrijven is gesloten. Dergelijke handelingen kwalificeren als misbruik van de g-rekening. Dit kan ertoe leiden dat de doorgestorte gelden van de g-rekening bij de andere onderneming worden gedeblokkeerd, terwijl de belasting- en premieschulden van de onderaannemer /uitlener nog niet zijn voldaan. De Belastingdienst probeert dit tegen te gaan, maar dit blijkt in praktijk niet eenvoudig;
3. Betalingen op de g-rekening moeten voldoen aan een fors aantal voorschriften (zie [paragraaf 5.3](#)).

#### **4.4 Voor- en nadelen rechtstreeks storten**

Ten aanzien van onderaannemers en uitleners die geen g-rekening hebben kan als alternatief een bedrag rechtstreeks worden gestort op een speciale WKa bankrekening van de Centrale Betalingsadministratie (CBA) van de Belastingdienst (zie [hoofdstuk 6](#)). Hieronder een opsomming van de voor- en nadelen van rechtstreekse stortingen ten opzichte van stortingen op een g-rekening.

#### Voordelen rechtstreeks storten:

1. De voorschriften verbonden aan rechtstreeks storten zijn eenvoudiger en zijn bovendien hetzelfde bij inlening en onderaanneming;
2. Het komt in de praktijk nog steeds voor dat misbruik wordt gemaakt van gelden die op een g-rekening zijn gestort, zie hiervoor. Bij twijfel over de betrouwbaarheid van een onderaannemer kan het verstandig zijn om rechtstreeks te storten in plaats van te storten op een g-rekening;
3. Het komt regelmatig voor dat rechtstreeks wordt gestort onder vermelding van een aangiftenummer of aangiftetijdvak. In dat geval wordt de betaling soms aangemerkt als betaling van de door de onderaannemer/uitlener op aangifte verschuldigde belasting en premies. Indien een dergelijk betaling afkomstig is van een g-rekening, dan wordt de storting geweigerd en teruggeboekt met als resultaat dat geen vrijwarende storting is gedaan.

#### Nadelen rechtstreeks storten:

1. Rechtstreeks storten kent (nog altijd) geen wettelijke basis in tegenstelling tot de meer dan uitvoerige regelgeving rondom g-rekeningen. De vrijwarende werking van rechtstreekse stortingen is echter vastgelegd in de Leidraad Invordering 2008 ([bijlage 7](#)). Hieraan kan voldoende vertrouwen worden ontleend, zodat rechtstreekse stortingen in feite dezelfde vrijwarende werking hebben ten opzichte van stortingen op een g-rekening;

2. Rechtstreeks storten kent niet de mogelijkheid van doorstorten, hetgeen nu juist bij onderaanneming en storten op een g-rekening veel gebeurt. Met ingang van 1 januari 2004 is doorstorten van g-gelden ook toegestaan bij doorlenen van personeel.

#### 4.5 Deblokkeren van een g-rekening of WKa depot

Ingeval het saldo op de g-rekening of de rechtstreekse storting bij de Belastingdienst (WKa depot) hoger is dan de verschuldigde loonheffingen, eventueel vermeerderd met de verschuldigde btw, dan kan de onderaannemer/uitlener bij de Belastingdienst een verzoek indienen om het surplus te deblokkeren. Indien een dergelijk verzoek door de Belastingdienst wordt gehonoreerd, dan wordt het geld door de Belastingdienst uitbetaald op een door de onderaannemer/uitlener aan te wijzen bankrekening. Betreft het een deblokking van een g-rekening, dan dient het bedrag eerst vanaf de g-rekening te worden overgemaakt aan de Belastingdienst (rekeningnummer 44.40.40).

Het deblokkeringsverzoek vindt plaats door middel van een apart formulier dat bij de Centrale betalingsadministratie (CBA) van de Belastingdienst kan worden ingediend ([bijlage 25](#)). Bij het indienen van het verzoek dient een kopie te worden bijgevoegd van een recent afschrift van de g-rekening. Bovendien dient rekening te worden gehouden met de fiscale verplichtingen over het lopende tijdvak. De Belastingdienst streeft naar een behandeltijd van drie weken van het verzoek.

Voor deblokking van het saldo dat op het WKa-depot is gestort, dient hetzelfde formulier te worden gebruikt. Een afschrift van het WKa-depot is niet vereist.

Naar aanleiding van een verzoek om deblokking kan de Belastingdienst een onderzoek instellen naar de omvang van de loonbelasting- en premieverplichtingen in relatie tot het saldo op de rekening. Bij een eerste deblokkeringsverzoek is een dergelijk onderzoek eerder regel dan uitzondering. Hierdoor is de doorlooptijd van het verzoek aanmerkelijk langer. Houd bij een eerste verzoek daarom rekening met een doorlooptijd van drie tot zes maanden.

#### **PRAKTIJK – deblokkeringsonderzoek van de Belastingdienst**

Indien een onderneming voor het eerst een deblokkeringsverzoek indient, dan stelt de Belastingdienst meestal een onderzoek in naar de loonadministratie van de onderneming om te controleren of de gelden gedeblokkeerd kunnen worden. De Belastingdienst kan eveneens een onderzoek instellen indien het laatste onderzoek geruime tijd geleden heeft plaatsgevonden. Vanwege de tijd die een deblokkeringsonderzoek in beslag neemt, kan de doorlooptijd van een eerste deblokkeringsverzoek veel tijd in beslag nemen. Het is daarom verstandig om tijdig een verzoek voor deblokking in te dienen, zodat niet te veel gelden te lang geblokkeerd staan op de g-rekening. In de praktijk wil de Belastingdienst wel instemmen met een tussentijdse deblokking indien een onderzoek vertraging oploopt.

#### 4.6 Vervanging g-rekeningstelsel door depotstelsel

Op 30 juni 2009 is het wetsvoorstel dat strekt ter vervanging van het g-rekeningenstelsel door een nieuw depotstelsel door de Eerste Kamer aangenomen. Volgens de Staatssecretaris van Financiën voldoet het huidige g-rekeningenstelsel niet meer aan de eisen van deze tijd. Zo zijn aanpassingen van de huidige software bij de Belastingdienst niet meer mogelijk. Bovendien is het g-rekeningsysteem voor de Belastingdienst een nogal arbeidsintensief systeem. Daarnaast is een g-rekening een commercieel onaantrekkelijk product voor het bankwezen.

Het voorgestelde depotstelsel heeft veel weg van het huidige systeem van rechtstreeks storten. Aannemers, inleners en zzp'ers kunnen aan de Belastingdienst middels een voor bezwaar vatbare beschikking vragen om voor hen een depot aan te houden. Op het depot kan dan ten name van onderaannemer of uitlener het loon- en omzetbelastingdeel plus premies sociale

verzekeringen van de factuur die de onderaannemer of uitlener aan de aannemer of inlener stuurt, worden gestort. Een betaling naar een depot geschiedt via de zogeheten vrijwaringsrekening van de Belastingdienst. De aannemer of inlener die op de vrijwaringsrekening stort ten behoeve van een depotbegunstigde is – onder de daarbij te stellen administratieve voorwaarden – gevrijwaard van aansprakelijkheid tot het in depot gestorte bedrag.

De onderaannemer of uitlener kan het tegoed uit zijn depot gebruiken voor de betaling van verschuldigde belastingen en premies.

De Staatssecretaris van Financiën heeft onlangs in een brief aan de Tweede Kamer medegedeeld dat het depotstelsel op 1 januari 2014 in werking zal treden. Gedurende het jaar 2014 kan ook de g-rekening nog worden gebruikt. Het g-rekeningensysteem wordt vervolgens met ingang van 1 januari 2015 definitief afgeschaft. Belanghebbende wordt dus een overgangstermijn van een jaar gegund. De Belastingdienst krijgt de bevoegdheid om de op het moment van inwerkingtreding van het depotstelsel bestaande g-rekeningovereenkomsten eenzijdig en zonder gerechtelijke tussenkomst op te zeggen.

**PRAKTIJK – kan ik nu nog een g-rekening openen?**

Het is thans tot 1 januari 2014 nog mogelijk om een g-rekening te openen. Tot die tijd kan dus nog steeds worden gekozen om gebruik te maken van een g-rekening of in plaats daarvan rechtstreeks te storten bij de Belastingdienst. Zie [paragraaf 5.2](#) voor meer informatie over de voorwaarden voor het openen van een g-rekening.

## 5. WERKEN MET EEN G-REKENING

### 5.1 Inleiding

Bij het tot stand komen van de WKa is indertijd door de Nieuwe Vereniging van Aannemers Grootbedrijf (NIVAG), één van de rechtsvoorgangers van Bouwend Nederland, bepleit om een disculpatiemogelijkheid in de wet te creëren. In NIVAG-kring is het idee opgevat van de geblokkeerde rekening. Dit idee is uiteindelijk door de wetgever overgenomen. De rekening staat inmiddels bekend als g-rekening. De WKa biedt de aannemer of inlener de **mogelijkheid** om op de g-rekening te storten en derhalve **niet de verplichting** om dat te doen.

Met de g-rekening is een mogelijkheid gecreëerd voor aannemers (en ook voor inleners) om zich zoveel mogelijk te wapenen tegen de hoofdelijke aansprakelijkheid ingeval onderaannemers of uitleners in gebreke blijven met de betaling van loonbelasting en premies.

**Na 1 juli 1998** geldt voor de ketenaansprakelijkheid (aannemers) en inlenersaansprakelijkheid (inleners) een wettelijke vrijwaring. Dit komt in feite neer op een vermindering van de aansprakelijkstelling met het bedrag dat is gestort op de g-rekening. Aanvankelijk gold de vrijwarende werking niet voor de premies werknemersverzekeringen bij aanneming van werk. Met ingang van 1 oktober 2003 is de vrijwaring voor ketenaansprakelijkheid uitgebreid met de premies werknemersverzekeringen. Van een echte vrijwaring zoals vóór 1 juli 1998 gold bij inlening van personeel van vergunninghouders is dus geen sprake.

De voorwaarden voor onder andere de aanvraag, het gebruik en de deblokking van een g-rekening zijn sinds 1 januari 2004 opgenomen in de Uitvoeringsregeling inleners-, keten-, en opdrachtsgeversaansprakelijkheid 2004 ([bijlage 8](#)).

### 5.2 De aanvraag van een g-rekening

Voor het openen van een g-rekening dient een aanvraag te worden ingediend bij de Centrale Betalingsadministratie van de Belastingdienst in Apeldoorn. Hiervoor dient het formulier 'Aanvraag g-rekening' te worden ingevuld ([bijlage 20](#)). Aan de hand van de aanvraag beslist de Belastingdienst of een g-rekening mag worden geopend. De Belastingdienst kan een aanvraag voor een g-rekening alleen in behandeling nemen als de aanvrager beschikt over een loonheffingsnummer.

De Belastingdienst is bevoegd om een g-rekening verzoek af te wijzen. Bij de aanvraag van een g-rekening toetst de Belastingdienst of aan de voorwaarden voor het openen van een g-rekening wordt voldaan. De g-rekening is bedoeld voor bedrijven die 1) werkzaamheden uitvoeren in aanneming van werk, of 2) uitsluitend of nagenoeg uitsluitend personeel uitlenen, of 3) werkzaam zijn in de confectiesector.

Een bedrijf mag normaal gesproken slechts één g-rekening hebben. In uitzonderingsgevallen mag een onderneming meer dan één g-rekening hebben indien deze kan aantonen dat dit noodzakelijk is voor de bedrijfsvoering (bijvoorbeeld bij zelfstandig opererende bedrijfsonderdelen).

In de hiervoor vermelde uitvoeringsregeling is ook de mogelijkheid vastgelegd voor bouwcombinaties zonder eigen personeel in dienst om een g-rekening te openen. Voorwaarde hiervoor is dat de leden van de bouwcombinatie ieder zelfstandig beschikken over een g-rekening.

### 5.3 Voorschriften voor het gebruik van de g-rekening

De voorschriften voor het gebruik van de g-rekening zijn met ingang van 1 juli 1998 aanmerkelijk vereenvoudigd. Hieronder worden de geldende voorschriften nader uiteengezet.

### 5.3.1 Vrijwarende betalingen doen op een g-rekening

De voorschriften voor het gebruik van de g-rekening en het storten op een g-rekening zijn thans opgenomen in de Uitvoeringsregeling inleners-, keten-, en opdrachtsgeversaansprakelijkheid 2004 ([bijlage 8](#)). De voorschriften met ingang van 1 januari 2004 zijn hierna opgenomen. Waar in deze paragraaf wordt gesproken over hoofdaannemer en onderaannemer kan eveneens worden gelezen inlener en uitlener.

1. De factuur van de onderaannemer moet voldoen aan de vereisten volgens de Wet OB 1968. De factuur moet in ieder geval de navolgende informatie bevatten:
  - datum en nummer factuur;
  - opvolgend nummer/kenmerk, waarmee factuur eenduidig wordt geïdentificeerd;
  - datum onderaannemingsovereenkomst;
  - nummer of kenmerk onderaannemingsovereenkomst;
  - naam en adres (geen postbus) onderaannemer;
  - naam en adres (geen postbus) hoofdaannemer;
  - het btw-aansluitnummer van de onderaannemer;
  - duidelijke omschrijving van geleverde goederen/diensten;
  - hoeveelheid goederen/diensten dat is geleverd is vermeld;
  - tijdvak waarin prestaties zijn verricht;
  - datum levering goederen/diensten (bij vooruitbetaling tevens die datum/data vermelden);
  - omschrijving of kenmerk van het uitgevoerde werk;
  - de hoogte van de vergoeding;
  - omschrijving 'btw verlegd' (tenzij toch btw moet worden gefactureerd, zoals bij de schoonmaak van het bedrijfspand van de hoofdaannemer, in dat geval ook het btw-tarief en het bedrag van de btw vermelden);
  - indien verleggingsregeling van toepassing is: vermeld dan ook het btw-aansluitnummer van de hoofdaannemer.
2. De betaling van de hoofdaannemer op de g-rekening verwijst naar het factuurnummer van de onderaannemer en bij voorkeur eveneens naar een ander uniek kenmerk waaronder de factuur is te traceren in de administratie van de hoofdaannemer. Dit kan bijvoorbeeld een crediteurennummer zijn of een ander kenmerk aan de hand waarvan de hoofdaannemer de gegevens van een onderaannemer in de eigen administratie kan terugvinden, bijvoorbeeld een nummer van een grootboekkaart.
3. De administratie van de hoofdaannemer is zodanig ingericht en wordt zodanig gevoerd dat daarin (vrijwel) terstond kan worden teruggevonden:
  - de overeenkomst met de onderaannemer;
  - de gegevens inzake de nakoming van de overeenkomst: welke mensen zijn ingezet door onderaannemer, op welke dagen en uren is door hen gewerkt;
  - de betalingen aan de onderaannemer: de g-stortingen, rechtstreekse stortingen bij de Belastingdienst en op de vrije bankrekening.

De voorschriften voor het storten op een g-rekening vereisen ook van de onderaannemer dat deze zijn administratie zorgvuldig inricht. Het is van belang hier reeds bij het sluiten van een onderaannemingsovereenkomst rekening mee te houden. De gegevens dienen uiteindelijk 'naar de eisen van het bedrijf van de hoofdaannemer' voorhanden te zijn, dat wil zeggen afhankelijk van de aard en omvang van het bedrijf van de hoofdaannemer worden eisen gesteld aan de door de onderaannemer bij te houden manurenverantwoording. Indien de manurenregistratie zorgvuldig is bijgehouden, kan men de door de onderaannemer verschuldigde belasting en premie eenvoudig toerekenen aan de betreffende hoofdaannemer.



Het is dringend aan te bevelen dat een hoofdaannemer de mandagenregisters van haar onderaannemers regelmatig controleert. Bij voorkeur moet per factuur een opdrachtbon worden ingevuld met daarop het geleverde materiaal en het aantal gewerkte manuren die behoren bij de factuur. Daarnaast moeten mandagenregisters worden bijgevoegd met daarop de naam en voorletters van de werknemers en de sofinummers.

In aanvulling hierop dient de onderaannemer tevens de kopieën paspoorten/identiteitsbewijzen te verstrekken. Bij voorkeur geven de werknemers hiervoor een schriftelijke verklaring af waarin zij toestemmen met het verstrekken van hun persoonsgegevens aan de hoofdaannemer (zie ook [paragraaf 3.7](#)). Deze voorwaarde kan ook in de aannemingsovereenkomst of in de Algemene (inkoop)voorwaarden van de hoofdaannemer worden opgenomen.

### 5.3.2 Overmakingsovereenkomst

Sinds 1 juli 1998 is een schriftelijke overmakingsovereenkomst niet langer wettelijk vereist voor het doen van vrijwarende stortingen op een g-rekening. Desondanks is het verstandig om hierover goede afspraken te maken met onderaannemers en uitleners. Gelet op de civielrechtelijke aspecten luidt het advies om deze afspraken schriftelijk vast te leggen in de aannemingsovereenkomst of toch nog een overmakingsovereenkomst te sluiten. Dit voorkomt discussie achteraf.

In de contractuele bepalingen dient in elk geval te worden opgenomen:

- het percentage van het factuurbedrag of het bedrag per uur dat de hoofdaannemer/inlener zal storten ter zake van de verschuldigde belasting en premies waarvoor hij ingevolge de WKa hoofdelijk aansprakelijk is;
- dat dit percentage of het bedrag per uur op elk aan de onderaannemer/uitlener te betalen bedrag zal worden ingehouden; en
- dat de hoofdaannemer/inlener zich het recht voorbehoudt om zonder opgave van reden de betrokken bedragen rechtstreeks te voldoen aan de Belastingdienst.

Bij wijze van alternatief kunnen deze bepalingen worden opgenomen in de algemene voorwaarden die van toepassing zijn op de aannemingsovereenkomst.

Indien blijkt dat de ingehouden bedragen niet toereikend zijn om de verschuldigde loonbelasting en premies af te dragen, dan dient te worden vastgelegd dat in dat geval een hoger bedrag mag worden ingehouden dan contractueel bepaald is.

### 5.3.3 Voorschriften voor betalingen vanaf een g-rekening

De onderaannemer/uitlener kan het saldo op de g-rekening aanwenden voor de betaling van zijn loonbelasting- en premieverplichtingen aan de Belastingdienst. Indien de verleggingsregeling niet van toepassing is, kan eveneens de btw vanaf de g-rekening worden betaald.

Bij het doen van betalingen vanaf een g-rekening gelden de volgende voorschriften:

1. de onderaannemer/uitlener dient bij zijn betaling aan de Belastingdienst het aangiftenummer (zie uitnodiging tot het doen van aangiften) dan wel het aanslagnummer (zie aanslagbiljet bij naheffing) te vermelden evenals het tijdvak waarop de betaling van de verschuldigde belasting en premies ziet;
2. de betalingsopdracht aan de Belastingdienst dient gepaard te gaan met een specificatie van de werken waarop de betaling betrekking heeft, waarbij voor elk werk ten minste wordt vermeld de benaming of omschrijving van het werk alsmede het tijdvak waarin het werk waarop de betaling betrekking heeft, is uitgevoerd.



De g-rekening kan alleen worden gebruikt voor de betaling van de eigen belastingschulden. De betaling van de belastingschulden van een ander (bijvoorbeeld een subonderaannemer) wordt door de Belastingdienst geweigerd en teruggestort. In dat geval zal de betaling moeten worden gedaan naar de g-rekening van de subonderaannemer (zie ook [paragraaf 5.5](#)).

#### 5.4 Stortingspercentage op de g-rekening

Sinds 1 juli 1998 is de g-rekening wettelijk gezien het middel om de aansprakelijkheid te beheersen. Aan de storting op de g-rekening van een onderaannemer of uitlener wordt een wettelijke vrijwaring verbonden ter grootte van het gestorte bedrag (hetzelfde geldt overigens voor rechtstreekse stortingen bij de Belastingdienst, zie [hoofdstuk 6](#)). Het is dus zaak om de hoogte van de stortingen op de g-rekening zorgvuldig in te schatten, zodat in ieder geval niet te weinig wordt gestort.

Het bepalen van het juiste stortingspercentage blijkt in de praktijk een van de moeilijkste, maar tegelijkertijd een van de belangrijkste aspecten met betrekking tot de beperking van het WKa-risico. Hierbij staan de volgende begrippen centraal:

- Loonkostenbestanddeel ([paragraaf 5.4.1](#));
- Stortingspercentage g-rekening ([paragraaf 5.4.2](#));
- Te storten bedrag op g-rekening ([paragraaf 5.4.3](#)).

##### 5.4.1 Loonkostenbestanddeel

Het loonkostenbestanddeel betreft de totale loonkosten voor de onderaannemer/uitlener, dus inclusief werkgeverslasten, onbelaste vergoedingen, etc. Het loonkostenbestanddeel van de aanneemsom is slechts te bepalen indien de onderaannemer een open calculatie van de aanneemsom overlegt. In de praktijk blijkt dit echter veelal onuitvoerbaar. Daarom wordt het loonkostenbestanddeel in het algemeen vastgesteld op basis van ervaring en een globale schatting afhankelijk van de aard van de werkzaamheden.

#### **PRAKTIJK – aansprakelijkheid voor indirect personeel**

Bij het vaststellen van het aansprakelijkheidsrisico is het onderscheid tussen direct en indirect loon van belang. Met het laatste wordt vaak bedoeld het loon dat door de onderaannemer is betaald aan indirect personeel. De (hoofd)aannemer is slechts aansprakelijk voor de belasting en premies, verschuldigd voor de werknemers die betrokken zijn geweest bij de uitvoering van het werk. Voor wat betreft de aansprakelijkheid voor indirect personeel is de aannemer slechts aansprakelijk voor zover die personeelsleden werkzaamheden hebben verricht die rechtstreeks verband houden met het aangenomen werk. Dit is bevestigd in de rechtspraak (*CRvB 25-11-1992, Premie 1992/34, RSV 1993/199*) en in het besluit van het Ministerie van Financiën van 25 februari 1997.

Met de term indirect loon kan ook worden bedoeld het loon dat werknemers genieten op vakantiedagen (of bijvoorbeeld Adv-dagen). Hierbij is de toerekening naar één specifiek werk vaak onmogelijk. Dit is echter wel noodzakelijk voor het vaststellen van de aansprakelijkheid ter zake van het werk en het loon voor de werknemers die voor de hoofdaannemer op dat project hebben gewerkt. Vanuit praktisch oogpunt is de meest zuivere benadering om de vakantiedagen tijdsevenredig toe te rekenen aan de werken waaraan de betreffende werknemer in een kalenderjaar heeft gewerkt.

N.B.: Dit laatste probleem zal zich bij inlening van personeel in beperkte mate voordoen, aangezien het aantal gefactureerde uren in de regel overeenkomt met het aantal gewerkte uren.

#### 5.4.2 Stortingspercentages op g-rekening

Aan de hand van het loonkostenbestanddeel als percentage van de aanneemsom kan een stortingspercentage op de g-rekening worden berekend dat aansluit bij de te verwachten belasting- en premiebetalingen door de onderaannemer/uitlener ter zake van het bij de hoofdaannemer/inlener werkzame personeel.

Indien het loonkostenbestanddeel niet expliciet (door middel van open calculatie) door de onderaannemer/uitlener wordt overgelegd, dan is het van belang om een betrouwbare, voorzichtige schatting te maken van het percentage van de belasting- en premiebetalingen in relatie tot de aanneemsom. Hierbij kan rekening worden gehouden met het gemiddelde uurloontarief dan wel het daggeldtarief, zoals onderaannemers hanteren voor meer- en minder werk en de tabel voor de diverse bedrijfspgroepen ([bijlage 26](#)).

Indien de berekening van het loonkostenbestanddeel tot problemen leidt, kan worden overwogen om gemakshalve uit te gaan van de factuurbedragen en daarbij de materiaalkosten buiten beschouwing te laten. Bij inlening van personeel kan het gehele factuurbedrag als uitgangspunt worden gebruikt, aangezien enkel arbeid wordt geleverd.

Het advies is om de afspraken over de uiteindelijke stortingen (het bedrag per uur dan wel het percentage van de factuurbedragen) vervolgens schriftelijk vast te leggen (zie [paragraaf 5.3.2](#)).

#### 5.4.3 Te storten bedrag op g-rekening

Het bedrag dat uiteindelijk op de g-rekening moet worden gestort kan op twee wijzen worden vastgesteld:

1. een (vast) percentage van de factuurbedragen op grond van de schattingen die zijn gemaakt bij het sluiten van de onderaannemingsovereenkomst;
2. een percentage van het loonkostenbestanddeel ten aanzien van de uiteindelijk gefactureerde werkzaamheden. Op basis van de mandagenregisters kan een betrouwbaardere inschatting worden gemaakt van de belasting- en premiebetalingen aan de hand van de geschatte belasting en premies per uur (uitgaand van gemiddelde uur- of daglonen en rekening houdend met overwerk).

De eerste methode is het eenvoudigst, omdat slechts eenmaal een berekening hoeft te worden gemaakt van het loonkostenbestanddeel en de onderliggende belastingen en premies. In voorkomende gevallen kan het echter verstandig zijn om uit te gaan van de mandagenregisters en de uurlonen van de gefactureerde werkzaamheden (methode 2), vooral wanneer er veel overwerk heeft plaatsgevonden of als een betrouwbare schatting van het loonkostenbestanddeel niet mogelijk is.

**PRAKTIJK – procedure voor het storten op een g-rekening**

Ter illustratie een voorbeeld van het proces waarop de afspraken over de stortingen op de g-rekening worden vastgelegd en uitgevoerd:

**I Werkzaamheden bij het opstellen van de overeenkomst (veelal verantwoordelijkheid inkoopafdeling)**

1. Een onderaannemer geeft een offerte af voor metselwerkzaamheden. Maak bij het sluiten van de overeenkomst afspraken over het percentage of het bedrag per uur dat zal worden gestort op de g-rekening en leg deze schriftelijk vast in de overeenkomst of algemene voorwaarden;
2. Gelet op de aard van de werkzaamheden en de [stortingstabellen](#) van Bouwend Nederland besluit de inkoper om het bedrag van de storting vast te stellen op een bedrag van € 11,50 per uur. Dit wordt in de aannemingsovereenkomst vastgelegd.

**II Werkzaamheden van de financiële administratie****1. *Bij ontvangst contract:***

- A. Controleer het contract op volledigheid ten aanzien van WKA-aspecten (zie [hoofdstuk 3](#));
- B. Maak een notitie van de afspraken die bij het aangaan van de onderaannemingsovereenkomst zijn gemaakt over de te storten bedragen op de g-rekening.

**2. *Bij ontvangst van de (eerste) factuur:***

- A. Reageer onmiddellijk indien bij ontvangst van de eerste factuur geen onderaannemingsovereenkomst aanwezig is. Controleer bovendien of een recente verklaring betreffende het betalingsgedrag voorhanden is en of de getekende en complete manurenregisters zijn aangeleverd. Mocht dit niet het geval zijn, meld dan onmiddellijk dat de factuur niet betaald wordt zolang deze gegevens niet compleet zijn.
- B. Stel vast welk bedrag moet worden gestort op de g-rekening. Dit bedrag wordt in dit voorbeeld aan de hand van het aantal gewerkte uren vastgesteld. Hiervoor is van belang dat nauwkeurige manurenstaten worden bijgehouden en bij de factuur worden gevoegd. De uiteindelijke storting bedraagt aldus € 11,50 per gewerkt uur.

### III Tijdens uitvoering project

1. Controleer of onderaannemer periodiek (bijvoorbeeld eenmaal per kwartaal) een schone verklaring betreffende het betalingsgedrag aanlevert. Ter illustratie: aan veel faillissementen gaan besmette verklaringen betalingsgedrag vooraf, die de onderaannemer vaak niet toezendt aan de hoofdaannemer of die niet goed worden gelezen door de hoofdaannemer;
2. Houdt bij het ontvangen van nieuwe facturen rekening met de manurenstaten (indien een vast bedrag per uur wordt gestort en dus geen vast percentage van de facturen)
3. Blijf manurenstaten controleren op ondertekening en volledigheid van registratie- of sofinummer. Blijf alert voor signalen van werknemers van de onderaannemer, zoals onvrede over vakantiegeld of achterstallig loon.

### IV Bij betaling van de facturen

Zorg bij storting op de g-rekening dat de administratieve voorschriften zorgvuldig in acht worden genomen, zodat de stortingen ook daadwerkelijk hun vrijwarende werking hebben bij een aansprakelijkstelling (zie [paragraaf 5.3](#)).

## 5.5 Doorstorten van g-gelden

Het is mogelijk om gestorte en geblokkeerde gelden van de g-rekening van de onderaannemer door te storten naar de g-rekening van een subonderaannemer. Hetzelfde geldt voor het doorstorten van g-gelden in situaties van inlenen van personeel.

Aan het doorstorten van gelden op de g-rekening moet wel een prestatie ten grondslag liggen ter zake van het uitgevoerde werk. Is dit niet het geval, dan is doorstorten verboden en is in feite sprake van misbruik van de g-rekening. Het doorstorten van g-gelden zonder dat hier een prestatie tegenover staat, wordt ook wel het slepen van g-gelden genoemd.

Indien wordt vastgesteld dat sprake is van het slepen van g-gelden, dan is de bevoordeelde verplicht om de verkregen g-gelden terug te storten. Het slepen van g-gelden komt ook nog wel eens voor binnen concernverband indien meerdere concernonderdelen over g-rekeningen beschikken. In dat geval komt het voor dat binnen het concern onderling met g-gelden kan worden geschoven of een onjuist g-rekeningnummer wordt doorgegeven aan opdrachtgevers.

Het doorstorten van g-gelden komt in de praktijk vaak voor bij het doorlenen van personeel. De doorlener kan zelf over een g-rekening beschikken. De inlener kan storten op deze g-rekening. De doorlener stort vervolgens (een deel van) dat bedrag op zijn beurt door naar de g-rekening van de uitlener (formele werkgever).

## 6. RECHTSTREEKSE STORTINGEN BIJ DE BELASTINGDIENST

### 6.1 Inleiding

Bij wijze van alternatief voor het gebruik van de g-rekening kan een aannemer (of inlener) een bedrag storten op een speciale WKa bankrekening bij de Belastingdienst. Rechtstreekse stortingen kunnen verstandig zijn bij twijfel over de betrouwbaarheid van een onderaannemer of wanneer een onderaannemer (nog) niet beschikt over een g-rekening. Dit laatste komt vooral voor bij buitenlandse ondernemingen, die zonder inschrijving bij de Kamer van Koophandel geen g-rekening kunnen openen.

#### **PRAKTIJK – kan een buitenlandse onderneming een g-rekening openen?**

Buitenlandse ondernemingen kunnen in beginsel gewoon een g-rekening openen. Zij kunnen op de gebruikelijke wijze een aanvraag voor een g-rekening indienen bij de Belastingdienst, waarbij wordt getoetst of de onderneming werk aanneemt dan wel personeel uitleent.

In de praktijk bestaan er echter vaak praktische problemen bij het openen van een g-rekening door een buitenlandse onderneming. Banken stellen vaak als eis dat de buitenlandse onderneming naast een g-rekening ook een reguliere, zakelijke rekening opent. Hiervoor eist de bank vaak een inschrijving bij de Kamer van Koophandel. Buitenlandse ondernemingen zonder vestiging in Nederland beschikken vaak niet over een dergelijke inschrijving. Als gevolg daarvan blijkt het vaak onmogelijk om bij banken een g-rekening te openen. Als alternatief voor het werken met een g-rekening kan dan worden gekozen voor het doen van rechtstreekse stortingen bij de Belastingdienst.

De rechtstreekse stortingen bij de Belastingdienst hebben een vergelijkbare risicobeheersende werking ten opzichte van stortingen op een g-rekening. De stortingen komen in mindering op een eventuele aansprakelijkstelling, mits de stortingen voldoende zijn gespecificeerd (zie [paragraaf 5.3.1](#)) en voor zover de stortingen meer bedragen dan de bedragen die reeds door de onderaannemer/uitlener zijn aangewend om de loonbelasting en premies te voldoen.

De bankgegevens voor het doen van rechtstreekse stortingen aan de Belastingdienst zijn als volgt:

Rekeningnummer: 44.40.40  
Ten name van: Belastingdienst Centrale Betalingsadministratie te Apeldoorn

### 6.2 Voorschriften rechtstreekse stortingen

De voorschriften voor het doen van rechtstreekse stortingen bij de Belastingdienst zijn eenvoudiger dan voor stortingen op een g-rekening. Desalniettemin dient ook bij rechtstreekse stortingen uitermate zorgvuldig worden gehandeld.

Houd bij het doen van rechtstreekse stortingen in ieder geval rekening met het volgende:

1. Een (hoofd)aannemer/inlener moet op zijn betalingsopdracht aan de Belastingdienst ten minste de volgende gegevens vermelden:
  - de naam en adresgegevens van de onderaannemer/uitlener;
  - het loonheffingsnummer waaronder de onderaannemer/uitlener aangifte loonheffingen doet;
  - een omschrijving van het werk waarop de betaling betrekking heeft;
  - de periode waarin het werk is verricht.
2. Als voorwaarde voor een rechtsgeldige rechtstreekse storting geldt dat de betreffende onderaannemer/uitlener zich hiermee schriftelijk akkoord heeft verklaard. Anders zou er sprake kunnen zijn van een niet overeengekomen betaling en zou de

onderaannemer/uitlener alsnog betaling kunnen vorderen. Deze afspraak is vergelijkbaar met de overmakingsovereenkomst bij betalingen op een g-rekening (zie [paragraaf 5.3.2](#)). De toestemming van de onderaannemer kan bij voorkeur worden opgenomen in de onderaannemingsovereenkomst. Bij een faillissement van de onderaannemer/uitlener zou een curator zonder dergelijke overeenkomst de aannemer/inlener alsnog kunnen dwingen om het bedrag aan de boedel te betalen;

3. Er dient per onderaannemer/uitlener en per werk afzonderlijk betaald te worden(!).

De Belastingdienst stuurt de onderaannemer/uitlener een schriftelijke bevestiging van het bedrag dat rechtstreeks is gestort. Deze bevestiging omvat tevens de naam van het bedrijf dat de betaling heeft verricht.

Net als bij een g-rekening kunnen de bedragen die rechtstreeks zijn gestort worden aangewend voor de betaling van de verschuldigde loonbelasting en premies. Hiervoor is in de regel een opdracht vereist van de onderaannemer/uitlener (of diens gemachtigde). In de praktijk komt het echter voor dat de Belastingdienst ambtshalve openstaande belastingaanslagen afboekt op het saldo van de rechtstreekse gestorte gelden. De Belastingdienst zal hiertoe meestal alleen overgaan bij aanslagen die al enige tijd openstaan en waarbij sprake is van een termijnoverschrijding.

Voor het vaststellen van de stortingspercentages en de te betalen bedragen geldt voor het overige hetzelfde als bij het doen van stortingen op een g-rekening (zie hiervoor [paragraaf 5.4](#)).

### 6.3 Opmerkingen bij rechtstreeks storten

Een aantal opmerkingen ten aanzien van het rechtstreeks storten:

1. De WKa verbindt aan rechtstreekse stortingen op dit moment (2011) nog niet de wettelijke vrijwaring zoals deze geldt bij stortingen op een g-rekening. De vrijwarende werking van rechtstreekse stortingen zijn inmiddels echter vastgelegd in de Leidraad Invordering 2008. Hierdoor bestaat in de praktijk dan ook geen verschil tussen de vrijwarende werking van stortingen op een g-rekening en rechtstreekse stortingen bij de Belastingdienst;
2. Het is mogelijk dat beslag wordt gelegd door derden of door de Belastingdienst op de bedragen die rechtstreeks zijn gestort, aangezien rechtstreekse stortingen in het financiële verkeer als vrije betaling moeten worden verwerkt. De rechtstreekse stortingen kunnen echter niet worden aangesproken door de bewindvoerder of curator in het geval van surseance of een faillissement (zie ook [hoofdstuk 7](#));
3. Onder bepaalde omstandigheden kunnen rechtstreekse stortingen het normaal functioneren van onderaannemers bemoeilijken. Er kunnen bijvoorbeeld problemen ontstaan indien de onderaannemer het werk geheel of gedeeltelijk heeft uitbesteed aan een subonderaannemer. Op het moment dat de onderaannemer zijn subonderaannemer niet met het geld via een g-rekening kan betalen, dan ontstaan mogelijk liquiditeitsproblemen bij de onderaannemer omdat deze mogelijk niet snel genoeg over de geblokkeerde gelden op het WKa-depot kan beschikken. Voor de hoofdaannemer zijn deze signalen extra reden om oplettend tewerk te gaan.

## 7. FAILLISSEMENT ONDERAANNEMER

### 7.1 Voortekenen en signalen

Bij een faillissement van een onderaannemer/uitlener doen zich specifieke WKA-aspecten voor. Daarom is het van belang om tijdig en zorgvuldig op geruchten of signalen over een mogelijk aanstaand faillissement te letten. Naast de WKA-aspecten spelen diverse andere (juridische) aspecten een rol. Deze aspecten komen in dit hoofdstuk tevens kort aan bod.

Zodra een faillissement van een onderaannemer/uitlener dreigt, dient aan de kant van de (hoofd)aannemer/inlener zo spoedig mogelijk intern beraad plaats te vinden met alle betrokkenen om de betalingsrisico's te minimaliseren. Wanneer tijdig – dat wil zeggen vóór het faillissement – aanspraken worden neergelegd of geëffectueerd, stortingen van g-gelden worden uitgevoerd en de overige zaken met de onderaannemer/uitlener worden geregeld, draagt dat ertoe bij om bij de afwikkeling van het faillissement een sterkere positie te kunnen innemen.

Voorts is het raadzaam om de stand van zaken van het (aanstaande) faillissement te inventariseren en in het bijzonder na te gaan wat nog aan de onderaannemer/uitlener verschuldigd is. Ga hierbij na of reeds daadwerkelijk sprake is van een faillissement. Zodra er informatie wordt opgevraagd, heeft het de voorkeur om deze informatie te laten verzamelen door degene die het project administratief heeft begeleid en direct materiële afstemming te laten plaatsvinden.

Andere signalen waaruit blijkt dat de onderaannemer/uitlener in moeilijkheden verkeert zijn bijvoorbeeld:

- er wordt surseance van betaling verleend aan de onderaannemer/uitlener;
- de onderaannemer/uitlener voldoet niet aan zijn loonbetalingsverplichtingen;
- de onderaannemer/uitlener kan of wil het werk niet meer uitvoeren;
- er wordt beslag gelegd op bezittingen of vorderingen van de onderaannemer/uitlener.

Als uit dergelijke signalen blijkt dat faillissement dreigt, is het van belang om voor de faillissementsdatum te inventariseren of de onderaannemer/uitlener aan al zijn verplichtingen heeft voldaan en/of zal kunnen voldoen.

In het geval een onderaannemer zijn verplichtingen uit hoofde van de aannemingsovereenkomst niet meer nakomt, kan de hoofdaannemer een aantal maatregelen nemen (zie [paragraaf 7.3](#)).

Eventuele schade aan de zijde van de hoofdaannemer is gebaseerd op het feit dat door de hoofdaannemer extra kosten gemaakt moeten worden, teneinde de voortgang van het project te verzekeren. Deze extra kosten zullen voor een belangrijk deel bestaan uit de kosten die de hoofdaannemer moet maken om het werk van de onderaannemer door derden te laten afmaken. Deze schade en kosten kunnen verrekend worden met de door de hoofdaannemer ter zake van het werk verschuldigde bedragen.

Op die verrekening kan de hoofdaannemer zich ook bij de curator beroepen, maar dit is geen verweer tegen een aansprakelijkstelling van de Belastingdienst ingevolge de WKA. Indien de werkzaamheden zijn uitgevoerd door de onderaannemer en hij zijn werknemers daarvoor heeft betaald, is de wettelijke aansprakelijkheid ingevolge de WKA een feit. Deze aansprakelijkheid ontstaat op het moment van uitbetalen van het loon door de onderaannemer, ongeacht de betalingen die de hoofdaannemer aan de onderaannemer heeft gedaan.

## 7.2 Positie g-rekening in geval van een faillissement

Betalingen op een g-rekening van een onderaannemer/uitlener nadat deze failliet is verklaard vallen in de faillissementsboedel. Deze betalingen hebben dan ook géén vrijwarende werking voor de WKa.

De g-rekening heeft met ingang van de dag dat het faillissement wordt uitgesproken dus géén bijzondere positie meer. Vóór de faillissementsdatum geldt dat de Belastingdienst een pandrecht heeft dat buiten het faillissement om kan worden uitgeoefend. Het is dus van belang de exacte datum waarop het faillissement wordt uitgesproken te achterhalen. Deze informatie kan worden opgevraagd bij de griffie van de rechtbank in het arrondissement waarbinnen de onderaannemer/uitlener is gevestigd.

### Jurisprudentie

In een uitspraak van de Rechtbank Breda van 19 oktober 2009 (*nr. 08/3964*) is de positie van de g-rekening tijdens faillissement nogmaals bevestigd. De Rechtbank bevestigt dat de vrijwarende werking van het doen van stortingen op een g-rekening vervalt op het moment dat het faillissement wordt uitgesproken. Dit vloeit voort uit het feit dat met het faillissement het pandrecht van de Belastingdienst op de g-rekening vervalt. Hierdoor verliest de g-rekening haar bijzondere positie. Op stortingen van voor de faillissementsdatum blijft het pandrecht van de Belastingdienst overigens gehandhaafd.

De betreffende casus die aan de Rechtbank was voorgelegd, was zeer feitelijk van aard. De zaak betrof een uitzendbureau dat personeel heeft uitgeleend, waarvoor een inlener na faillissement van het uitzendbureau nog bedragen heeft gestort op de g-rekening van het uitzendbureau. Deze stortingen hebben volgens de Rechtbank geen vrijwarende werking en verminderen als gevolg niet de aansprakelijkheid op grond van de WKa.

Hetzelfde geldt voor de onderaannemer/uitlener die in surseance van betaling komt te verkeren. Deze onderaannemer/uitlener kan niet handelen zonder toestemming van de bewindvoerder. Dit betekent dat alle betalingen van na de datum van surseance in de boedel vallen en onder het bewind van de bewindvoerder.

Nadat surseance van betaling is verleend, verzoekt de Belastingdienst meestal de bewindvoerder schriftelijk om instemming voor het handhaven van het pandrecht tot de dag van een eventueel faillissement. Indien de bewindvoerder deze instemming weigert, wordt de g-rekening onmiddellijk door de Belastingdienst opgezegd. Indien de bewindvoerder wel zijn instemming heeft verleend en er wordt na de datum van surseance doorgewerkt, kan voor die facturen uiteraard de g-rekening weer worden gebruikt. Het is in dit verband raadzaam om bij de bewindvoerder na te gaan of de periode van surseance nog steeds loopt en niet inmiddels is overgegaan in een faillissement. Wanneer nadere informatie over de surseance van betaling ontbreekt, moet worden aangenomen dat de g-rekening niet langer gebruikt kan worden voor het doen van vrijwarende betalingen.

## 7.3 Handelwijze bij een faillissement of surseance

Op het moment dat een (hoofd)aannemer/inlener betalingen aanhoudt, waaronder betalingen die zijn bestemd voor de g-rekening, dan zal de curator bij een faillissement veelal vragen om die bedragen alsnog te storten. Op dat moment is het dringend af te raden om deze betalingen te doen op de g-rekening, aangezien deze betalingen geen vrijwarende werking meer hebben (zie [paragraaf 7.2](#)).

In de praktijk bestaat er zelfs op dit moment nog veel onduidelijkheid over de bevoegdheden en mogelijkheden van partijen in het geval van een faillissement van een onderaannemer/uitlener. Dit is mede veroorzaakt door tegenstrijdige jurisprudentie op dit



gebied. Zoals hiervoor uiteengezet is de positie van een g-rekening in het geval van een faillissement inmiddels duidelijk.

Het alternatief voor het gebruiken van een g-rekening is het doen van rechtstreekse stortingen bij de Belastingdienst (zie [hoofdstuk 6](#)). In een specifiek geval heeft de rechter hierover geoordeeld dat dit na faillissementsdatum niet meer mogelijk zou zijn, omdat de rechtstreekse storting zou berusten op lastgeving van de onderaannemer, waartoe hij op het moment van faillissement niet meer bevoegd is. De lastgeving zou dan zijn vervallen.

Inmiddels is in paragraaf 35.6.2 van de Leidraad Invordering 2008 ([bijlage 7](#)) een nadere toelichting gegeven op de positie van rechtstreekse stortingen bij een faillissement (of surseance van betaling). Op het moment dat na datum van het faillissement een bedrag rechtstreeks bij de Belastingdienst wordt gestort, kan dit bedrag worden gebruikt om op de belastingschuld van de onderaannemer/uitlener af te boeken. Het aansprakelijkheidsrisico wordt hiermee feitelijk verminderd. Dit bedrag hoeft dus ook niet door de Belastingdienst te worden teruggestort aan de curator (of bewindvoerder).

Het is echter van belang om op voorhand zeker te stellen dat de curator niet alsnog van de hoofdaannemer/inlener kan eisen dat de rechtstreeks gestorte bedragen (nogmaals) moeten worden gestort in de boedel. Maak hierover goede afspraken met de curator en verzoek de curator om een vrijwaring op de boedel.

Het advies luidt om in geval van een (dreigend) faillissement ten minste de bestemde betalingen op de g-rekening of de rechtstreekse stortingen aan de Belastingdienst op te schorten, eventueel verhoogd met een extra reserve en vervolgens te wachten op reactie van de curator en de Belastingdienst. Op het moment dat zij zich melden, maak dan goede afspraken over eventuele rechtstreekse stortingen en vraag om zekerheden ten aanzien van de WKa. Bij wijze van alternatief kan worden overwogen om door de Belastingdienst derdenbeslag te laten leggen.

### 7.3.1 Derdenbeslag en regresrecht

Op het moment dat een curator betalingen van openstaande rekeningen in zijn geheel gaat opeisen, kan worden overwogen om de Belastingdienst derdenbeslag te laten leggen op de nog niet betaalde facturen aan de onderaannemer/uitlener.

In paragraaf 35.7 van de Leidraad Invordering 2008 ([bijlage 7](#)) is hierover vastgelegd dat:

'Als de ontvanger – voordat tot aansprakelijkstelling wordt overgegaan – ten laste van de onderaannemer derdenbeslag legt onder de aansprakelijke aannemer, is de aannemer op grond van artikel 476a Rv (red: Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering) en volgende verplicht verklaring te doen van hetgeen hij onder zich heeft en de geldsom die door het beslag is getroffen aan de ontvanger af te dragen.

Bij een daarop volgende aansprakelijkstelling van de aannemer, zal de ontvanger het verhaalde bedrag vanwege het eerdere derdenbeslag op het bedrag van de aansprakelijkstelling in mindering brengen, als blijkt dat zowel het door het derdenbeslag getroffen bedrag – ongeacht op welke belastingschuld dit bedrag is afgeboekt – als de aansprakelijkheidsvordering van de ontvanger, beide betrekking hebben op dezelfde rechtsverhouding (de overeenkomst van aanneming van werk) tussen de aannemer en de onderaannemer. (...)'

Het uit hoofde van het opgelegde derdenbeslag geïncasseerde bedrag komt derhalve in mindering op een latere aansprakelijkstelling van de Belastingdienst. De vrijwarende werking is vergelijkbaar met een storting op een g-rekening of rechtstreekse storting.

Hetzelfde is bepaald voor samenloop van derdenbeslag met inlenersaansprakelijkheid, zie hiervoor paragraaf 34.8.3 van de Leidraad Invordering 2008 ([bijlage 7](#)).

Een (hoofd)aannemer/inlener die ingevolge de WKa aansprakelijk wordt gesteld voor belastingen en premies van een onderaannemer/uitlener, heeft een regresvordering op die onderaannemer/uitlener. Hij mag daarmee nog openstaande rekeningen van die onderaannemer/uitlener compenseren. Dit geldt ook als de (hoofd)aannemer/inlener pas aansprakelijk gesteld is ná het faillissement (zie Hoge Raad 18-12-1992, NJ 1993, 734, Harko/Groen-Kelderman). Het is verdedigbaar dat hetzelfde geldt op het moment dat formeel nog geen aansprakelijkstelling heeft plaatsgevonden, maar de (hoofd)aannemer/inlener goede reden heeft aan te nemen dat dit zo is.

Een (hoofd)aannemer/inlener bij wie derdenbeslag door de Belastingdienst is gelegd kan zich beroepen op verrekening ter verzekering van zijn (voorwaardelijke) regresvordering in de verklaring ex artikel 476 Rv zoals hiervoor genoemd. De ontvanger zal dan verklaren dat hij de (hoofd)aannemer/inlener niet aansprakelijk zal stellen voor de in totaal af te dragen geldsommen als gevolg van het derdenbeslag. Zie de laatste alinea van paragrafen 34.8.3 en 35.7 van de Leidraad Invordering 2008 ([bijlage 7](#)).

#### 7.4 Tekortschieten door de onderaannemer en het UAV 1989

Indien op de overeenkomst tussen (hoofd)aannemer en onderaannemer **de Uniforme Administratieve Voorwaarden voor de uitvoering van werken 1989** (UAV 1989, [bijlage 27](#)) van toepassing zijn, dan is nog van belang dat paragraaf 46 van de voorwaarden regels geeft voor het geval de onderaannemer zijn verplichtingen niet nakomt. In het voorkomende geval dient de (hoofd)aannemer de onderaannemer te sommeren om de gemaakte afspraken alsnog binnen redelijke termijn na te komen. Op het moment dat de onderaannemer weigert om zijn verplichtingen na te komen, heeft de (hoofd)aannemer het recht om het werk zelf te voltooien en daartoe een derde in te schakelen. De aanvullende kosten die hiermee gepaard gaan, zijn dan voor rekening van de onderaannemer. Die kosten moeten overigens wel binnen redelijke grenzen blijven.

Op het moment dat het zover komt dat het werk door de (hoofd)aannemer zelf of door een derde wordt voltooid, geeft de UAV 1989 aan de (hoofd)aannemer nog enkele bijzondere rechten.

Ten eerste heeft de (hoofd)aannemer het recht om de (nog resterende) betalingen aan de onderaannemer op te schorten. Die opschorting duurt tot het moment waarop blijkt wat de onderaannemer aan de (hoofd)aannemer verschuldigd is. Bij het door een derde voltooien van het werk, betekent dat, dat de opschorting duurt tot het moment waarop duidelijk is wat de kosten zijn van het inschakelen van die derde. Overigens zal de (hoofd)aannemer van dat opschortingsrecht in redelijkheid gebruik moeten maken. Dat betekent dat het opgeschorte bedrag in redelijke verhouding moet staan tot de waarde van het niet uitgevoerde deel. Daarvan is bijvoorbeeld geen sprake wanneer de waarde van het niet uitgevoerde deel aanzienlijk geringer is dan het bedrag van een nog openstaande betaling. Over het opgeschorte bedrag is de (hoofd)aannemer geen rente verschuldigd.

Ten tweede heeft de (hoofd)aannemer het recht om bij voltooiing van het werk gebruik te maken van het bouwmaterieel van de oorspronkelijke onderaannemer.

Het bovenstaande geldt ook in de situatie waarin de onderaannemer failliet is verklaard of surseance is verleend en de curator respectievelijk bewindvoerder niet bereid is om het werk voort te zetten. De (hoofd)aannemer kan de curator of bewindvoerder sommeren om binnen acht dagen een uitspraak te doen over de voortzetting van de werkzaamheden (zie ook paragraaf 46, lid 3, van het UAV 1989, [bijlage 27](#)).

In dit verband is van groot belang dat de (hoofd)aannemer nauwkeurig vastlegt in hoeverre het werk door de oorspronkelijke aannemer is uitgevoerd. Dat is van belang met het oog op de financiële afwikkeling van het werk en de verrekening met het deel van het werk dat alsnog door een derde moet worden verricht.

Tot slot, een (hoofd)aannemer die wordt geconfronteerd met een tekortschietende onderaannemer, kan tevens een beroep doen op een door de onderaannemer gestelde bankgarantie (indien aanwezig).

### **7.5 Richtlijnen in geval van een faillissement**

De in dit hoofdstuk genoemde maatregelen kunnen als volgt worden samengevat voor het vaststellen van een aantal praktische richtlijnen hoe te handelen bij een (dreigend) faillissement:

1. schort alle betalingen op aan de onderaannemer met ingang van de datum dat het faillissement is uitgesproken;
2. neem maatregelen ter voorkoming van diefstal of verduistering van materialen of terugname daarvan door leveranciers;
3. sommeer de curator om zich binnen 8 dagen uit te laten over het al of niet voortzetten van het aangenomen werk (zie paragraaf 46, lid 3, UAV, [bijlage 27](#));
4. neem een standopname van het door de onderaannemer uitgevoerde werk ter vaststelling van het aan de onderaannemer maximaal toekomende saldo;
5. dien een claim in ter compensatie voor de door derden te verrichten werkzaamheden, het niet nakomen van garantieverplichtingen (bij garantieschade) alsmede voor schade in verband met vertraging van het werk, etc.;
6. Verzoek de curator om vrijwaring jegens vorderingen van de Belastingdienst.

Tot slot, ter verkrijging van kredietruimte sluit een onderaannemer vaak met zijn bank een akte van cessie. Bij faillissementen heeft men dan niet met de curator te doen, maar met de cessionaris. Daarom dient in de inkoopvoorwaarden de mogelijkheid van cessie te worden verboden (zie [paragraaf 3.2.3](#)).

## DEEL III - WKA-ONDERZOEK EN AANSPRAKELIJKSTELLING

### 8. HOE TE HANDELEN BIJ EEN WKA-ONDERZOEK

#### 8.1 Inleiding

De WKa kent geen volledige vrijwaring ten aanzien van werkzaamheden die zijn uitgevoerd door onderaannemers en uitleners. Zelfs indien alle risicobeheersende maatregelen uit [Deel II](#) zijn uitgevoerd, dan bestaat het risico dat een (hoofd)aannemer of inlener op enig moment wordt geconfronteerd met een WKa-onderzoek en een aansprakelijkstelling (zie [hoofdstuk 9](#)).

Voor het opleggen van een aansprakelijkstelling zal de Belastingdienst mogelijk een deel van de hiervoor benodigde informatie verzamelen bij een (hoofd)aannemer of inlener. In dit hoofdstuk komt aan bod hoe te handelen bij een WKa-onderzoek.

#### 8.2 Regels waaraan de controlerend ambtenaar zich moet houden

Op het moment dat de controlerend ambtenaar van de Belastingdienst voor het eerst contact opneemt voor een WKa-onderzoek, dan is de Belastingdienst gebonden aan de beginselen van behoorlijk bestuur, zoals het gelijkheidsbeginsel en het zorgvuldigheidsbeginsel.

Op grond van deze beginselen mag een controlerend ambtenaar bijvoorbeeld geen ongeoorloofde druk uitoefenen door bijvoorbeeld een personeelslid mede te delen of de suggestie te wekken dat de verplichting bestaat tot het verstrekken van informatie.

Dankzij het zorgvuldigheidsbeginsel worden er grenzen gesteld aan de ingrijpendheid, de duur en de omvang van een WKa-onderzoek.

##### 8.2.1 Strafrechtelijke aspecten

Het onderzoek van de Belastingdienst is gebonden aan administratiefrechtelijke voorschriften tot het moment dat een controlerend ambtenaar meent strafbare feiten op het spoor te zijn gekomen. In dat geval gelden de regels uit het Wetboek van strafrecht en het Wetboek van strafvordering. De controlerend ambtenaar moet hiervan melding maken (cautie verlenen) door te waarschuwen dat de gegevens of verklaringen kunnen worden gebruikt bij een eventuele strafrechtelijke vervolging.

Een controlerend ambtenaar kan hierbij een proces-verbaal opmaken. Op het moment dat verbaal wordt opgemaakt van een afgelegde verklaring, dan is degene die de verklaring heeft afgelegd, verplicht om dat verbaal te ondertekenen. De ondertekenaar heeft recht op kennisname van de inhoud. Het is verstandig om bij een verklaring een schriftelijke opmerking te maken op het moment dat het gevoel bestaat dat de schriftelijke verklaring geen goede weergave is van hetgeen mondeling is verklaard. Als proces-verbaal wordt opgemaakt, is dat een belangrijke aanwijzing dat strafrechtelijke elementen een rol spelen.

In een strafzaak tegen een rechtspersoon wordt deze vertegenwoordigd door de bestuurders. Alleen de directeur of een door hem gemachtigd persoon kan derhalve namens het bedrijf, een NV of BV, een verklaring afleggen.

Anders dan bij een normaal onderzoek heeft de controlerend ambtenaar niet alleen recht op inzage van stukken, maar ook recht op afgifte. Een controlerend ambtenaar hoeft geen apart verlot om schriftelijke stukken in beslag te nemen. De stukken die de controleur voorhanden heeft mag hij meenemen, zonder bevel mag de controleur echter niet zoeken naar stukken.

Indien de Belastingdienst over aanwijzingen beschikt dat er strafrechtelijke overtredingen zijn begaan, dan stelt de Fiscale Inlichtingen en Opsporingsdienst (FIOD) mogelijk een aanvullend onderzoek in. De FIOD komt meestal onaangekondigd. Het is van belang om zo snel mogelijk duidelijk te krijgen of de onderneming of personen als verdachte worden aangemerkt. Als verdachte kan een beroep worden gedaan op het zwijgrecht en hoeft niet te worden meegewerkt aan het verzamelen van informatie.

In de meeste gevallen zal een onderzoek plaatsvinden zonder dat strafrechtelijke aspecten een rol spelen en strekt het onderzoek om vast te stellen of er aansprakelijkstelling plaats zal vinden.

### **8.3 Aanvang van het onderzoek**

#### **8.3.1 Administratief onderzoek**

De Belastingdienst voert steeds vaker administratieve WKa-onderzoeken uit. Dit betekent dat de controleur in eerste instantie een inventariserende vragenbrief toestuurt in plaats van het onderzoek ter plaatse uit te voeren. Een administratief onderzoek bespaart de Belastingdienst vooral tijd en moeite.

De gegevens die door middel van de vragenbrief worden opgevraagd zullen in beginsel ook moeten worden verstrekt. De Belastingdienst stelt hiervoor vaak een termijn, maar in overleg met de controleur kan deze termijn vaak worden uitgesteld als meer tijd nodig is om de benodigde informatie te verzamelen. De gegevens moeten wel relevant zijn voor het vaststellen van een eventuele aansprakelijkstelling (zie [paragraaf 8.6](#)).

Bij een administratief onderzoek is het van belang om standpunten die schriftelijk aan de Belastingdienst worden toegestuurd zorgvuldig te formuleren. Dit ligt immers direct vast in het dossier. In de praktijk kan een administratief onderzoek nog wel eens leiden tot veel schriftelijke correspondentie en het over en weer stellen van vragen. In dat geval kan het verstandig zijn om alsnog een afspraak te maken voor een gesprek met de controleur.

#### **8.3.2 WKa-onderzoek ter plaatse**

De Belastingdienst kan dus ook ter plaatse een onderzoek instellen, bijvoorbeeld om de werkwijze van een (hoofd)aannemer of inlener in de praktijk te kunnen toetsen. Op het moment dat de controleur zich meldt, verzoek dan allereerst om legitimatie en beoordeel of de controleur competent is in relatie tot het type onderzoek. Noteer tevens de persoonlijke gegevens en het telefoonnummer van de controleur.

Op de achterzijde van de legitimatie staat de bevoegdheid van de controlerend ambtenaar omschreven. Hieruit moet blijken dat de betreffende persoon een ambtenaar is tegenover wie de verplichtingen als bedoeld in de InvW 1990 gelden.

De komst van een controlerend ambtenaar kan zowel aangekondigd als onaangekondigd zijn. Tracht bij een onaangekondigd bezoek, als dit u niet schikt, een nieuwe afspraak te maken, waarop u wel gelegenheid heeft om de betreffende ambtenaar te ontvangen.

Stel in ieder geval zo snel mogelijk vast waarvoor de controleur komt, wat voor onderzoek er plaats zal vinden en op basis van welke wetsartikelen de inlichtingen worden vereist. Duidelijk moet zijn welke onderwerpen worden onderzocht en over welke periode het onderzoek zich uitstrekt. De controlerend ambtenaar moet altijd zijn opdracht en bevoegdheden duidelijk maken. Zo mogelijk verzoekt u de controlerend ambtenaar vooraf (schriftelijk) aan te laten geven op welke onderaannemer en op welke jaren het onderzoek is gericht.

Het is van belang om te achterhalen of het onderzoek mede ten doel heeft om gegevens te verzamelen ten behoeve van heffing bij derden. In dat geval is het verstandig om betalingen aan deze derden voorlopig op te schorten. Bovendien dienen andere bedrijfsonderdelen daarover te worden ingelicht en betrokken personen daarvan op de hoogte te worden gesteld.

Het verdient aanbeveling het personeel een zwijgplicht op te leggen en alleen bepaalde personen aan te wijzen en te machtigen de controlerend ambtenaar te woord te staan. Schakel indien gewenst in een zo vroeg mogelijk stadium een adviseur in.

In de praktijk komt het voor dat uitvoerders op projecten worden benaderd om informatie te verzamelen, bijvoorbeeld door foto's te tonen van werknemers om vast te stellen of deze op het betreffende werk zijn ingezet. Ook in die gevallen is het raadzaam de betrokken ambtenaar naar contactpersonen voor de WKa te verwijzen. Bij voorkeur dient hiervoor een richtlijn te worden opgesteld.

Op het moment dat een WKa-onderzoek is ingesteld, maak dan zo spoedig mogelijk het dossier van de betreffende onderaannemer compleet (voor zover dit nog niet het geval is) door het verzamelen van:

- schaduwadministratie;
- mandagenregisters (indien aanwezig);
- rekeningen/crediteurenoverzicht;
- referenties;
- overzichten/opdrachten;
- ontstaan van het contact met de onderaannemer;
- gegevens over het offertetraject (toon aan dat sprake is van een redelijke prijs);
- overzicht van de gestorte bedragen op de g-rekening of rechtstreekse stortingen.

Voor meer informatie over de risicobeheersende maatregelen zie [hoofdstukken 3 en 4](#).

#### **8.4 Tijdens het onderzoek**

Zoals hiervoor vermeld kan een controleur verzoeken om gegevens die van belang zijn voor het opleggen van de aansprakelijkheid. Op grond van deze gegevens kan ook blijken dat er voor een aansprakelijkstelling geen aanleiding is. Het advies is dan ook om positieve medewerking te verlenen aan het onderzoek. Het is echter ook verstandig om het onderzoeksproces zo intensief mogelijk te volgen. Maak tevens aantekeningen van de informatie die aan de controleur wordt verstrekt en informatie die door de controleur wordt verstrekt. Dit kan van belang zijn op het moment dat er een aansprakelijkstelling volgt.

Leg van ieder WKa-onderzoek een dossier aan en leg hierin ten minste de volgende gegevens vast:

- de vragen van de controleur en de antwoorden die daarop zijn gegeven (ook tijdens telefoongesprekken e.d.);
- welke stukken zijn verstrekt aan de controleur en op welke datum dit is gebeurd;
- kopieën van de stukken die zijn verstrekt,

Tijdens een WKa-onderzoek behoeven alleen die gegevens te worden verstrekt waar de controleur uitdrukkelijk om vraagt. Hierbij gaat het dan ook alleen om de gegevens die mogelijk van belang zijn voor de aansprakelijkstelling.

Als onderdeel van een WKa-onderzoek zal de controleur verzoeken om de informatie omtrent de bedragen die zijn gestort op de g-rekening. Rechtstreekse stortingen zijn bij de Belastingdienst bekend, maar ook hierover zal de controleur aanvullende informatie opvragen (onderliggende facturen, tijdvakken, etc.). Tracht in dit verband in goed overleg met de

controleur de stortingen op de g-rekening van de onderaannemer/uitlener te traceren op de g-rekeningoverzichten die de controleur in zijn dossier moet hebben. Vraag de controleur naar het g-rekeningoverzicht om inzicht te krijgen of de g-gelden enkel zijn gebruikt om betalingen aan de Belastingdienst te verrichten, of ook zijn aangewend voor doorbetalingen aan andere ondernemingen. In het geval van doorbetaling van g-gelden is het van belang om te achterhalen of deze bedragen zijn gestort aan subonderaannemers of uitleners lager in de keten. Bovendien is van belang of gestorte g-gelden zijn gedeblokkeerd.

#### **PRAKTIJK – derdenonderzoek**

Een WKA-onderzoek wordt uitgevoerd om vast te stellen of er grond is voor een aansprakelijkstelling. In de praktijk voert de Belastingdienst tevens veel zogenoemde derdenonderzoeken uit. Hierbij controleert de Belastingdienst bij opdrachtgevers en hoofdaannemers of en in welke mate wordt gewerkt met onderaannemers of uitleners. Aan de hand van deze resultaten wordt gecontroleerd of de betreffende onderaannemers en uitleners hebben voldaan aan hun fiscale verplichtingen. Derdenonderzoek wordt vooral verricht naar buitenlandse ondernemingen, die bij opdrachtgevers in Nederland werkzaamheden verrichten en voor deze werkzaamheden mogelijk fiscale verplichtingen in Nederland hebben (zie [hoofdstuk 10](#)).

Derdenonderzoeken richten zich vooral op de volgende onderwerpen:

- de volledigheid van de afdracht van loonbelasting en premies over uitbetaalde lonen;
- het buiten de heffing laten van uitbetaalde lonen (zwarte of grijze lonen);
- het ten onrechte niet in de loonheffingen betrekken van uitbetaalde vergoedingen;
- de aansluiting van het werkelijke aantal bij een onderneming werkzame werknemers met de aanwezige loonstaten;
- de geldigheid van identiteitsbewijzen, loonbelastingverklaringen ([bijlage 15](#)) en BSN/Sofinnummers in de loonadministratie.

### **8.5 Na het onderzoek**

Op het moment dat een onderaannemer bij meerdere aannemers heeft gewerkt, zoek dan contact met deze collega-aannemers om eventueel zoveel mogelijk te kunnen samenwerken op het moment dat een aansprakelijkstelling wordt opgelegd. Het is raadzaam om het WKA-onderzoek te melden bij Bouwend Nederland.

Op het moment dat een WKA-onderzoek is uitgevoerd, is het verstandig om zo spoedig mogelijk een inschatting te maken van het belang dat samenhangt met een mogelijke aansprakelijkstelling. Maak in dit verband een berekening van het dagloon en controleer de bedragen die zijn gestort op de g-rekening of rechtstreeks zijn gestort. Op het moment dat er een reëel risico bestaat dat een aansprakelijkstelling zal worden opgelegd, neem hiervoor dan een voorziening op in de administratie.

Stel in dit verband bij voorkeur een spreadsheet op met relevante gegevens (factuurnummers, factuurdata, factuurbedragen, stortingspercentages (ten opzichte van de omzet of een percentage/vast bedrag per manuur), stortingen op de g-rekening (bij voorkeur per factuur), de eventueel onbetaald gebleven facturen, etc.).

Indien uit het dossier van de controleur blijkt dat er door de onderaannemer is geslept met g-gelden (zie [paragraaf 5.5](#)), dan moet worden nagegaan of betrokkenen hierop kunnen worden aangesproken. Indien blijkt dat is gewerkt met zwart of grijs personeel, ga dan na of verhaal bij de onderaannemer mogelijk is. Op het moment dat de onderaannemer in staat van surseance van betaling of faillissement verkeert, houd dan eventueel openstaande betalingen aan en wacht op een reactie van de Belastingdienst of bewindvoerder/curator (zie [hoofdstuk 7](#)).

Na afloop van het onderzoek is het in ieder geval verstandig om contact te houden met de controleur en deze te vragen naar zijn bevindingen. Informeer eveneens bij de inspecteur of de Wet Bestuurdersaansprakelijkheid wordt toegepast, op grond waarvan de bestuurders van de onderaannemer aansprakelijk kunnen worden gesteld indien sprake is van onbehoorlijk bestuur.

### **8.6 Wettelijke basis**

De verstrekking van relevante gegevens aan de controleur is verplicht en berust op een aantal artikelen opgenomen in de InvW 1990 en de AWR. Hierna volgt een kort overzicht van de relevante artikelen.

De verplichtingen ten dienste van de belastingheffing (en de aansprakelijkstelling) zijn opgenomen in artikel 58 tot en met artikel 63a van de InvW 1990 ([bijlage 3](#)). Deze bepalingen zijn nagenoeg gelijk aan de artikelen 47 tot en met 56 van de AWR.

De algemene bevoegdheden van de fiscale ambtenaren zijn geregeld in artikel 61 tot en met 66, AWR. Geheimhouding wordt geregeld in artikel 67 AWR ([bijlage 4](#)). Voor wat betreft de WKa-onderzoeken gelden de artikelen 58 en 59 InvW 1990 ([bijlage 3](#)), waarin is vastgelegd dat gegevens, waarvan de kennisneming van belang kan zijn voor de invordering van belastingen van derden, ter inzage moeten worden verstrekt. Mogelijk kan met de inspecteur een verschil van inzicht bestaan over de relevantie van opgevraagde informatie.



## 9. FORMELE REGELS RONDOM DE AANSPRAKELIJKSTELLING

### 9.1 Inleiding

Op het moment dat een WKa-onderzoek hiertoe aanleiding geeft, dan kan de Belastingdienst op grond van de WKa een aansprakelijkstelling opleggen voor het door een gecontracteerde onderaannemer of uitlener niet afdragen van loonbelasting en sociale verzekeringen (en in uitzonderingsgevallen van btw).

De aansprakelijkstelling is aan een aantal formele regels gebonden. Deze regels zijn neergelegd in de InvW 1990 en nader uitgewerkt in de Leidraad Invordering 2008.

Op het moment dat een aansprakelijkstelling wordt opgelegd, dan bestaat de mogelijkheid om tegen deze aansprakelijkstelling in verweer te komen. Dit kan op formele gronden, bijvoorbeeld indien sprake is van verjaring van de onderliggende naheffingsaanslagen, of op materiële gronden, waarbij de hoogte van de aansprakelijkstelling inhoudelijk wordt betwist.

In dit hoofdstuk komen achtereenvolgens aan de orde: de formele regels bij het opleggen van een aansprakelijkstelling, de mogelijkheden tot verweer en tot slot de rechtsgang en procedurele aspecten.

### 9.2 Het opleggen van een aansprakelijkstelling

Aansprakelijkstelling kan plaatsvinden vanaf het moment dat de belastingschuldige (de onderaannemer of uitlener) in gebreke is met de betaling van zijn schuld met betrekking tot de loonheffing en premies. De onderaannemer/uitlener is in gebreke als de betaling van zijn belasting- en premieschuld niet heeft plaatsgevonden binnen de betalingstermijn die voor de belastingaanslag geldt. De Belastingdienst kan een aannemer of inlener pas aansprakelijk stellen nadat vaststaat dat de invordering ten laste van de onderaannemer/uitlener geen of onvoldoende kans van slagen biedt.

Let op: aansprakelijkstelling kan ook plaatsvinden indien de ontvanger aan de onderaannemer/uitlener heeft medegedeeld dat tegen hem geen nadere invorderingsmaatregelen zullen worden genomen, bijvoorbeeld omdat dit geen kans van slagen heeft. Dit vormt dan ook geen verweer tegen een aansprakelijkstelling.

#### 9.2.1 Termijn voor aansprakelijkstelling

De **termijn** voor het opleggen van een naheffingsaanslag loonbelasting en premies aan de onderaannemer of uitlener bedraagt 5 jaar. Een aansprakelijkstelling kan nog volgen binnen de invorderingstermijn van deze belasting- en premieschuld. In eerste instantie zal de ontvanger de belasting trachten te verhalen op de onderaannemer. Hiervoor geldt een termijn van vijf jaar na dagtekening van de naheffingsaanslag (of na de laatst betekende akte van vervolging). Binnen deze termijn kan eveneens een derde worden aangesproken in het kader van de WKa.

Dit betekent dat de termijn voor het opleggen van een aansprakelijkstelling in beginsel **10 jaar** na het ontstaan van de belasting- en premieschuld kan bedragen. Deze termijn zal in de praktijk echter meestal korter zijn, omdat de naheffingsaanslag, maar ook de aansprakelijkstelling, ruim binnen de termijn van 5 jaar wordt opgelegd. Houd echter rekening met deze lange termijn in verband met het bewaren van de administratie (zie [paragraaf 3.6](#)).

De termijn voor de navordering kan echter worden gestuit, bijvoorbeeld als gevolg van een faillissement van de onderaannemer/uitlener. De periode waarbinnen navordering nog mogelijk is kan derhalve worden verlengd met de periode van het faillissement. Hierdoor kan de termijn voor aansprakelijkstelling in theorie zelfs langer bedragen dan 10 jaar!

### 9.2.2 Volgorde van aansprakelijkstelling

Paragraaf 35.2 van de Leidraad Invordering 2008 ([bijlage 7](#)) geeft gedetailleerde voorschriften over de volgorde van de aansprakelijkstelling binnen de keten. Deze voorschriften zijn als volgt:

1. Als eerste stelt de ontvanger de aannemer aansprakelijk die rechtstreeks met de in gebreke gebleven (onder)aannemer heeft gecontracteerd, tenzij op grond van de voorhanden zijnde gegevens redelijkerwijs aannemelijk is dat aansprakelijkstelling van die aannemer niet tot voldoening van de schuld zal leiden. In dat geval stelt de ontvanger de aannemer aansprakelijk die in de keten de minst ver verwijderde schakel vormt en van wie op grond van de voorhanden zijnde gegevens redelijkerwijs aannemelijk is dat hij in staat is de schuld te voldoen.
2. In afwijking van het voorafgaande kan de ontvanger elk van de aannemers in de keten bij voorrang aansprakelijk stellen, als één of meer aannemers hebben nagelaten die maatregelen te treffen die redelijkerwijs nodig zijn om het niet (geheel) betalen van de verschuldigde belasting door de (onder)aannemer te voorkomen. Dit geldt ook als zij wisten of konden weten dat betaling van die belasting geheel of gedeeltelijk achterwege zou blijven. Daarbij is niet van belang in welke mate de aansprakelijk te stellen aannemer zelf nalatig is geweest of wetenschap heeft gehad of had kunnen hebben van het achterwege blijven van de betaling. Evenmin is de plaats in de keten van belang.
3. De ontvanger kan onmiddellijk de gehele keten aansprakelijk stellen, als op grond van de voorhanden zijnde gegevens redelijkerwijs moet worden aangenomen dat bij inachtneming van de onder 1 en 2 aangegeven volgorde de schuld niet wordt voldaan.

Kort gezegd stelt de Belastingdienst allereerst de eerstvolgende schakel in de keten aansprakelijk die het contract heeft gesloten met de schakel die in gebreke is gebleven met de betaling van zijn belastingschuld. Indien een (onder)aannemer of inlener hoger in de keten echter onvoldoende heeft gedaan om het niet betalen van de belastingschuld te voorkomen, dan kan van de hoofdregel worden afgeweken. In het uiterste geval kan de Belastingdienst de hele keten aansprakelijk stellen indien mag worden verondersteld dat de belastingschuld op een andere wijze niet kan worden voldaan.

#### **PRAKTIJK – bestuurdersaansprakelijkheid of ketenaansprakelijkheid?**

In de praktijk bestaat er vaak nog onduidelijkheid over de vraag of de Belastingdienst eerst de bestuurders van de onderaannemer/uitlener aansprakelijk moet stellen alvorens zij de keten- of inlenersaansprakelijkheid kan uitvoeren. De Belastingdienst heeft hierin strikt formeel de vrije keus. Wettelijk is niet vastgelegd dat de bestuurdersaansprakelijkheid voorrang heeft ten opzichte van de keten- of inlenersaansprakelijkheid. De Belastingdienst hanteert formeel het beleid om eerst de bestuurders aansprakelijk te stellen als hiervoor aanleiding bestaat. Dit kan alleen indien sprake is van onbehoorlijk bestuur. Indien dan blijkt dat de schuld niet bij de bestuurders kan worden geïnd, dan zal de Belastingdienst overgaan tot keten- of inlenersaansprakelijkheid. Ingeval géén sprake is van onbehoorlijk bestuur, dan kan de Belastingdienst direct de aannemer of inlener aansprakelijk stellen.

### 9.2.3 Beschikking aansprakelijkstelling

Een aansprakelijkstelling wordt schriftelijk opgelegd door middel van een per aangetekende post aan de aansprakelijk gestelde aannemer of inlener verstuurd beschikking. Deze beschikking dient minimaal de volgende gegevens te bevatten:

- aanduiding van de ontvanger die de beschikking afgeeft;
- de naam, het adres en de woonplaats van degene die aansprakelijk wordt gesteld;
- de naam, het adres en de woonplaats van de hoofdschuldenaar;

- de constatering dat de hoofdschuldenaar niet betaald heeft;
- de soort belasting en premies waarvoor men aansprakelijk wordt gesteld;
- het nummer, de dagtekening van de desbetreffende naheffingsaanslag;
- het bedrag van de belasting en premies waarvoor aansprakelijk wordt gesteld;
- de termijn waarbinnen het bedrag van de aansprakelijkstelling moet worden betaald;
- het tijdvak waarover de belasting en premies zijn verschuldigd;
- de wettelijke bepalingen waarop de aansprakelijkstelling betrekking heeft;
- de motivering van de aansprakelijkstelling.

#### 9.2.4 Competentie Belastingdienst en UWV

Met ingang van 2006 is de Belastingdienst competent voor de heffing van de premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zvw. De heffing van deze premies berustte tot en met 2005 bij het UWV.

De termijn waarbinnen naheffing van loonbelasting en premies mogelijk is, bedraagt 5 jaar. Dit betekent dat met ingang van 1 januari 2011 het UWV niet langer competent is om naheffingsaanslagen op te leggen. In de praktijk kwam dit de laatste jaren ook nog maar nauwelijks voor.

Na oplegging van de aanslag bestaat er in beginsel een invorderingstermijn van 5 jaar. Gedurende deze termijn kan een derde worden aangesproken op grond van de WKa. Dit betekent dat een aansprakelijkstelling in beginsel kan worden opgelegd tot een periode van 10 jaar terug. Gedurende deze tijdvakken was het UWV nog competent met betrekking tot de heffing van de premies werknemersverzekeringen.

### 9.3 Controle aansprakelijkstelling

Zoals gezegd bestaat de mogelijkheid om tegen een aansprakelijkstelling in verweer te komen. Hiertoe zal de aansprakelijkstelling gemotiveerd moeten worden betwist. In dat verband is de eerste stap om de aansprakelijkstelling op juistheid te controleren, zowel op formele als materiële punten.

Op het moment dat een aansprakelijkstelling is ontvangen, dient deze ten minste op de volgende punten te worden gecontroleerd:

- de juiste tenaamstelling van de aansprakelijk gestelde aannemer of inlener;
- de juiste tenaamstelling van de onderaannemer/uitlener;
- het tijdvak waarover de aansprakelijkstelling wordt opgelegd;
- de omschrijving van de werkzaamheden;
- het nummer van de onderaannemingsovereenkomst(en)
- het nummer van de overmakingsovereenkomst(en);
- de gefactureerde bedragen;
- het loonkostenbestanddeel van de gefactureerde bedragen;
- de stortingen op de g-rekening of rechtstreekse stortingen;
- eventuele uitkeringen uit het faillissement;
- zijn er nog aanwezige verklaringen omtrent het betalingsgedrag en stemmen die overeen met de periode waarover aansprakelijk wordt gesteld?
- zijn er loonopgaven door de onderaannemer gedaan?
- was er nog sprake van materiaal in de aannemingssom?
- was er sprake van heruitbesteding aan subonderaannemers of uitleners?
- heeft de Belastingdienst geprobeerd belasting te innen bij belastingschuldige?
- heeft de Belastingdienst geprobeerd om de bestuurders van de belastingschuldige rechtspersoon aansprakelijk te stellen via de Wet bestuurdersaansprakelijkheid (WBA)?

De bovengenoemde punten kunnen aanleiding zijn voor vragen aan de Belastingdienst of onderwerp zijn in een bezwaarschrift tegen de hoogte van de aansprakelijkstelling of formele gebreken bij het opleggen ervan. Hiervoor is van belang om tijdens het onderzoek een zo compleet mogelijk dossier op te stellen van de betreffende zaak en zoveel mogelijk informatie in te winnen bij de controleur of bewindvoerder/curator van de onderaannemer/uitlener (zie [hoofdstuk 8](#)).

### 9.3.1 Bedrag aansprakelijkstelling

Een van de onderdelen van de controle van de aansprakelijkstelling betreft de berekening van de hoogte van de aansprakelijkstelling. Hierbij kunnen twee methoden worden gevolgd: de grove en de verfijnde.

Bij de grove methode wordt uitgegaan van de factuurbedragen ontleend aan de administratie van de hoofdaannemer. Door toepassing van het in de onderaannemingsovereenkomst vastgelegde percentage wordt vervolgens het loonkostenbestanddeel bepaald. Uit de loonkosten en een gemiddeld uurloon worden dan de manuren berekend. Dit is dus per definitie een kunstmatig vastgesteld aantal manuren.

Bij de verfijnde methode wordt uitgegaan van de werkelijk verrichte werkzaamheden op basis van bij de hoofd- en onderaannemer ter beschikking staande informatie. Dit leidt vaak tot een betrouwbaardere berekening van de aansprakelijkstelling.

Uiterlijk is er geen verschil te zien tussen een berekening op basis van de grove dan wel de fijne methode. Desalniettemin kunnen hierbij essentiële verschillen optreden.

Het is van belang om de hoogte van de aansprakelijkstelling na te rekenen. Indien de verfijnde methode leidt tot een gunstiger resultaat, dan kan hiermee de aansprakelijkstelling wellicht succesvol worden verlaagd.

Voor anonieme werknemers geldt dat wordt uitgegaan van het hoogste tarief voor de loonbelasting (2011: 52%). Op grond van artikel 29, tweede lid, Wet LB 1964 mag voor een werknemer die geen gegevens verstrekt bovendien geen heffingskorting of arbeidskorting worden toegepast. De hoofdaannemer/inlener kan zich echter beroepen op matiging van het tarief op basis waarvan de aansprakelijkstelling wordt vastgesteld, indien deze een deugdelijke schaduwadministratie heeft bijgehouden (zie [paragraaf 3.4](#) en [paragraaf 3.7](#)).

## 9.4 Verweer tegen een aansprakelijkstelling

Uit de controle van de aansprakelijkstelling moet blijken of de aansprakelijkstelling succesvol kan worden betwist dan wel of er aanleiding is om de aansprakelijkstelling te verlagen.

Hierna volgt een aantal voorbeelden uit de praktijk op basis waarvan verweer mogelijk is:

- de WKa is niet van toepassing omdat bijvoorbeeld geen sprake is van een eigenbouwer (zie [paragraaf 1.4.2](#)), maar van een zuivere opdrachtgever;
- de aansprakelijkstelling voldoet niet aan de formele vereisten, er is bijvoorbeeld sprake van verjaring;
- de Belastingdienst heeft niet getracht om de bestuurders aansprakelijk te stellen voor de ontstane belastingschulden, terwijl sprake is van onbehoorlijk bestuur (geen wettelijke eis, maar vormt beleid van de Belastingdienst);
- de Belastingdienst heeft het anoniementarief toegepast, terwijl er grond is voor matiging van de aansprakelijkstelling (zie [paragraaf 2.3.1](#));
- er is geen of onvoldoende rekening gehouden met bedragen die zijn gestort op de g-rekening of rechtstreeks zijn gestort (dit speelt bijvoorbeeld in gevallen dat er discussie is of aan de stortingsvoorschriften is voldaan);

- de hoogte van de daglonen op grond waarvan de aansprakelijkstelling is opgelegd kan worden weerlegd, op grond waarvan een nieuwe (lagere) berekening van de aansprakelijkstelling op zijn plaats is.

Het verweer dat geen sprake is van verwijtbaarheid in de keten biedt in de praktijk zelden kans van slagen.

De ontvanger zal op verzoek van de aansprakelijk gestelde aannemer/inlener inzicht moeten verschaffen in alle onderliggende stukken die bij het nemen van het besluit over de aansprakelijkstelling een rol hebben gespeeld. De Belastingdienst zal dus inzage moeten verstrekken in haar dossier. Gelet op de mogelijkheden van verweer is het aan te bevelen om zo spoedig mogelijk na het opleggen van de aansprakelijkstelling de relevante informatie bij de Belastingdienst op te vragen.

## **9.5 Bezwaar en beroep tegen een aansprakelijkstelling**

### **9.5.1 Bezwaar**

Op het moment dat uit de controle van de beschikking tot aansprakelijkstelling blijkt dat verweer mogelijk is, dan kan binnen zes weken na dagtekening van de beschikking bezwaar worden aangetekend bij de Belastingdienst. Het bezwaar kan zijn gericht tegen zowel de toepassing van de aansprakelijkheidsregels zelf als tegen de omvang van de aansprakelijkheid. Verzoek bij het indienen van het bezwaarschrift expliciet om uitstel van betaling van de aansprakelijkstelling, zodat de invordering van de aansprakelijkstelling wordt opgeschort.

Het bezwaar zal moeten worden onderbouwd met een motivering op grond waarvan de aansprakelijkstelling wordt bestreden. Op het moment dat meer tijd nodig is voor de beoordeling van de aansprakelijkstelling, of er bijvoorbeeld aanvullende gegevens moeten worden verzameld, dan kan ook pro forma bezwaar worden aangetekend. Dit houdt in dat het bezwaar wordt ingediend ter behoud van rechten en de motivering nadien wordt toegestuurd.

Pas indien de aansprakelijk gestelde aannemer of inlener daarom vraagt, verstrekt de ontvanger de gegevens met betrekking tot de belastingen waarvoor de aansprakelijkstelling is opgelegd. De gegevens worden verstrekt **voor zover** deze voor het maken van bezwaar, het instellen van (hoger) beroep of beroep in cassatie redelijkerwijs van belang kunnen worden geacht. Vraag dan ook zoveel mogelijk inzicht in het dossier van de ontvanger.

De bezwaarprocedure kan in beginsel niet langer duren dan 12 maanden. Uitgangspunt is echter dat de Belastingdienst binnen 6 weken uitspraak doet op bezwaar. In de praktijk blijkt deze termijn zelden haalbaar. De ontvanger kan daarom in overleg met de aansprakelijk gestelde aannemer of inlener de beslistermijn verlengen. Dit is vaak in het belang van beide partijen, omdat ook de aansprakelijk gestelde aannemer of inlener is gebaat bij een zorgvuldige beslissing.

Gedurende de bezwaarprocedure bestaat de mogelijkheid om het standpunt omtrent de aansprakelijkstelling mondeling toe te lichten tijdens een hoorzitting. In de praktijk blijkt dat de Belastingdienst ook vaak open staat voor een compromis over de hoogte van de aansprakelijkstelling. Een compromis kan voor beide partijen wenselijk zijn om de proceskosten te beperken of indien sprake is van procesrisico (er bestaat onzekerheid over de uitkomst van een beroepsprocedure). Het is dan ook van belang gedurende het WKA-onderzoek alsmede tijdens de bezwaarfase zoveel mogelijk een goede sfeer met de Belastingdienst te houden (zie [hoofdstuk 8](#)).

Over een bezwaar dat is gegrond op strikt formele punten zal in de regel minder snel een compromis kunnen worden bereikt.

### 9.5.2 Rechterlijke procedure

Op het moment dat de Belastingdienst het bezwaar afwijst of slechts gedeeltelijk tegemoet komt aan de bezwaren, dan staat een gang naar de rechtbank open. Met ingang van 1 januari 2005 is ook voor aansprakelijkheidszaken net als voor belastingzaken een tweede feitelijke instantie ingevoerd.

Tot 1 januari 2005 kon alleen beroep worden ingesteld bij het Gerechtshof. Het Gerechtshof kon de zaak feitelijk beoordelen. Indien een van de partijen het niet eens was met de uitspraak van het Gerechtshof, dan stond alleen een beroep in cassatie bij de Hoge Raad nog open. De Hoge Raad doet echter geen beoordeling van de feiten, maar beoordeelt vooral of de rechtsregels goed zijn toegepast en of de motivering van de Belastingdienst en het Gerechtshof deugt.

Sinds 1 januari 2005 dient een beroep tegen een beslissing op bezwaar van de Belastingdienst te worden ingediend bij de rechtbank van het arrondissement waar de aansprakelijk gestelde aannemer/inlener is gevestigd. De rechtbank zal de voorgelegde zaak feitelijk toetsen. Na een uitspraak van de rechtbank kunnen beide partijen (Belastingdienst en belanghebbende) in hoger beroep bij het Gerechtshof. Deze toetst de zaak opnieuw op feitelijke gronden. In laatste instantie is beroep in cassatie bij de Hoge Raad mogelijk. Zie [bijlage 31](#) voor een overzicht van de rechtsgang tegen een aansprakelijkstelling.

In de beroepsfase is het van belang om rekening te houden met de formele regels. Zo dient het beroep binnen zes weken na uitspraak op bezwaar te worden ingediend. Bovendien dient het beroep net als het bezwaar te worden gemotiveerd.

Bij het bezwaar en beroep kan een aansprakelijk gestelde aannemer of inlener zich laten bijstaan door een adviseur, die hem ook kan vertegenwoordigen als gemachtigde.

## DEEL IV – ACHTERGROND FISCALE EN ARBEIDSRECHTELIJKE ASPECTEN

### 10. BUITENLANDSE ONDERAANNEMERS EN ARBEIDSKRACHTEN

#### 10.1 Inleiding

De WKa is mede van toepassing op buitenlandse ondernemingen die in Nederland werk aannemen of personeel uitlenen. De regelgeving omtrent de keten- en inlenersaansprakelijkheid maakt geen onderscheid tussen werkzaamheden die zijn verricht door binnenlandse of buitenlandse ondernemingen.

Desalniettemin kan het feitelijke WKa-risico ten aanzien van buitenlandse onderaannemers en inleners aanzienlijk verschillen ten opzichte van een volledig binnenlandse situatie. Dit hangt samen met de fiscale verplichtingen die buitenlandse onderaannemers en inleners hebben op het gebied van de loonheffingen en omzetbelasting. Deze kunnen afwijken van de verplichtingen van Nederlandse ondernemingen.

In binnenlandse situaties is het onderscheid tussen aanneming van werk en inlening van personeel van beperkt belang. De implicaties op grond van ketenaansprakelijkheid of inlenersaansprakelijkheid zijn in de meeste gevallen hetzelfde. In grensoverschrijdende situaties kan dit onderscheid evenwel nog steeds van groot belang zijn voor de fiscale verplichtingen die een buitenlandse ondernemer heeft in Nederland. In dit hoofdstuk komen deze verschillen uitgebreid aan bod.

Bovendien speelt bij het werken met buitenlandse werknemers de wet- en regelgeving op grond van de WAV alsmede de Wet Arbeidsvoorwaarden Grensoverschrijdende Arbeid (WAGA) een belangrijke rol. Deze wetgeving biedt eigen regels voor aansprakelijkstelling van aannemers en inleners.

#### 10.2 Loonbelasting in grensoverschrijdende situaties

Op het moment dat buitenlandse werknemers werkzaam zijn in Nederland, zijn zij mogelijk in Nederland belastingplichtig en sociaal verzekerd. Op dat moment kan een buitenlandse werkgever mogelijk worden aangemerkt als inhoudingsplichtige voor de inhouding en afdracht van loonheffingen. Op het moment dat deze buitenlandse werkgever haar verplichtingen in Nederland niet nakomt, kan een (hoofd)aannemer of inlener hiervoor aansprakelijk worden gesteld.

In internationale situaties gelden afzonderlijke regels voor de vaststelling van de belastingplicht en de premieplicht voor werknemers. Het komt in de praktijk dan ook regelmatig voor dat buitenlandse werknemers in Nederland wel belastingplichtig zijn, maar niet premieplichtig. Hierna komen allereerst de toewijzingsregels voor de belastingheffing aan bod.

##### 10.2.1 Belastingplicht op grond van belastingverdragen

De belastingplicht in Nederland van een werknemer met woonplaats in het buitenland dient te worden beoordeeld aan de hand van het toepasselijke verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing. Nederland heeft met een groot aantal landen een dergelijk verdrag afgesloten, waaronder met de landen die lid zijn van de Europese Unie. Let op: het gaat hier om bilaterale verdragen (verdragen tussen twee landen), er is op het gebied van belastingheffing van werknemers geen Europeesrechtelijk verdrag of verordening. De uitwerking van belastingverdragen dient echter wel in overeenstemming te zijn met Europees recht, dat onder andere het vrij verkeer van diensten en werknemers waarborgt.

De tekst van de verschillende verdragen kan inhoudelijk afwijken, maar de verdragen zijn vrijwel allemaal gebaseerd op het zogenoemde OESO-modelverdrag. Dit modelverdrag vormt dan ook de basis voor de uitwerking van de regels hierna.

De inkomsten uit dienstbetrekking zijn op grond van artikel 15, eerste lid, van het OESO-modelverdrag bij wijze van **hoofregel** toegewezen voor belastingheffing in het **werkland**. Indien echter wordt voldaan aan **alle** van de volgende voorwaarden, dan is de werknemer voor zijn loon alsnog in zijn woonland belastingplichtig:

1. de werknemer verblijft **niet** langer dan 183 dagen (binnen een tijdvak van 12 maanden) in het werkland; en
2. de beloning van de werknemer wordt **niet** betaald door een werkgever die is gevestigd in het werkland; en
3. de beloning van de werknemer komt **niet** ten laste van een vaste inrichting van de werkgever in het werkland.

De periode van 183 dagen wordt in sommige belastingverdragen niet beoordeeld over een tijdvak van 12 maanden, maar bijvoorbeeld per kalender- of belastingjaar.

De verschillende belastingverdragen wijzen de heffingsbevoegdheid toe aan een van de verdragssluitende landen. Indien dit ertoe leidt dat het werkland, bijvoorbeeld Nederland, belasting mag heffen over het loon ter zake van de werkzaamheden in Nederland, dan dient het woonland, bijvoorbeeld Polen, hiervoor een voorkoming te geven door de Nederlandse inkomsten vrij te stellen of een verrekening te geven van de Nederlandse belasting. De regels hiervoor zijn meestal ook terug te vinden in het belastingverdrag.

### 10.2.2 De 183-dagenregeling

De eerste voorwaarde staat in de praktijk bekend als 'de 183-dagenregeling'. Buitenlandse onderaannemers en uitleners zijn veelal bekend met deze regel en stellen zich vaak op het standpunt dat er pas belastingplicht in Nederland ontstaat als een werknemer meer dan 183 dagen in Nederland werkt.

De 183-dagenregeling is echter in veel gevallen niet van toepassing, omdat de buitenlandse onderaannemer in Nederland over een vaste inrichting beschikt (zie [paragraaf 10.2.3](#)) of omdat een inlener kan worden aangemerkt als de materiële werkgever van de buitenlandse werknemers (zie [paragraaf 10.2.4](#)). Vanuit WKA-oogpunt is het verstandig om altijd het standpunt in te nemen dat de 183-dagenregeling niet van toepassing is, en maatregelen te nemen ter beperking van het aansprakelijkheidsrisico (zie [Deel II](#)). De onderaannemer kan dit weerleggen, bijvoorbeeld wanneer de situatie is afgestemd met de Belastingdienst.

### 10.2.3 (Fysieke) vaste inrichting

De werknemer is in ieder geval in Nederland belastingplichtig op het moment dat zijn beloning kan worden toegerekend aan de werkzaamheden die zijn verricht voor een vaste inrichting in Nederland. Het begrip vaste inrichting is vrijwel altijd gedefinieerd in het belastingverdrag en is in de rechtspraak nader uitgewerkt.

Indien een buitenlandse onderaannemer/uitlener in Nederland bijvoorbeeld beschikt over kantoorruimte, dan kan al sprake zijn van een vaste inrichting. Hetzelfde geldt als een onderaannemer/uitlener gedurende geruime tijd gebruik kan maken van een werkplaats of een bouwkeet.

Naast een fysieke bedrijfsinrichting kan ook de plaats van de uitvoering van een bouwwerk of van constructie- en montagewerkzaamheden als vaste inrichting worden aangemerkt.



Afhankelijk van het belastingverdrag moet het gaan om werkzaamheden die de duur van zes of twaalf maanden overschrijden.

Op het moment dat er sprake is van een vaste inrichting in Nederland, is de 183-dagenregeling niet van toepassing. De werknemers zijn dan belastingplichtig vanaf de eerste dag van de werkzaamheden in Nederland.

#### 10.2.4 Materieel werkgeversbegrip bij (tijdelijke) uitlening van personeel

Tot en met belastingjaar 2003 paste de Belastingdienst de 183-dagenregeling toe volgens de formele benadering. Als verdragswerkgever (zie voorwaarde 2 in [paragraaf 10.2.1](#)) gold tot die tijd de formele werkgever. In het geval van uitzending is dit de buitenlandse onderneming die het personeel in Nederland uitleent.

Sinds 2004 hanteert Nederland evenwel een materieel werkgeversbegrip voor toepassing van belastingverdragen. In een Besluit van de Staatssecretaris van 10 maart 2004 wordt hieraan nadere invulling gegeven. De materiële uitleg heeft met name gevolgen voor buitenlandse uitleners.

Het materieel werkgeversbegrip houdt kort gezegd het volgende in. De uit te zenden werknemer tekent een arbeidsovereenkomst met de buitenlandse uitlener. Deze uitlener is de formele werkgever. Vervolgens wordt de werknemer uitgezonden naar een Nederlandse opdrachtgever, alwaar hij onder diens leiding en toezicht werkzaamheden gaat verrichten. Op grond van het besluit van 10 maart 2004 kwalificeert de opdrachtgever in dat geval voor verdragstoepassing als materiële werkgever, aangezien de werknemer in gezagsverhouding staat tot de Nederlandse opdrachtgever. Als gevolg hiervan wordt niet meer toegekomen aan de 183-dagenregeling. Dit betekent dat iedere buitenlandse werknemer die wordt ingeleend, vanaf de eerste dag van de werkzaamheden in Nederland belastingplichtig is.

Ons hoogste rechtscollege, de Hoge Raad, heeft zich op 1 december 2006 in een vijftal arresten uitgesproken over een nadere invulling van het materieel werkgeversbegrip. Zij hanteert in haar uitspraken eveneens het materieel werkgeversbegrip voor de beoordeling of de beloning door of namens een Nederlandse werkgever wordt betaald. De uitspraken zien op gevallen waarin personeel vanuit het buitenland naar Nederland wordt gedetacheerd dan wel wordt uitgeleend.

De Staatssecretaris van Financiën heeft op 12 januari 2010 een nieuw besluit uitgevaardigd naar aanleiding van de uitspraken van de Hoge Raad ([bijlage 9](#)). Dit besluit vervangt het besluit van 10 maart 2004. Op grond van het nieuwe besluit worden de volgende criteria geformuleerd om vast te stellen wie als materieel verdragswerkgever moet worden aangemerkt:

- degene die met betrekking tot de werkzaamheden het gezag over de werknemer uitoefent, dat wil zeggen jegens de werknemer instructiebevoegd is; en
- de arbeidsbeloning van de werknemer voor die werkzaamheden en de voordelen, nadelen en risico's van die werkzaamheden draagt.

De materiële invulling van het werkgeversbegrip wordt inmiddels in de meeste andere EU-lidstaten onderkend en toegepast. Als gevolg hiervan kunnen de buitenlandse werknemers in het woonland in beginsel aanspraak maken op een voorkoming van dubbele belasting.

#### 10.2.5 Het belang van het onderscheid aannemen en inlenen

De formulering en uitleg van het werkgeversbegrip voor toepassing van belastingverdragen leidt ertoe dat er verschil ontstaat in de loonbelastingverplichtingen tussen een buitenlandse onderaannemer en een uitlener.

Een buitenlandse onderaannemer houdt het gezag over haar werknemers en draagt de voor- en nadelen ten aanzien van de salarisbetalingen aan haar werknemers. Dit betekent dat de onderaannemer wordt aangemerkt als verdragswerkgever. Indien geen sprake is van een fysieke vaste inrichting in Nederland, dan is de 183-dagenregeling van toepassing. Werknemers die minder dan 183 dagen in Nederland verblijven, blijven gedurende hun werkzaamheden in Nederland in het woonland belastingplichtig. Als gevolg daarvan hoeft de onderaannemer geen loonbelasting af te dragen en is er voor de belasting geen WKA-risico (dit is mogelijk anders voor de premies).

In tegenstelling tot een buitenlandse onderaannemer, geldt een buitenlandse uitlener niet als verdragswerkgever. De instructiebevoegdheid berust bij de inlener. Op het moment dat de werkzaamheden in rekening worden gebracht op uurbasis (of eenheidsprijzen gebaseerd op uurlonen), draagt de inlener feitelijk de voor- en nadelen van de salarisbetalingen. Derhalve is de inlener (in Nederland!) de verdragswerkgever. Met een werkgever in Nederland zijn de werknemers vanaf de eerste dag van de werkzaamheden belastingplichtig. De uitlener is vervolgens verplicht tot de inhouding en afdracht van loonbelasting.

De Belastingdienst beoordeelt uiteindelijk op basis van de feiten en omstandigheden of er sprake is van aanneming van werk of inlening van personeel. Indien op papier een aannemingsovereenkomst wordt gesloten, maar in de praktijk blijkt dat de werknemers niet voor rekening en risico van de onderaannemer werkzaam zijn, dan zal de Belastingdienst zich op het standpunt stellen dat (fiscaal) sprake is van inlening van personeel.

#### **Jurisprudentie**

Het Hof Den Bosch heeft op 15 april 2008 (*LJN: BD2949*) geoordeeld over het onderscheid tussen aanneming van werk en uitlening van personeel. De zaak betreft een situatie waarin een Nederlandse oliemaatschappij in 1998 in Nederland een olieraffinaderij laat bouwen. De hoofdaannemer is een Italiaanse SpA. Werknemers van een Belgische onderneming hebben werkzaamheden verricht in Nederland in opdracht van de SpA. Het betrof lassers, pijpfitters en monteurs.

Het Hof stelde vast dat de SpA verantwoordelijk was voor het vervaardigen en opleveren van het werk. Deze bepaalde hoeveel werknemers per dag nodig waren en rekende per gewerkt uur af.

De Belgische onderneming was verantwoordelijk voor de door haar werknemers verrichte werkzaamheden en zette zelfs een eigen voorman in. De teams werkten zelfstandig.

Desalniettemin was het Hof van mening dat de Belgische onderneming niet kon worden aangemerkt als onderaannemer. Voor aanneming van werk is beslissend of een resultaatverbintenis wordt aangegaan en de onderaannemer hierbij verantwoordelijk is voor de totstandkoming en oplevering van enig stoffelijk werk.

Het Hof oordeelde dat slechts sprake was van een inspanningsverplichting van de werknemers van de Belgische onderneming en aldus van inlening van personeel.

Bij aanneming van werk dient sprake te zijn van een resultaatverplichting. Dit betekent dat de onderaannemer zich ertoe verbindt om een bepaald deel van het werk voor eigen rekening en risico uit te voeren en op te leveren. Dit houdt in dat meerkosten (anders dan door meerwerk) en de kosten van schadeherstel in beginsel voor rekening zijn van de onderaannemer.

Zoals hiervoor gezegd in [paragraaf 10.2.1](#) is het raadzaam om er in principe vanuit te gaan dat sprake is van inlening van personeel en hiervoor WKA-maatregelen te treffen. De onderaannemer zal moeten aantonen dat fiscaal sprake is van aanneming van werk.

Ook voor toepassing van de WAV is het onderscheid aanneming van werk en uitlening van personeel van groot belang (zie [paragraaf 10.5](#)).

### 10.3 Verzekeringsplicht en EG-verordening

In tegenstelling tot de belastingheffing is de sociale verzekeringspositie van werknemers die in een andere EU lidstaat werkzaam zijn, geregeld in een Europese verordening. Voorheen gold hiervoor de EG-verordening 1408/71. Met ingang van 1 mei 2010 is de nieuwe EG-verordening 883/2004 van kracht. De regels bij grensoverschrijdende diensten zoals aanneming van werk of uitlening van personeel zijn hierbij overigens marginaal gewijzigd.

De hoofdregel in de verordening is dat werknemers premieplichtig zijn in het werkland. Buitenlandse werknemers die in Nederland werkzaam zijn, zijn dan ook in beginsel verzekerd voor de Nederlandse volksverzekeringen, werknemersverzekeringen en Zorgverzekeringswet.

Op de hoofdregel bestaat echter een belangrijke uitzondering die in de praktijk veelvuldig van toepassing is op buitenlandse werknemers: de detachingsregeling. Een in het buitenland wonende werknemer, die door zijn buitenlandse werkgever tijdelijk in Nederland te werk wordt gesteld, blijft onder de volgende voorwaarden verzekerd in zijn woonland:

- de arbeidsovereenkomst tussen de werknemer en de buitenlandse werkgever die hem detacheert blijft bestaan;
- de buitenlandse werkgever ontplooit zijn activiteiten doorgaans in de EU-lidstaat waarin hij is gevestigd;
- de buitenlandse werknemer mag niet door de onderneming waarbij hij is gedetacheerd ter beschikking van een andere onderneming worden gesteld. Het doorlenen van personeel kan dus gevolgen hebben voor de sociale verzekeringspositie van werknemers;
- De verwachte duur van de werkzaamheden in Nederland is niet langer dan 24 maanden;
- De buitenlandse werknemer mag niet worden gedetacheerd ter vervanging van een andere werknemer.

Op het moment dat een werknemer sociaal verzekerd blijft in het land van herkomst op grond van de detachingsregeling, dan kan zijn werkgever aldaar een zogenaamde A1-verklaring (voorheen E101-verklaring) aanvragen. Met deze verklaring kan een buitenlandse werkgever aantonen dat een werknemer in het buitenland sociaal verzekerd is en dat in Nederland geen sociale premies zijn verschuldigd. Zie [bijlage 14](#) voor een model van een A1-verklaring alsmede een E101-verklaring (afgegeven tot 1 mei 2010).

#### Jurisprudentie

Door het Europees Hof van Justitie is in twee zaken beslist dat alleen de instantie die de E101-verklaring (inmiddels A1-verklaring) heeft afgegeven, deze verklaring ook weer ongeldig mag verklaren, indien de feiten (achteraf gezien) anders blijken te zijn dan aangegeven bij de aanvraag. Voor Nederland is een door een andere EU-lidstaat afgegeven A1-verklaring dan ook bindend. De Nederlandse autoriteiten kunnen alleen dat land verzoeken de geldigheid van de afgegeven A1-verklaring opnieuw te beoordelen. Voor meer informatie zie *HvJ EG 10-2-2000 inzake Fitzwilliam Executive Search Ltd. – Lisv*, alsmede *30-3-2000 inzake B. Banks – Theatre Royal de la Monnaie*.

Strikt formeel heeft de detachingsregeling alleen betrekking op detachingsituaties, ofwel het uitlenen van personeel. Het is verstandig om ook in aanneemsituaties om A1-verklaringen te vragen, omdat hiermee kan worden aangetoond dat werknemers in het buitenland sociaal verzekerd blijven voor de duur van de werkzaamheden in Nederland. Dergelijke verklaringen worden in deze gevallen meestal ook afgegeven.

**PRAKTIJK – het doorlenen van personeel**

De A1-verklaring moet worden afgegeven op naam van de uiteindelijke opdrachtgever waarvoor de werknemer zijn werkzaamheden gaat verrichten. Dit kan bijvoorbeeld een onderaannemer zijn die personeel inleent omdat hij werknemers tekort komt om een opdracht uit te voeren. In dat geval moet de naam van de onderaannemer op de A1-verklaring worden vermeld. In de praktijk komt het veel voor dat personeel via tussenkomst van een derde partij wordt doorgeleend. Formeel is doorlenen niet verboden, maar het blijkt dat A1-verklaringen in dat geval vaak worden afgegeven voor werkzaamheden bij de doornemer. In feite worden de werkzaamheden echter verricht bij degene die het personeel uiteindelijk inleent.

Op het moment dat de doornemer als opdrachtgever staat vermeld op de A1-verklaring, heeft de A1-verklaring in beginsel geen werking voor de werkzaamheden bij de uiteindelijke inleener. Dit heeft tot gevolg dat de Belastingdienst mogelijk premies kan naheffen, hetgeen WKa-risico's inhoudt voor de inleener. Het is dan ook zeer aan te bevelen om de A1-verklaringen zorgvuldig te controleren.

**10.4 Inhoudingsplicht**

Een buitenlandse werkgever is in de meeste gevallen inhoudingsplichtig voor de afdracht van loonbelasting en premies op het moment dat haar werknemers in Nederland belastingplichtig en/of premieplichtig zijn. Dit hangt echter wederom af van de kwalificatie van de werkzaamheden: aanneming van werk of uitlening van personeel.

**10.4.1 Aanneming van werk**

Een buitenlandse onderaannemer is inhoudingsplichtig voor de afdracht van loonbelasting en/of premies op grond van artikel 6, tweede lid, onderdeel a, van de Wet LB 1964 op het moment dat deze beschikt over een vaste inrichting in Nederland (zie [paragraaf 10.2.3](#)).

Indien de onderaannemer niet beschikt over een vaste inrichting, dan geldt niet automatisch een inhoudingsplicht op het moment dat werknemers meer dan 183 dagen in Nederland werkzaam zijn. De werknemers hebben in dat geval wel een individuele belastingplicht. Een onderaannemer kan zich in dat geval ook *vrijwillig* melden voor de afdracht van loonbelasting en premies. Voor de premies werknemersverzekeringen en Zvw gelden overigens andere eisen.

**10.4.2 Uitlening van personeel**

Op het moment dat een buitenlandse werkgever personeel uitleent aan opdrachtgevers in Nederland, zijn de werknemers vanaf de eerste dag van de werkzaamheden belastingplichtig in Nederland. Uitleeners beschikken in de meeste gevallen evenwel niet over een fysieke vaste inrichting op basis waarvan inhoudingsplicht voor de loonbelasting ontstaat.

Om het heffingsrecht toch te kunnen effectueren is in artikel 6, derde lid, onderdeel b, van de Wet LB 1964 een fictieve vaste inrichting gecreëerd. Op grond hiervan is de uitleener vanaf de eerste dag inhoudingsplichtig voor de loonbelasting en de premies volksverzekeringen, werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zvw. In de praktijk beschikken de meeste uitleeners over A1-verklaringen, in welk geval geen premies in Nederland zijn verschuldigd.

Op het moment dat een onderaannemer of uitleener inhoudingsplichtig is, bestaat er een WKa-risico. Op dat moment dienen direct risicobeheersende maatregelen te worden getroffen (zie [Deel II](#)).

### 10.4.3 Loonaangiften doen

Wanneer een buitenlandse werkgever inhoudingsplichtig is voor de Nederlandse loonbelasting en/of premies, dan is deze verplicht om een Nederlandse salarisadministratie op te zetten en iedere maand (of vier wekenperiode) aangifte loonheffingen in te dienen.

**PRAKTIJK – een buitenlandse werkgever aanmelden bij de Belastingdienst**

Op het moment dat een buitenlandse werkgever als inhoudingsplichtige wordt aangemerkt, zal deze zich moeten melden bij de Belastingdienst. Bij de aanmelding moet worden aangegeven of sprake is van aanneming van werk of uitlening van personeel. Bovendien dient een aantal administratieve en financiële gegevens van de onderneming te worden verstrekt.

Indien een onderneming beschikt over een fysieke vaste inrichting in Nederland, dan dient deze te worden aangemeld bij het belastingkantoor van de regio alwaar de vaste inrichting is gevestigd. Zonder vaste inrichting in Nederland moet de buitenlandse werkgever zich melden bij de Belastingdienst, kantoor buitenland, in Heerlen.

De personeelsadministratie van de buitenlandse werkgever moet voldoen aan de eisen van de Wet LB 1964. Dit betekent dat van iedere werknemer ten minste de navolgende documenten moeten worden vastgelegd:

- kopie geldig identiteitsbewijs (geen rijbewijs!);
- formulier opgaaf gegevens voor de loonheffingen (loonbelastingverklaring, [bijlage 15](#));
- BSN of Sofinummer;
- kopie verblijfsvergunning (indien vereist);
- kopie tewerkstellingsvergunning (indien vereist, zie [paragraaf 10.5](#)).

De buitenlandse werkgever heeft in het thuisland meestal ook nog aangifte- en afdrachtverplichtingen ten aanzien van haar werknemers die in Nederland werkzaam zijn. De Nederlandse loonadministratie is in feite een schaduwloonadministratie. De werknemers blijven in de meeste gevallen gewoon hun buitenlandse loonstrook ontvangen en merken weinig van deze aanvullende administratieve verplichting.

De buitenlandse loonadministratie vormt meestal de basis voor de loonadministratie in Nederland. Echter, door verschillen tussen belastingstelsels kan hier niet altijd één-op-één vanuit worden gegaan. In de praktijk komt het regelmatig voor dat buitenlandse werknemers volgens lokaal belastingrecht hoge onbelaste kostenvergoedingen ontvangen, terwijl deze kostenvergoedingen in de Nederlandse loonadministratie niet zonder meer onbelast mogen worden uitbetaald. Het is van belang dat buitenlandse werkgevers zich goed laten begeleiden bij het indienen van de loonaangiften. Het is in veel gevallen raadzaam om er bij buitenlandse werkgevers op aan te dringen zich te laten bijstaan door een adviseur.

### 10.5 Risico's ingevolge de Wet Arbeid Vreemdelingen (WAV)

De WAV regelt de voorwaarden waaronder een werknemer met een buitenlandse nationaliteit in Nederland mag werken. Volgens de hoofdregel dient een werkgever te beschikken over een tewerkstellingsvergunning (TWV) wanneer zij een werknemer met een buitenlandse nationaliteit in dienst neemt (artikel 2 van de WAV).

De TWV-plicht geldt echter niet voor werknemers met een EU-nationaliteit of de nationaliteit van Noorwegen, IJsland, Zwitserland of Liechtenstein. De TWV-plicht voor werknemers uit de lidstaten die op 1 januari 2004 zijn toegetreden tot de EU, zoals Polen, Tsjechië en Slovenië, is op 1 mei 2007 afgeschaft. Werknemers uit deze landen mogen dus inmiddels ook zonder TWV werken.

Een belangrijke uitzondering geldt echter (nog) voor Roemenen en Bulgaren. Voor deze werknemers is tot op heden nog steeds een TWV vereist. De TWV-plicht geldt eveneens voor zogenoemde EU-derdelanders. Dit zijn werknemers die in een andere lidstaat beschikken over een geldige verblijfs- en werkvergunning.

In januari 2011 heeft Bouwend Nederland de eigen leden via een speciale uitgave reeds geïnformeerd over de belangrijkste aspecten van het werken met buitenlandse arbeidskrachten en buitenlandse onderaannemers ([bijlage 36](#)).

### **10.5.1 Notificatieprocedure**

Op de TWV-plicht geldt een belangrijke uitzondering: de notificatieprocedure. Onder bepaalde voorwaarden kan worden volstaan met een melding bij UWV Werkbedrijf (notificatie) van de werknemer met een nationaliteit waarvoor normaal gesproken een TWV is vereist.

De notificatieprocedure kan alleen worden toegepast onder de volgende voorwaarden:

1. het gaat om tijdelijke dienstverlening in Nederland;
2. de dienstverlener is buiten Nederland gevestigd in een andere lidstaat van de EU, de EER (Europese Economische Ruimte) of Zwitserland;
3. de werknemers mogen in het vestigingsland van de dienstverlener wonen en werken;
4. de dienstverlening mag niet bestaan uit het ter beschikking stellen van personeel.

Onder de notificatieprocedure kunnen Roemenen, Bulgaren en EU-derdelanders die in dienst zijn bij een in de EU of EER gevestigde werkgever dus zonder TWV tijdelijk werkzaamheden verrichten in Nederland. Zoals gezegd geldt als voorwaarde dat geen sprake mag zijn van het ter beschikking stellen (oftewel uitlenen) van personeel. In dat geval geldt de TWV-plicht nog wel.

Bij de vraag of een TWV is vereist, is het onderscheid tussen aanneming van werk en uitlening van personeel dus van essentieel belang. Dit wordt door de Arbeidsinspectie beoordeeld op grond van de feiten en omstandigheden waaronder wordt gewerkt. Het contract tussen partijen speelt hierbij slechts een beperkte rol.

**Jurisprudentie**

Het Europees recht waarborgt een aantal fundamentele vrijheden, waaronder de vrijheid van dienstverrichting (artikel 56 en 57 VWEU) en het vrij werknemersverkeer (artikel 45-48 VWEU). Deze artikelen zijn opgenomen in [bijlage 5](#). De verdragsvrijheden mogen slechts met gegronde redenen door lidstaten worden beperkt. Zo beoogt de TWV-plicht in Nederland het vrij werknemersverkeer te beperken, bijvoorbeeld door de toegang tot de Nederlandse arbeidsmarkt te beperken voor Roemenen en Bulgaren. Bij het uitlenen van personeel is sprake van grensoverschrijdend dienstenverkeer, maar óók van werknemersverkeer. Bij een zuivere aanneemopdracht is echter geen sprake van werknemersverkeer, omdat de werknemers niet toetreden tot de Nederlandse arbeidsmarkt. Hieruit volgt het belang van het onderscheid tussen aanneming van werk en uitlening van personeel.

De notificatieregeling zoals Nederland nu kent, is een uitwerking van jurisprudentie van het Europees Hof van Justitie in Luxemburg. Het Europees Hof oordeelde onder meer in de zaak *no. C-113/89 (27 maart 1990, Rush Portuguesa)* alsmede in zaak *no. C-445/03 (21 oktober 2004, Commissie tegen Luxemburg)*, zaak *no. C-244/04 (19 januari 2006, Commissie tegen Duitsland)* en zaak *no. C-168/04 (21 september 2006, Commissie tegen Oostenrijk)* dat het beperken van de vrijheid van dienstverrichting door nationale maatregelen gerechtvaardigd kan zijn, maar alleen in de situaties waarin door bedrijven wordt beoogd om de beperkingen met betrekking tot het vrij werknemersverkeer te omzeilen.

De TWV-plicht gold in Nederland aanvankelijk ook voor zuivere dienstverlening zoals aanneming van werk. In de loop van de procedure van de Europese Commissie tegen Duitsland in 2005 is de notificatieregeling ingevoerd, omdat volgens de visie van de Europese Commissie, en later dus ook het Europees Hof, een TWV-plicht een ongeoorloofde inbreuk vormt op de vrijheid van dienstverrichting (echter met uitzondering van uitlening van personeel).

Op 29 juli 2009 heeft de Raad van State (de hoogst bevoegde rechter met betrekking tot de WAV) een aantal prejudiciële vragen gesteld aan het Europees Hof van Justitie met betrekking tot de beperking van werknemersverkeer (*RvS 29-7-2009, 200804042/1/V6*). De Raad van State vraagt het Europees Hof om een standpunt of de TWV-plicht voor uitlening van personeel in strijd is met Europees recht. Het Europees Hof van Justitie heeft 10 februari 2011 beslist dat de Nederlandse regels omtrent de tewerkstellingsvergunning niet in strijd zijn met Europees recht, maar onder de voorwaarde dat sprake is van het ter beschikking stellen van personeel. Dit begrip wordt door het Europees Hof nader ingevuld (zie *HvJ EG 10-2-2011, C-307/09 tot en met C-309/09*).

**10.5.2 Bestuurlijke boetes op grond van de WAV**

Op het moment dat de Arbeidsinspectie werknemers aantreft waarvoor geen TWV is afgegeven terwijl deze wel is vereist, dan kan de Arbeidsinspectie een boete opleggen van **€8.000 per werknemer** waarvoor de TWV ontbreekt. Deze boete wordt niet alleen opgelegd aan de werkgever, maar aan alle schakels in de keten. Dit betreft een zelfstandige boete. Dit betekent dat iedere schakel de boete zelf zal moeten betalen. Zonder aanvullende afspraken is verhaal van deze boete op een onderaannemer/uitlener niet mogelijk.

De Arbeidsinspectie kan een boete opleggen tot 1,5 jaar nadat het beboetbare feit is geconstateerd. De Arbeidsinspectie controleert op de werkplek, maar kan ook een administratief onderzoek instellen.

De Arbeidsinspectie kan ook een boete opleggen vanwege het niet naleven van de verplichtingen op grond van artikel 15 van de WAV. Dit artikel schrijft voor dat een werkgever een kopie van het identiteitsbewijs van een buitenlandse werknemer tevens moet verstrekken aan een derde, indien de werkzaamheden feitelijk bij deze derde wordt verricht.



Let op: deze verplichting geldt ook voor buitenlandse werknemers voor wie geen TWV is vereist. De boete voor het niet naleven van artikel 15 van de WAV bedraagt in beginsel € 1.500 per werknemer.

Op grond van artikel 15, derde lid, van de WAV dient een werkgever (of een derde) de kopie van het identiteitsbewijs tenminste 5 jaar te bewaren na de datum dat de werknemer uit dienst treedt. Voor een (hoofd)aannemer/inlener is dit de datum waarop de werknemer feitelijk stopt met werken.

#### **PRAKTIJK – risicobeperking voor de WAV**

De WAV kent géén maatregelen op grond waarvan het risico op een bestuurlijke boete kan worden beperkt.

Om het risico op een boete te beperken dient dan ook uiterst zorgvuldig te worden gehandeld wanneer zaken wordt gedaan met Roemeense, Bulgaarse of niet-EU/EER werknemers. Selecteer alleen bedrijven die goed zijn aangeschreven. Zorg ervoor dat met zekerheid kan worden gesteld dat sprake is van een aannemingsopdracht. Sluit hiervoor degelijke contracten af met de onderaannemer en leg hierin vast dat op het moment dat een bestuurlijke boete op grond van de WAV wordt opgelegd, deze zal worden verhaald op de onderaannemer.

### **10.5.3 Anoniementarief**

De bestuurlijke boetes die de Arbeidsinspectie kan opleggen staan los van de aansprakelijkheidsrisico's op grond van de WKa. Desalniettemin is de TWV-plicht ook van belang voor de hoogte van het WKa-risico.

De Belastingdienst kan het anoniementarief (zie [paragraaf 2.3.1](#)) toepassen indien blijkt dat een TWV ontbreekt terwijl deze is vereist. Een (hoofd)aannemer/inlener kan aansprakelijk worden gesteld voor belastingschulden die zijn vastgesteld met toepassing van het anoniementarief, voor zover deze niet voor matiging van de aansprakelijkheid in aanmerking komt.

De beoordeling of een TWV is vereist wordt in beginsel verricht door de Arbeidsinspectie. In de praktijk blijkt dat de Belastingdienst ook zelf beoordeelt of een TWV is vereist, zonder hierbij om het oordeel van de Arbeidsinspectie te vragen. In deze gevallen gaat het vaak om het onderscheid tussen aanneming van werk en inlening van personeel. De Belastingdienst hanteert hiervoor echter andere voorwaarden dan de Arbeidsinspectie, mede omdat de Belastingdienst kijkt naar jurisprudentie van de Hoge Raad en de Arbeidsinspectie naar de Raad van State. In voorkomende gevallen kan het dus helpen om de Arbeidsinspectie te vragen naar een standpunt. Als de Arbeidsinspectie oordeelt dat geen TWV's zijn vereist, dan zal de Belastingdienst zich hiernaar moeten schikken.

### **10.6 Wet Arbeidsvoorwaarden Grensoverschrijdende Arbeid (WAGA)**

De WAGA is eveneens een uitwerking van Europese regelgeving. De WAGA waarborgt dat een 'harde kern' van arbeidsvoorwaarden op grond van Nederlands arbeidsrecht eveneens van toepassing is op werknemers die in dienst zijn bij werkgevers uit andere EU-lidstaten.

Dit betreft onder andere de volgende arbeidsvoorwaarden:

- minimum loon en minimum vakantiegeld;
- minimum aantal voorgeschreven vakantiedagen;
- werk- en rusttijden;
- gelijke behandeling en discriminatie;
- gezondheid en veiligheid.



Op grond van artikel 92 van de cao voor de Bouwnijverheid 2011 is in het kader van de WAGA een aantal bepalingen uit de cao mede van toepassing verklaard op werknemers van buitenlandse werkgevers.

### 10.7 Controlemaatregelen met betrekking tot buitenlandse werkgevers

Gelet op de specifieke WKa-risico's bij het werken met buitenlandse onderaannemers en inleners volgt hierna een aantal aanbevelingen:

- ga uit van inhoudingsplicht vanaf de eerste dag van de werkzaamheden in Nederland (en dus niet van 183 dagen). Wijk hier alleen van af indien overduidelijk sprake is van een aannemingsopdracht of als een bevestiging van de Belastingdienst voorhanden is;
- sluit zoveel mogelijk overeenkomsten met een vertegenwoordiger van de onderneming in het buitenland. Hiermee wordt voorkomen dat sprake is van een vaste vertegenwoordiger in Nederland;
- controleer of er per werknemer van de onderaannemer (zie urencontrolelijst) een geldige originele A1-verklaring (of E101-verklaring) aanwezig is.
- vergelijk de periode van de werkzaamheden met de periode volgens de A1-verklaring;
- controleer op de A1 verklaring of het juiste bedrijf als werkgever en als inlener wordt vermeld. Let op: dit is de uiteindelijke inlener, en niet de doolener;
- houdt net als voor binnenlandse werkgevers een schaduwadministratie bij (zie [paragraaf 3.4](#)). Neem hierin tevens de A1-verklaringen op;
- informeer of de buitenlandse onderaannemer elders werkzaamheden in Nederland verricht;
- stort een percentage op de g-rekening of rechtstreeks bij de Belastingdienst. Leg dit schriftelijk vast in de aannemingsovereenkomst of overmakingsovereenkomst;
- vraag periodiek om verklaringen inzake het betalingsgedrag van de Belastingdienst.

Tot slot, in dit hoofdstuk zijn enkele aspecten aan bod gekomen die een rol spelen bij het zaken doen met buitenlandse onderaannemers en inleners. Gelet op de complexe Europese regelgeving ten aanzien van bovengenoemde onderwerpen doen zich telkens andere specifieke situaties voor waarbij alleen oplossingen op maat uitkomst kunnen bieden. Het inwinnen van deskundig advies of overleg met de Belastingdienst blijft dan ook ten zeerste aanbevolen.

## 11. ZZP'ERS EN VERKLARING ARBEIDSRELATIE (VAR)

### 11.1 Inleiding

Indien er sprake is van een aannemingsovereenkomst met een zzp'er, dan is de WKa niet van toepassing. De zelfstandige geldt immers niet als werknemer voor de loonbelasting en premieheffing, maar betaalt als ondernemer in beginsel inkomstenbelasting. Zzp'ers zijn niet verzekerd voor de werknemersverzekeringen en zijn dan ook geen premies verschuldigd (WW, WAO/WIA). Op de factuur moet wel 'omzetbelasting verlegd' worden vermeld.

Sinds 1 januari 2001 kan een zzp'er een zogeheten Verklaring Arbeidsrelatie (VAR) aanvragen bij de Belastingdienst. Sinds 1 januari 2002 is deze VAR ook van invloed op de verschuldigdheid van premies werknemersverzekeringen. Tevens kan met ingang van 1 januari 2002 voor een directeur-groootaandeelhouder (dga), die vanuit zijn vennootschap werkzaamheden voor opdrachtgevers verricht, worden gevraagd of de werkzaamheden al dan niet uitsluitend voor rekening en risico van de vennootschap worden verricht.

Bij de invoering van de VAR had de verklaring nog geen vrijwarende werking met betrekking tot de inhoudingsplicht voor de loonbelasting en premies. Met ingang van 1 januari 2005 is deze rechtszekerheid er wel. De opdrachtgever wordt niet aangemerkt als inhoudingsplichtige voor de loonbelasting en premies werknemersverzekeringen, indien deze beschikt over een geldige VAR waarin de werkzaamheden van de zzp'er worden aangemerkt als werkzaamheden voor rekening en risico van de eigen onderneming (VAR-wuo) dan wel voor rekening en risico van een eigen vennootschap (VAR-dga).

### 11.2 Werken met een VAR

#### 11.2.1 Aanvraagprocedure

De VAR dient te worden aangevraagd door de zzp'er bij de Belastingdienst, die vervolgens de aanvraag beoordeelt. Sinds medio oktober 2008 is het mogelijk om de VAR digitaal in te vullen en in te zenden met de DigiD via de website van de Belastingdienst. Het is nog steeds mogelijk om de VAR schriftelijk aan te vragen. Deze aanvragen worden centraal behandeld door de Belastingdienst Groningen. De aanvragen dienen echter te worden verstuurd aan: Belastingdienst/Centrale Invoer, Postbus 2586, 6401 DB, Heerlen.

Het aanvraagformulier bevat meer vragen dan voorheen het geval was en wordt bovendien ook uitvoeriger beoordeeld. Voor de beoordeling van de aanvraag wordt de zzp'er door de Belastingdienst om een oordeel gevraagd. Indien dit oordeel wordt ondersteund door de op het aanvraagformulier ingevulde informatie en de reeds bij de Belastingdienst aanwezige gegevens, zoals de aangifte(n) inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen van de zzp'er, zal de Belastingdienst het oordeel van de zzp'er volgen. In [bijlage 10](#) zijn de beleidsregels opgenomen op basis waarvan de aanvragen van een VAR verklaring worden beoordeeld.

In [bijlage 28](#) is een aanvraagformulier voor een VAR opgenomen. Voor het indienen van een digitale aanvraag is een DigiD vereist.

Sinds 1 januari 2010 wordt de VAR onder voorwaarden automatisch door de Belastingdienst verlengd. De zzp'er komt hiervoor in aanmerking indien:

- hij 3 jaar achtereen een VAR heeft ontvangen voor dezelfde werkzaamheden;
- in deze 3 jaar geen wijzigingen zijn geweest en de zzp'er steeds dezelfde soort VAR heeft ontvangen.

### 11.2.2 Rechtsgevolgen

De opdrachtgever die een zzp'er met een VAR-wuo of VAR-dga inhuurt, is onder de huidige regelgeving vrijgesteld van de inhoudings- en afdrachtplicht voor de loonbelasting en premies.

De vrijstelling voor de inhoudings- en afdrachtplicht voor de loonbelasting en premies is uitsluitend van toepassing indien:

- de opdrachtgever een kopie van een geldige VAR-wuo of VAR-dga in zijn administratie heeft opgenomen, en;
- de opdrachtgever de identiteit van de opdrachtnemer heeft vastgesteld en een kopie van het identiteitsbewijs eveneens in zijn administratie heeft opgenomen.

De geldigheid van de VAR moet worden beoordeeld op de looptijd waarvoor de verklaring is afgegeven (zie [paragraaf 11.2.3](#)) en op de werkzaamheden waarvoor de verklaring is afgegeven.

Wanneer aan bovenstaande voorwaarden wordt voldaan, kan de zzp'er met betrekking tot de desbetreffende werkzaamheden geen aanspraak maken op een uitkering ingevolge de ZW, WW of WIA.

Indien een zzp'er een uitkering aanvraagt maar hij niet in de polisadministratie is opgenomen, dan zal hij zijn werknemerschap voor het UWV aannemelijk dienen te maken. Hiertoe zal hij bijvoorbeeld een arbeidscontract, een loonstrook of een vergelijkbaar bewijsstuk dienen te overleggen. Indien de veronderstelde werkgever echter beschikt over een kopie van een geldige VAR-wuo of VAR-dga die betrekking heeft op de door de uitkeringsaanvrager verrichte arbeid, dan wordt aangenomen dat de uitkeringsaanvrager geen werknemer is en zal de uitkeringsaanvraag worden afgewezen.

Tijdens een boekenonderzoek kan de Belastingdienst zich op het standpunt stellen dat een zzp'er, die op grond van een geldige VAR werkzaam is, op grond van de feiten en omstandigheden toch in dienstbetrekking is bij de opdrachtgever. De VAR biedt in dat geval bescherming tegen naheffing met betrekking tot het verleden. Naar de toekomst heeft de verklaring dan echter geen werking meer.

#### **PRAKTIJK – VAR-row of VAR-loon**

De rechtsgevolgen van een VAR gelden alleen voor de VAR-wuo en de VAR-dga. De Belastingdienst kan echter ook een VAR afgeven die de inkomsten van een zzp'er aanmerkt als resultaat uit overige werkzaamheden (VAR-row) of als loon (VAR-loon).

De vrijwarende werking van de VAR geldt niet voor een VAR-row of een VAR-loon. Het is dus van belang de kwalificatie van de inkomsten van de zelfstandige zoals deze zijn omschreven op de VAR goed te lezen. De aanvraag van een VAR wordt bij resultaat of loon immers niet geweigerd, maar anders omschreven.

Let op: een VAR zegt alleen iets over de vraag of sprake is inhoudingsplicht bij de opdrachtgever. De VAR geeft nog geen vrijwaring van keten- of inlenersaansprakelijkheid. Indien wordt gewerkt met een zelfstandige die beschikt over een VAR-dga, dan zou de opdrachtgever in theorie nog aansprakelijk kunnen worden gesteld voor de belasting- en premieschulden van de zzp'er ten opzichte van zijn eigen vennootschap.

Als een opdrachtgever een opdracht verstrekt aan een opdrachtnemer die ten onrechte over een VAR-wuo of VAR-row beschikt – maar op grond van de juiste feiten over een VAR-dga had moeten beschikken – dan blijft aansprakelijkstelling achterwege indien de opdrachtgever te goeder trouw op de ten onrechte afgegeven VAR is afgegaan (zie [bijlage 7](#): paragraaf 34.3.1 van de Leidraad Invordering 2008). Overigens biedt een VAR-row geen wettelijke

vrijwaring van inhoudingsplicht en loopt de opdrachtgever in dat geval het risico rechtstreeks loonheffingen verschuldigd te zijn.

**PRAKTIJK – De arbeidsrechtelijke gevolgen van een VAR**

Wanneer de Belastingdienst een VAR afgeeft, dan heeft dit alleen fiscale werking. Een VAR heeft in zoverre geen arbeidsrechtelijke betekenis.

Dit betekent dat een zelfstandige met een VAR-dga of VAR-wuo arbeidsrechtelijk mogelijk nog steeds in dienst kan zijn van de opdrachtgever. Dit heeft bijvoorbeeld gevolgen voor de doorbetaling tijdens ziekte of de mogelijkheid om een opdracht van een zelfstandige te beëindigen. Het is sneller aannemelijk dat een zelfstandige in dienstbetrekking is indien deze langdurig bij dezelfde opdrachtgever werkzaam is en veel uren per week voor deze opdrachtgever werkt.

Indien een zelfstandige meent feitelijk in dienstbetrekking te zijn, dan kan hij hiervoor naar de arbeidsrechter. Deze zal beoordelen of de zelfstandige als werknemer moet worden aangemerkt en bijvoorbeeld of de zelfstandige (in feite werknemer) kan worden ontslagen. In dit kader is het van belang om zorgvuldige afspraken te maken met de zelfstandige en in de overeenkomst op te nemen dat partijen "niet beogen om een dienstbetrekking aan te gaan".

**PRAKTIJK – Een zzp'er leent zelf personeel in**

In de praktijk komt het nog wel eens voor dat een zzp'er zelf personeel inleent om werk uit te voeren. In dat geval ontstaat een keten, waarbij de opdrachtgever van de zzp'er eveneens een WKa-risico loopt in de hoedanigheid van de uiteindelijke inlener of aannemer. In dit geval is alleen een VAR onvoldoende.

Wanneer een zzp'er met ingeleend personeel wil werken, neem dan de gebruikelijke risicobeheersende maatregelen. Spreek met de zzp'er af dat een deel van de facturen zal worden gestort op de g-rekening van de uitlener of stort rechtstreeks bij de Belastingdienst (zie [Deel II](#)). Neem bovendien contractuele maatregelen en leg hierin bijvoorbeeld een aanvullende vrijwaring vast (zie [paragraaf 3.2.3](#)).

### 11.2.3 Geldigheidsduur

De verklaringen worden onder de huidige wetgeving afgegeven voor de duur van maximaal één kalenderjaar. Wordt in de loop van enig jaar een VAR aangevraagd, dan zal deze worden afgegeven met een looptijd tot uiterlijk 31 december van het desbetreffende kalenderjaar.

De aanvraagprocedure is zo ingericht dat vanaf 1 september van enig jaar, de VAR voor het daarop volgende kalenderjaar reeds kan worden aangevraagd. Hiermee wordt voorkomen dat een zzp'er op enig moment geen geldige VAR kan tonen aan zijn opdrachtgever(s).

Wanneer een zzp'er vóór 1 november van enig jaar een opdracht heeft aangenomen en deze opdracht loopt door in het daarop volgende kalenderjaar, dan blijft de vrijwaring in het volgende kalenderjaar voor die opdrachtgever van toepassing mits op dat moment nog geen nieuwe VAR is afgegeven.

De zzp'er is wel verplicht om eventuele wijzigingen door te geven.

### 11.3 Buitenlandse zzp'ers (VAR-buitenland)

Gedurende de laatste jaren is het aantal buitenlandse zzp'ers dat in Nederland werkzaam is aanzienlijk toegenomen. Op dit moment zijn ook vooral veel Roemeense en Bulgaarse zelfstandigen actief, aangezien in dat geval geen tewerkstellingsvergunningen zijn vereist. Op grond van het vrije dienstenverkeer binnen de EU mogen Roemeense en Bulgaarse zelfstandigen hun diensten in Nederland aanbieden.

Tot en met 2009 verstrekke de Belastingdienst Heerlen/Buitenland aan buitenlandse zzp'ers zogeheten 'verklaringen fiscale kwalificatie inkomsten'. Deze verklaringen hadden in de praktijk dezelfde werking als een VAR. Met ingang van 2010 worden ook aan buitenlandse zzp'ers een VAR verstrekt door de Belastingdienst Groningen.

#### **PRAKTIJK – Werken met buitenlandse zzp'ers**

Bij het werken met buitenlandse zzp'ers zijn voor de praktijk nog twee opmerkingen op zijn plaats.

1. het komt regelmatig voor dat de Belastingdienst van mening is dat een buitenlandse zzp'er in feite in dienstbetrekking is in Nederland. In het woonland van de zzp'er kunnen de inkomsten desondanks nog steeds als ondernemingsinkomen worden beschouwd. In dat geval ontstaat een ingewikkelde situatie die tot dubbele belastingheffing kan leiden;
2. de VAR heeft alleen betrekking op de fiscale kwalificatie van de inkomsten van een zzp'er. Arbeidsrechtelijk kan de situatie echter heel verschillend zijn. De Arbeidsinspectie toetst actief of Roemeense en Bulgaarse zzp'ers al dan niet feitelijk in dienstbetrekking werkzaam zijn. De VAR speelt bij deze beoordeling in beginsel geen rol. Het risico bestaat dat de Arbeidsinspectie alsnog van mening is dat een tewerkstellingsvergunning is vereist en deze kan dan alsnog een bestuurlijke boete opleggen (zie [paragraaf 10.5.2](#)). Voorzichtigheid bij het werken met Roemeense en Bulgaarse zelfstandigen is dan ook op zijn plaats.

### 11.4 Het doorlenen van zzp'ers (intermediairs)

Het komt in de praktijk regelmatig voor dat zzp'ers werkzaam zijn via tussenkomst van bijvoorbeeld een intermediair. De zzp'er komt via de intermediair aan nieuwe opdrachten en de aannemer hoeft alleen zaken te doen met de intermediair met betrekking tot de werving en selectie en sommige gevallen ook de facturering.

In een doorleensituatie zal in iedere schakel de beoordeling of sprake is van een werknemer of een zelfstandige moeten worden gemaakt. De zelfstandige mag geen werknemer zijn van de intermediair noch van de aannemer. Hiertoe zullen beide partijen een volledige VAR-administratie moeten voeren, dat wil zeggen van iedere werknemer moeten kopieën van een geldige VAR-verklaring en een geldig identiteitsbewijs (geen rijbewijs) in de administratie zijn opgenomen.

In de situatie dat de intermediair niet over de volledige VAR-administratie beschikt, kan de Belastingdienst oordelen dat de zzp'ers in feite bij de intermediair in dienst zijn. De intermediair is in dat geval loonbelasting en premies verschuldigd. Hiervoor kan de aannemer vervolgens via de WKa aansprakelijk worden gesteld. Om die reden is het verstandig om contractueel vast te leggen dat de intermediair een volledige VAR-administratie voert en hiervan kopieën verstrekt aan de aannemer. Op deze wijze kan de aannemer controleren of en in hoeverre de VAR-administratie bij de intermediair compleet is. De aannemer heeft wel nog een zelfstandige verplichting om de zzp'er te identificeren aan de hand van zijn identiteitsgegevens (paspoort/identiteitsbewijs). Volledigheidshalve kan ten aanzien van zzp'ers voor wie nog geen VAR-administratie voorhanden is, een deel van de

factuurbedragen van de intermediair worden aangehouden tot de vereiste informatie is opgeleverd.

Aan het inlenen of doorlenen van zzp'ers zijn wel enkele specifieke risico's verbonden. Dit is met name het geval als de status van de zzp'er ter discussie komt te staan. In dat geval kan sprake zijn van een rechtstreeks dienstverband met de vermeend zzp'er, dan wel van een WKa-risico voor inlenen van personeel. Voorts dient de inlener zich te realiseren dat een zzp'er met een geldige VAR-wuo of VAR-dga weliswaar fiscaal niet tot hem in dienst staat, echter arbeidsrechtelijk kan dit anders zijn. Tot slot bestaat er een (theoretisch) risico dat de opdrachtgever van een zzp'er met een VAR-dga te maken krijgt met inlenersaansprakelijkheid. Immers, de dga wordt formeel door zijn eigen vennootschap uitgeleend. Zie ook [paragraaf 1.2.6](#).

### 11.5 Slotopmerkingen

Met een VAR-wuo of VAR-dga ontstaat voor de zzp'er en voor zijn opdrachtgevers 100% zekerheid met betrekking tot de inhoudings- en afdrachtplicht voor de loonbelasting en premies. Een opdrachtgever van een zzp'er met een VAR-wuo of VAR-dga dient echter wel alert te zijn op de geldigheidsduur van de VAR en het soort werkzaamheden waarvoor de VAR is afgegeven. Voorts dient de opdrachtgever ook een kopie van het geldige identiteitsbewijs (geen rijbewijs) van de zzp'er op te nemen in zijn administratie.

Opdrachtgevers van zzp'ers met een VAR-wuo of VAR-dga dienen voorts nog telkens aan het eind van ieder kalenderjaar een kopie van de nieuwe VAR te vragen aan de zzp'ers die op dat moment voor hen werkzaam zijn en deze op te nemen in hun administratie.

#### **PRAKTIJK – controleer en administreer de VAR**

Om zo veel mogelijk zeker te stellen dat de VAR van zzp'er ook daadwerkelijk de beoogde rechtszekerheid biedt, controleer dan van iedere VAR de volgende punten:

1. de geldigheidsduur van de VAR (de VAR wordt afgegeven per kalenderjaar);
2. de omschrijving van de werkzaamheden op de VAR. Als de feitelijke werkzaamheden niet aansluiten bij de omschrijving, dan heeft de VAR geen werking;
3. de fiscale kwalificatie van de inkomsten van de zzp'er (VAR-dga, VAR-wuo, VAR-row of VAR-loon). Alleen de VAR-dga en VAR-wuo bieden rechtszekerheid over de inhoudingsplicht;
4. Leg een kopie van de VAR alsmede een kopie van een geldig identiteitsbewijs vast in de administratie. Alleen dan heeft de VAR werking;
5. Indien wordt gewerkt met een bemiddelaar van zzp'er, verzoek deze om de afschriften van de VAR en identiteitsbewijzen toe te sturen.

## 12. VERLEGGINGSREGELING OMZETBELASTING (VROB)

De Invorderingswet 1990 kent in gevallen van aanneming van werk geen mogelijkheid om een opdrachtgever aansprakelijk te stellen voor de door een opdrachtnemer onbetaald gebleven omzetbelasting. Bij aanneming van werk vermindert een storting op een g-rekening dus enkel de aansprakelijkheid voor loonheffingen. Voor de omzetbelasting zal echter wel rekening moeten worden gehouden met de zogenoemde verleggingsregeling, welke in dit hoofdstuk verder wordt toegelicht.

### 12.1 Toepassing van verleggingsregeling

De verleggingsregeling houdt in dat de heffing van de omzetbelasting wordt verlegd van de ondernemer die de belaste prestatie verricht (onderaannemer), naar de ondernemer die deze prestatie afneemt (hoofdaannemer). Deze geeft de verschuldigde btw aan en kan normaliter de aldus verschuldigd geworden belasting op dezelfde aangifte ook weer als voorbelasting in aftrek brengen. Bij eigenbouwers zoals behandeld in [paragraaf 1.4.2](#) is (volledige) aftrek overigens niet altijd aan de orde, omdat sommige eigenbouwers btw-vrijgestelde prestaties verrichten (bijvoorbeeld woningcorporaties).

De verleggingsregeling is opgenomen in artikel 12, Wet OB 1968 en artikel 24b Uitv. Besl. OB 1968 ([bijlage 2](#)).

Door toepassing van de verleggingsregeling wordt omzetbelastingfraude beperkt. Het toepassen van de verleggingsregeling voorkomt dat de presterende ondernemer de belasting niet voldoet, terwijl de ondernemer die de prestatie afneemt, deze wel aftrekt.

Feitelijk beperkt de heffing van de omzetbelasting zich tot de volgende aspecten:

1. De aannemer betaalt over de totale aanneemsom omzetbelasting, welke op een factuur in rekening gebracht wordt aan de opdrachtgever;
2. De onderaannemers factureren en betalen per saldo geen omzetbelasting en beperken zich tot de aftrek van de voorbelasting op ingekochte materialen en andere kosten.

#### **PRAKTIJK – praktijkvoorbeeld van de toepassing van de verleggingsregeling**

Stel dat D aan A opdracht geeft een pand te bouwen voor € 240.000. A besteedt een deel van het werk uit aan B voor € 100.000. B laat op zijn beurt weer een deel verzorgen door C voor € 50.000. De btw-heffing verloopt dan als volgt:

- D is in dit voorbeeld opdrachtgever (geen eigenbouwer) en eindgebruiker. A factureert daarom aan D met btw. D betaalt uiteindelijk € 240.000 plus € 45.600 btw daarover (19 procent);
- A is hoofdaannemer en draagt voor de oplevering aan D € 45.600 btw af aan de Belastingdienst. A ontvangt van aannemer B een factuur zonder btw. A geeft voor de prestatie van B € 19.000 btw aan (19 procent van € 100.000) en brengt dit bedrag tegelijkertijd als voorbelasting in aftrek.
- Aannemer B betaalt voor zijn eigen werkzaamheden geen omzetbelasting. B ontvangt van onderaannemer C een factuur zonder btw. B geeft voor de werkzaamheden van C € 9.500 btw aan (19% van € 50.000) en brengt dit bedrag tegelijkertijd als voorbelasting in aftrek.
- C betaalt voor zijn werkzaamheden geen omzetbelasting.



Voor de goede orde wordt opgemerkt dat B en C, die dus voor de onderaanneming per saldo niets voldoen, hun overige voorbelasting (materialen, kosten, e.d.) op de gewone wijze in aftrek kunnen brengen.

De verleggingsregeling bestrijkt niet het hele gebied van de WKa, want zij geldt alleen voor aanneming van werk en uitlening van personeel met betrekking tot het uitvoeren van werk van stoffelijke aard, dat betrekking heeft op een onroerend goed, metaalconstructie, scheepsbouw, schoonmaak of confectie.

Voor andere diensten zoals het uitlenen van secretaresses of administratief personeel aan de aannemer geldt de verleggingsregeling derhalve niet.

Let op: Als bouwplaatspersoneel wordt ingeleend geldt derhalve altijd de verleggingsregeling! Dat geldt ook als wordt ingeleend van een groot uitzendbureau. Deze bureaus zijn over het algemeen minder bekend met het uitlenen van personeel aan bouwbedrijven en daarom ook minder bekend met de verleggingsregeling.

Het is heel goed mogelijk dat er onduidelijkheid tussen aannemer en onderaannemer ontstaat over de vraag of de verleggingsregeling in een bepaalde situatie al dan niet toegepast dient te worden. Dit speelt bijvoorbeeld als onduidelijk is of een opdrachtgever nu wel of niet als eigenbouwer (zie [paragraaf 1.4.2](#)) aangemerkt dient te worden. In twijfelgevallen verdient het aanbeveling om ofwel vooraf een standpunt van de Belastingdienst te vragen, ofwel de verleggingsregeling toe te passen.

In het geval de btw namelijk ten onrechte is gefactureerd (en dus voorbij is gegaan aan de toepassing van de verleggingsregeling) en de onderaannemer verzuimd heeft om de gefactureerde btw af te dragen, heeft de Belastingdienst twee mogelijkheden. Allereerst kan de Belastingdienst de door de onderaannemer gefactureerde maar niet afgedragen btw naheffen ten laste van de onderaannemer. Indien dit niet het gewenste effect heeft, kan de Belastingdienst ook bij de hoofdaannemer nagaan of de aan hem gefactureerde btw (ten onrechte) in vooraf trek is gebracht bij de eigen aangiften btw. De ten onrechte in vooraf trek gebrachte btw wordt in dat geval dus nageheven bij de hoofdaannemer. Wetstechnisch gezien is dan geen sprake van WKa, maar van een naheffingsaanslag btw vanwege een onjuiste aangifte btw.

Enkele uitsluitingen van de aansprakelijkheid die de WKa kent, zijn ook in de verleggingsregeling voorzien. Het gaat hier om de volgende gevallen:

- het werk, dat de onderaannemer voor de aannemer moet uitvoeren, wordt feitelijk geheel of grotendeels verricht op de plaats, waar de onderneming van de onderaannemer is gevestigd, zie [paragraaf 1.5.3](#);
- de uitvoering van een werk dat een onderaannemer voor een aannemer moet uitvoeren is ondergeschikt aan een tussen hen gesloten overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak, zie [paragraaf 1.5.4](#).

Ter verduidelijking geeft [bijlage 29](#) een schematische weergave van de verleggingsregeling.

Indien de verleggingsregeling van toepassing is, dient volgens de Wet OB 1968 op de factuur een aanduiding opgenomen te worden dat de btw verlegd is, zoals: 'btw verlegd'. Dit om duidelijk aan de afnemer van de prestatie aan te geven dat hij ter zake van die prestatie de omzetbelasting moet voldoen.



## 12.2 Praktische tips bij toepassing verleggingsregeling omzetbelasting

### 1. Als meer dan 50 procent van de manuren op de bouwplaats plaatsvindt (normale situatie):

- moet op de factuur 'btw verlegd' worden vermeld en in de opdracht moet naast de aansluitnummers en de prijs, de loonsom, het percentage van de loonsom of het percentage van het loonkostenbestanddeel dat naar de g-rekening gestort moet worden, ingevuld worden;
- moet het g-rekeningnummer worden ingevuld;
- is de verleggingsregeling wel van toepassing;
- wordt op de g-rekening gestort;
- wordt ten eerste aangeraden om een mandagenregister bij te houden (zie [paragraaf 3.2.3](#) en [paragraaf 3.4](#)).

Let op: deze voorschriften gelden ook voor regieovereenkomsten.

### 2. Als meer dan 50 procent van de manuren in eigen werkplaats of fabriek plaatsvindt:

- moet op de factuur btw worden vermeld en moet in de opdracht bij aansluitnummers 'n.v.t.' worden ingevuld. Bij de loonsom meer dan 50% van de manuren in eigen werkplaats of fabriek vermelden;
- behoeft het g-rekeningnummer niet te worden ingevuld;
- is de verleggingsregeling niet van toepassing;
- vindt geen storting op de g-rekening plaats;
- wordt ook hier het advies gegeven om toch mandagenregisters bij te houden, mede vanwege het belang van het totaal aantal manuren, afgezet tegen het aantal uren ter plaatse.

Indien achteraf blijkt dat niet aan voormeld criterium van meer dan 50 procent van de manuren wordt voldaan, dan ontstaat alsnog aansprakelijkheid. Btw-vermelding op de factuur kan dan niet meer van toepassing zijn, zodat 'btw verlegd' moet worden vermeld. De opdracht moet dan worden herzien. Praktisch probleem hierbij is hoe dit is te constateren en tevens dat het geheel vaak moeilijk terug te draaien is. Hieruit volgt dat deze zaken reeds in de inkoopfase geregeld dienen te worden. Bij twijfel zal voor een situatie gekozen dienen te worden als onder punt 1 genoemd (btw verleggen).

Dezelfde voorschriften gelden als sprake is van de tweede uitzonderingssituatie: de uitvoering van het werk is ondergeschikt aan een koopverkoopovereenkomst. Dit betreft (koop en verkoop) leveringen van goederen, die niet in de eigen werkplaats of fabriek worden gefabriceerd, doch door de onderaannemer elders worden gekocht, worden doorverkocht en vervolgens worden gefactureerd. De onderaannemer verricht dan wel werk op de bouwplaats. Voorbeelden zijn: het heien van geleverde palen, het leggen van geleverd tapijt en het monteren van geleverde keukens.

Ook moet er rekening worden gehouden met het verschil in standaardproducten (uit voorraad), waarvoor wel met btw moet worden gefactureerd, en op speciaal verzoek te maken producten (niet uit voorraad), waarvoor 'btw verlegd' geldt. Zie ook het schema opgenomen in [bijlage 29](#).

Bij de loonsom en aansluitnummers in dit geval 'ondergeschikt' vermelden, verder gelden dezelfde tips.

### 3. Als het een Zelfstandige Zonder Personeel (zzp'er) betreft:

- moet op de factuur 'btw verlegd' worden vermeld;

- bij de aansluitnummers 'zzp' vermelden, bij de loonsom 'zzp' vermelden en bij de verleggingsregeling 'wel van toepassing' vermelden;
- het g-rekeningnummer behoeft niet te worden ingevuld;
- geen storting op de g-rekening;
- mandagenregister bijhouden.

Dezelfde voorschriften gelden voor het geval gecontracteerd wordt met een vennootschap onder firma (vof) en de firmanten zelf meewerken. Voor de uren van de firmant geldt de verleggingsregeling onverkort, maar behoeven er (in zoverre zijn uren blijken uit gecontroleerde manurenregisters) geen stortingen op de g-rekening plaats te vinden. Voor het overige personeel (geen firmanten) geldt dat normaal moet worden gestort op de g-rekening.

In het geval alleen firmanten het werk verrichten, verdient het aanbeveling een uittreksel uit de registers van de Kamer van Koophandel op te vragen en de daarin opgenomen namen te vergelijken met de manurenregisters. Indien de rechtsvorm is gewijzigd in een besloten vennootschap (B.V.), geldt dat vanaf dat moment over de salarissen van de directeuren/eigenaren gewoon loonheffing verschuldigd is, zodat voor alle uren op de g-rekening moet worden gestort.

#### 4. Schoonmaak- en Kantinebedrijven:

##### **Eerste geval:**

- indien het gaat om een dienst aan de bouwkeet van de hoofdaannemer, vallen deze diensten in beginsel (zie echter [paragraaf 1.2.4](#) inzake eigenbouwerschap) niet onder de Wet Ketenaansprakelijkheid en dienen de facturen gewoon btw te vermelden;
- er wordt dan geen dossier WKa bijgehouden;
- er moet bij de g-stortingen rekening worden gehouden met de eventuele aansprakelijkheid voor btw bij inlening van personeel;
- indien sprake is van onderaanneming, kan de hoofdaannemer niet aansprakelijk worden gesteld voor deze btw en hoeft ook geen bedrag te worden gestort op een g-rekening van de onderaannemer.

##### **Tweede geval:**

- als deze bedrijven aan of in het gebouw van de opdrachtgever van de aannemer hun diensten verrichten, valt dit wel onder de WKa; de btw moet dan worden verlegd en wordt er op de g-rekening gestort. Tevens wordt er dan een dossier WKa aangelegd. Van beide gevallen een onderaannemingsovereenkomst maken.

In het **eerste geval** (aan eigen gebouw/keet) bij de aansluitnummers 'werkzaamheden aan of

in de bouwkeet' vermelden;

- bij de loonsom idem, bij de percentages 'n.v.t.' vermelden;
- het g-rekeningnummer behoeft bij onderaanneming niet te worden vermeld;
- de verleggingsregeling is niet van toepassing (facturen met btw);
- er wordt niet op de g-rekening gestort (tenzij inlening van personeel);
- het advies is om toch mandagenregisters bij te houden, mede gelet op het feit dat achteraf gesteld zou kunnen worden dat toch sprake is van inlening van personeel.

In het **tweede geval** (oplevering werk opdrachtgever), alles invullen:

- het g-rekeningnummer vermelden;
- de verleggingsregeling is wel van toepassing (facturen: btw verlegd);
- er wordt wel op de g-rekening gestort;
- ten zeerste aan te raden is het bijhouden van een mandagenregister.

## LIJST MET AFKORTINGEN

**A**

ABU	Algemene Bond Uitzendondernemingen
Adv	Arbeidsduurverkorting
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen

**B**

B.V.	Besloten vennootschap
BSN	Burgerservicenummer
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde

**C**

Cao	Collectieve arbeidsovereenkomst
CBA	Centrale Basisadministratie
CRvB	Centrale Raad van Beroep
CSV	Coördinatiewet Sociale Verzekeringen

**D**

Dga	Directeur-grotaandeelhouder
-----	-----------------------------

**E**

EER	Europese Economische Ruimte
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie

**F**

FIOD	Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst
------	---

**G**

G-rekening	Geblokkeerde rekening
------------	-----------------------

**H**

HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap
HR	Hoge Raad der Nederlanden

**I**

IND	Immigratie- en Naturalisatiedienst
InvW 1990	Invorderingswet 1990

**N**

N.A.W. gegevens	Naam, adres en woonplaatsgegevens
NBBU	Nederlandse Bond van Bemiddelings- en Uitzendondernemingen
N.V.	Naamloze vennootschap

**S**

SNA Stichting Normering Arbeid

**T**

Twv Tewerkstellingsvergunning

**U**

UAV 1989 Uniforme administratieve voorwaarden voor de uitvoering van werken 1989

UWV Uitvoeringsinstantie werknemersverzekeringen

**V**

VAR-dga Verklaring arbeidsrelatie voor werkzaamheden als dga

VAR-row Verklaring arbeidsrelatie voor resultaat uit overige werkzaamheden

VAR-wuo Verklaring arbeidsrelatie voor winst uit onderneming

VROB Verleggingsregeling omzetbelasting

VWEU Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

**W**

WAGA Wet Arbeidsvoorwaarden Grensoverschrijdende Arbeid

WAO Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering

Wav Wet arbeid vreemdelingen

WBA Wet Bestuurdersaansprakelijkheid

WBP Wet bescherming persoonsgegevens

Wet LB 1964 Wet op de loonbelasting 1964

Wet OB 1968 Wet op de omzetbelasting 1968

Wfsv Wet financiering sociale verzekeringen

WIA Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen

WID Wet op de identificatieplicht

WKa Wet Ketenaansprakelijkheid

WML Wet minimumloon en minimum vakantiebijslag

WW Werkloosheidswet

**Z**

Zvw Zorgverzekeringswet

Zzp'er Zelfstandige zonder personeel

## LIJST MET BIJLAGEN

**Wetgeving**

1. [Artikel 34 en 35 InvW.](#)
2. [Artikel 22 OB en artikel 24b, Uitv besl OB](#)
3. [Artikel 55 tot en met 63a InvW.](#)
4. [Artikel 61 tot en met 67 AWR](#)
5. [Artikel 56 en 57 \(vrij dienstenverkeer\) en artikel 45-48 EG-Verdrag \(vrij werknemersverkeer\)](#)
6. [Artikel 36 en 36b InvW.](#)

**Regelingen en besluiten**

7. [Paragraaf 34 en 35 Leidraad invordering 2008](#)
8. [Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004](#)
9. [Besluit Ministerie van Financien 12 januari 2010, \(DGB2010/267M\)](#)
10. [Besluit Ministerie van Financien 6 juli 2006 \(DGB2006/857M\)](#)

**Modellen**

11. [Model g-rekeningovereenkomst](#)
12. [Model 'schone' verklaring betalingsgedrag](#)
13. [Model mandagenregister](#)
14. [Model E101 en A1 verklaring](#)
15. [Model opgaaf gegevens loonheffingen](#)
16. [Modelovereenkomst onderaanneming](#)
17. [Modelovereenkomst inlening van personeel](#)
18. [Model verklaring werknemer tot verstrekken paspoortgegevens](#)
19. [Model bestekartikel eigenbouwerschap](#)

**Overige**

20. [Formulier aanvraag g-rekening](#)
21. [Voorbeeld aansprakelijkheid beperken](#)
22. [Lijst certificeringsorganisaties SNA](#)
23. [Informatiebrochure NEN certificering](#)
24. [Informatiebrochure wet bescherming persoonsgegevens](#)
25. [Formulier deblokking g-rekening](#)
26. [Overzicht uurloontarieven meer- en minder werk per bedrijfsgroep](#)
27. [UAV 1989](#)
28. [Aanvraagformulier VAR verklaring](#)
29. [schema verleggingsregeling](#)
30. [Informatiebrochure Belastingdienst inzake bestuurdersaansprakelijkheid 2010](#)
31. [Schema rechtsgang tegen aansprakelijkstelling](#)
32. [Checklist Wka inlenen nationaal](#)
33. [Checklist Wka ZZP'ers](#)
34. [Checklist Wka inlenen internationaal](#)
35. [Beleidsregels boeteoplegging WAV](#)
36. [Praktijkspecial Bouwend Nederland 'Aan de slag met buitenlandse arbeidskrachten'](#)

