

University of Groningen

## Uitzendkrachten inhuren

Schutte, N.J.

*Published in:*  
Onderneming en Financiering

*DOI:*  
[10.5553/OenF/157012472016024004004](https://doi.org/10.5553/OenF/157012472016024004004)

**IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.**

*Document Version*  
Final author's version (accepted by publisher, after peer review)

*Publication date:*  
2016

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

*Citation for published version (APA):*

Schutte, N. J. (2016). Uitzendkrachten inhuren: wanneer wordt goedkoop duurkoop? *Onderneming en Financiering*, 2016(4), 32-42. <https://doi.org/10.5553/OenF/157012472016024004004>

### Copyright

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

### Take-down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

*Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.*

## 1 Inleiding

Menig ondernemer zal zich niet ten volle bewust zijn van de fiscale risico's die het inhuren van personeel via een uitzendbureau met zich meebrengt. Bij tijdelijke personeelskrapte of omdat flexibiliteit van de personeelsbezetting een doel op zich is, is uitzendarbeid in Nederland volstrekt normaal geworden. Vrijwel altijd gaat het goed, worden de afspraken nagekomen, de rekeningen betaald en is daarmee de kous af. Af en toe echter komt de uitlener in de financiële problemen. Dat kan zijn oorzaak vinden in externe omstandigheden waar de uitlener niets aan kan doen, maar ook in bewust malafide gedrag van de uitlener. In dat laatste geval ontstaat niet alleen voor de crediteuren van die uitlener een betalingsrisico, maar ook voor de klanten die personeel hebben ingeleend. Als deze zich niet goed tegen het fiscale aansprakelijkheidsrisico hebben ingedekt, kan de ontvanger hen aansprakelijk stellen voor de door de uitlener onbetaald gelaten loon- en omzetbelasting en premieschulden. Die fiscale aansprakelijkstelling op grond van art. 34 van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) kan vele jaren na afloop van het uitzendcontract volstrekt onverwacht nog worden ingeroepen. Van enig verwijtbaar handelen aan de zijde van de inlener hoeft daarbij geen sprake te zijn. De inlener wordt dan geconfronteerd met dubbele lasten met betrekking tot de inlening. Hij heeft immers de rekening van het uitzendbureau, inclusief de daarin begrepen belasting- en premiecomponent, volledig betaald en moet daarnaast toch nog een keer een bedrag aan de ontvanger afdragen ter zake van de belasting- en premieschulden die het uitzendbureau onbetaald heeft gelaten.

In het navolgende zal ik aan de hand van een recente uitspraak van de Rechtbank Noord-Nederland<sup>1</sup> een aantal van de omstandigheden bespreken die tot een daadwerkelijk financieel risico voor de ondernemer die uitzendpersoneel te werk stelt kunnen leiden. Daarna zal kort worden behandeld op welke wijze dat risico naar de huidige stand van de regelgeving kan worden uitgebannen. Om het kader waarbinnen art. 34 IW 1990 wordt toegepast te verhelderen, volgt eerst een korte beschrijving van de casus die de Rechtbank Noord-Nederland op 12 april 2016 heeft berecht. Daarna ga ik in op de geldende verjaringsregelingen, de kwalificatie van de rechtsverhouding tussen de contractspartijen, de disculpatiemogelijkheid, het gebruik van de G-rekening en tot slot op andere in de praktijk gebruikte manieren om te proberen de aansprakelijkheidsrisico's te beperken.

## 2 De uitspraak kort samengevat

De aansprakelijkgestelde (hierna: A) verrichtte in de jaren 2001 en 2002 schoonmaakwerkzaamheden op recreatieparken in Nederland. A huurde in 2001 en 2002 personeel van een uitzendbureau (hierna: U) dat eerst in de rechtsvorm van een vennootschap onder firma (vof) werd gedreven en vanaf april 2002 in de vorm van een bv. De aangiften loonbelasting en premieheffing (hierna: LB/PVV) werden tot 1 april door U vof gedaan en daarna door U bv. Op 5 juli 2005 is U bv failliet verklaard, welk faillissement op 4 april 2007 wegens gebrek aan baten is opgeheven. Voordat het faillissement werd uitgesproken, was door de FIOD-ECD al een strafrechtelijk onderzoek tegen de vof en de bv gestart. In het kader van dat onderzoek waren in 2004 bij A stukken in beslag genomen die betrekking hadden op de inlening van het personeel van U in 2001 en 2002. Op 8 maart 2005 werden deze stukken teruggegeven. Op 13 juli 2005 zijn zowel aan U vof als aan U bv naheffingsaanslagen LB/PVV opgelegd. Bij U vof betrof dat de tijdvakken 1 januari 2001 tot en met 31 maart 2002 en bij U bv het tijdvak 1 april 2002 tot en met 31 december 2002. Tegen de aan haar opgelegde naheffingsaanslag is U vof in bezwaar en beroep gekomen, welk beroep op 20 januari 2010 door de Rechtbank Breda is afgewezen.<sup>2</sup> Bij beschikking van 26 oktober 2010 is A door de ontvanger aansprakelijk gesteld voor een totaalbedrag van € 83.200 in verband met het onbetaald blijven van de aan U vof en U bv opgelegde naheffingsaanslagen.

A is na afwijzing van haar bezwaar tegen de aansprakelijkstellingen in beroep gegaan op de volgende gronden:

---

<sup>1</sup> Rb. Noord-Nederland 12 april 2016, ECLI:NL:RBNNE:2016:1742, LEE 14/4718 en LEE 14/4719.

<sup>2</sup> Rb. Breda 20 januari 2010, AWB 08/1466 en AWB 08/1467, niet gepubliceerd.

1. De aansprakelijkstelling heeft onredelijk laat na het ontstaan van de belastingschulden waarvoor de aansprakelijkstelling gold, plaatsgevonden. Daardoor zou sprake zijn van een vorm van verjaring.
2. Er is geen sprake geweest van inlening van personeel maar van aanneming van werk.
3. Er is altijd met een G-rekening gewerkt waardoor de aansprakelijkstelling verder verminderd moet worden. Er zou sprake zijn van bewijsnood bij A met betrekking tot de op de G-rekening gestorte bedragen doordat de administratie over de jaren tot en met 2004 na de wettelijk voorgeschreven minimumperiode van zeven jaar is vernietigd.
4. Aan A valt geen enkel verwijt te maken met betrekking tot het niet betalen van LB/PVV door U vof of U bv. Daarom kan A een beroep doen op de disculpatieregeling van art. 34 lid 5 IW 1990.
5. De aansprakelijkstelling zou tot een te hoog bedrag zijn berekend. A verkeert ook op dit punt in bewijsnood om dezelfde reden als onder punt 3 is genoemd.

Daarnaast is nog een groot aantal bijkomende stellingen aangevoerd.

De Rechtbank Noord-Nederland heeft alle stellingen van A ongegrond verklaard en de beroepen afgewezen.

### **3 De verjaringstermijn bij aansprakelijkstellingen**

De eerste stelling van A in de procedure bij de Rechtbank Noord-Nederland is in beginsel ook de meest interessante. Dit omdat zij de permanente onzekerheid illustreert waarin een inlener van arbeidskrachten verkeert, waar het de mogelijkheid betreft aansprakelijk gesteld te worden voor belastingschulden van een contractspartner uit een ver verleden. In de berechte casus dateerde de oudste belastingschuld uit 2001 en werd A eind 2010 aansprakelijk gesteld. Gezien het contact dat in 2004/2005 tussen A en de FIOD/ECD en daarna in 2010 tussen A en de ontvanger had bestaan, zal de aansprakelijkstelling wellicht niet als een totale verrassing zijn gekomen, maar een periode van bijna tien jaar tussen de inlening en de aansprakelijkstelling voor de daaruit voortvloeiende belastingschuld is zonder meer lang. Dat er vervolgens tot april 2016 geprocedeerd is (volgens het in de uitspraak opgenomen procesverloop eerst een bezwaarprocedure van bijna vier jaar en daarna nog anderhalf jaar beroep bij de rechtbank) voordat de betalingsverplichting onherroepelijk is komen vast te staan, maakt het plaatje niet fraaier. Toch heeft de rechtbank geoordeeld dat een beroep op verjaring in dit geval niet kon slagen.

#### *3.1 De verjaring in de invorderings sfeer*

In de invorderings sfeer geldt de verjaringsregeling van afdeling 4.4.3 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). In art. 4:104 Awb staat de hoofdregel vermeld, die inhoudt dat de rechtsvordering tot betaling van een geldsom vijf jaren nadat de voorgeschreven betalingstermijn is verstreken, verjaart. In het tweede lid van dat artikel wordt dit verduidelijkt. Daarin staat, kort gezegd, dat verrekening en dwanginvordering na afloop van de verjaringstermijn niet meer mogelijk zijn. Een en ander betekent dat de belastingschuld als zodanig ook na afloop van de verjaringstermijn blijft bestaan. Zij kan alleen niet meer met behulp van de gebruikelijke fiscale dwangmiddelen worden ingevorderd. Mocht de schuld echter toch betaald worden, dan is dat geen onverschuldigde betaling. In de Awb zijn vervolgens de manieren aangegeven waarop de verjaring gestuit kan worden. Stuiting houdt in dat de lopende verjaringstermijn beëindigd wordt en dat er een geheel nieuwe termijn gaat lopen. Stuiting kan worden bereikt door een daad van rechtsvervolging, zijnde het instellen van een eis bij de burgerlijke rechter, door erkenning van de schuld door de belastingschuldige, of door een schriftelijke aanmaning of enige andere schriftelijke mededeling waarin de schuldeiser (lees in ons geval: de ontvanger) zich ondubbelzinnig het recht op betaling voorbehoudt. De stuiting van de verjaring kan met andere woorden vrijwel vormvrij plaatsvinden, namelijk door het sturen van een brief aan de belastingschuldige waarin staat dat hij nog steeds moet betalen. Als de ontvanger steeds aan het einde van de vijfjaarsverjaringstermijn een dergelijke brief verstuurt, treedt in beginsel nooit verjaring in.

Bij rechtspersonen die niet meer bestaan omdat zij, al dan niet na faillissement, zijn opgeheven, doet zich een bijzonder probleem voor. Aan een dergelijke rechtspersoon kan immers geen mededeling in

welke vorm dan ook meer worden gedaan. Dat zou betekenen dat alle openstaande belastingschulden uiterlijk vijf jaar na de ontbinding van de rechtspersoon verjaard zouden zijn. In onze casus zou dat A weliswaar niet geholpen hebben omdat de aansprakelijkstelling ongeveer drie jaar na de opheffing van het faillissement van U bv plaatsvond, maar er is dan in ieder geval een vastliggende eindstreep in zicht, waarna geen aansprakelijkstelling meer kan volgen omdat de achterliggende belastingschuld niet meer kan worden ingevorderd. Helaas voor de potentieel aansprakelijke heeft de belastingwetgever dit voorzien en is in art. 27 lid 2 IW 1990 nog een bijzondere bepaling opgenomen die specifiek op belastingschulden gericht is. In art. 27 lid 2 IW 1990 is bepaald dat, voor zover er een aansprakelijkstelling heeft plaatsgevonden, de aansprakelijkgestelde in de plaats treedt van de ontbonden rechtspersoon voor zover het de stuiting van de verjaring betreft. De ontvanger kan dus nu zijn schriftelijke mededeling tot de aansprakelijkgestelde richten en zo voorkomen dat de belastingschuld en daarmee ook de aansprakelijkheidsschuld verjaart. Mocht binnen de verjaringstermijn geen aansprakelijkstelling hebben plaatsgevonden, dan heeft art. 27 lid 2 IW 1990 geen effect, maar het lijkt onwaarschijnlijk dat de ontvanger wel een potentieel aansprakelijke in het vizier heeft en toch nalaat die binnen de lopende verjaringstermijn aansprakelijk te stellen. Al met al hoeft de ontvanger bij een tijdig opgelegde naheffingsaanslag niet meer te doen dan de belastingschuldige aan het einde van elke vijfjaarsperiode een schriftelijke mededeling te sturen dat de belastingaanslag nog steeds openstaat en betaald moet worden. Mocht de belastingschuldige op enig moment worden ontbonden, dan volstaat een aansprakelijkstelling binnen de verjaringstermijn om de invorderbaarheid van de naheffingsaanslag in stand te houden. Slechts een aansprakelijkstelling na afloop van de verjaringstermijn stuit af op art. 4:104 Awb. In dat geval is dwanginvordering immers niet meer mogelijk, ook niet ten laste van een aansprakelijkgestelde. Dat volgt rechtstreeks uit de tekst van art. 4:104 Awb, nu nergens iets anders is bepaald.

In de besproken casus heeft A nog de stelling betrokken dat de vijfjaarstermijn die geldt voor de aanslagregeling ook voor de aansprakelijkstelling zou moeten gelden, maar deze stelling is uitsluitend gebaseerd op het geschonden rechtsgevoel van A en niet op enige rechtsregel, en is daarom door de rechter zonder veel omhaal afgewezen.

Heel indirect valt in de stellingen van A nog de opvatting te lezen dat de ontvanger in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur heeft gehandeld door tot 2010 te wachten met de aansprakelijkstelling. De rechtbank heeft zich daar niet uitdrukkelijk over uitgelaten. Gezien de nadruk die A op de analoge toepassing van de verjaringsregeling van art. 19 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) heeft gelegd, verbaast dat niet. Op zich is het wel denkbaar dat een aansprakelijkstelling wegens strijd met enig beginsel van behoorlijk bestuur aangetast zou kunnen worden. Daar zal dan wel meer voor nodig zijn dan het afwachten van de uitslag van een beroepsprocedure tegen de onderliggende aanslag, zoals in de besproken casus waarschijnlijk het geval is geweest.

### 3.2 *Het zorgvuldigheidsbeginsel*

Een voorbeeld uit de jurisprudentie is de procedure die heeft geleid tot een verwijzingsuitspraak na cassatie van Gerechtshof Arnhem.<sup>3</sup> Daarin werd de aansprakelijkheid verminderd omdat de ontvanger de uiteindelijk aansprakelijkgestelde in een nadeliger positie had gebracht door aan de belastingschuldige uitstel van betaling te verlenen zonder zekerheid te verlangen en vervolgens verklaringen omtrent het betalingsgedrag af te geven waarin werd gemeld dat uitstel was verleend wegens een lopende bezwaar- of beroepsprocedure. De aansprakelijkgestelde betoogde in de beroepsprocedure dat hij daardoor de zakelijke verhouding met de belastingschuldige had voortgezet, terwijl hij dat bij juiste en volledige informatie over diens financiële positie niet gedaan zou hebben. De Hoge Raad oordeelde in zijn arrest van 19 december 2008<sup>4</sup> dat de aansprakelijkheid beperkt kan worden als de ontvanger in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel heeft gehandeld. Daarvan kan sprake zijn als uitstel van betaling is verleend zonder daarbij zekerheid van de belastingschuldige te vragen. Dat formeel juiste verklaringen omtrent het betalingsgedrag waren afgegeven waar de aansprakelijkgestelde het, achteraf onterechte, vertrouwen aan had ontleend dat de uitlener aan zijn fiscale verplichtingen voldeed, oordeelde de Hoge Raad niet onzorgvuldig. De ontvanger was namelijk

<sup>3</sup> Hof Arnhem 2 november 2010, ECLI:NL:GHARN:2010:BO4498, 08/00610 na verwijzing.

<sup>4</sup> HR 19 december 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC2496, 43282.

verplicht een dergelijke verklaring af te geven. Ook rustte op de ontvanger niet de verplichting de inlener te waarschuwen voor het risico dat de uitlener waarschijnlijk zijn belastingschulden niet zou betalen. Het gerechtshof gaf in de verwijzingsuitspraak de aansprakelijkgestelde gelijk voor zover voldoende aannemelijk gemaakt kon worden dat over bepaalde tijdvakken inderdaad uitstel was verleend en op basis daarvan verklaringen omtrent het betalingsgedrag waren afgegeven en ook daadwerkelijk door de aansprakelijkgestelde waren opgevraagd. Bij de bespreking van de maatregelen tot beperking van het aansprakelijkheidsrisico kom ik hier nog op terug.

#### **4 De disculpatiemogelijkheid**

Art. 34 IW 1990 kent een disculpatiebepaling. Die houdt in dat indien aan geen van de betrokken partijen een verwijt gemaakt kan worden met betrekking tot het niet betalen van belasting, geen aansprakelijkstelling plaatsvindt (art. 34 lid 5 IW 1990). Essentieel is daarbij dat ook aan de uitlener geen verwijt gemaakt kan worden.<sup>5</sup> Daar schuilt over het algemeen het probleem bij de toepassing van deze bepaling. Regelmatig doet zich de situatie voor waarin de inlener meent naar eer en geweten aan zijn fiscale en overige verplichtingen ten opzichte van de ontvanger en zijn contractspartij voldaan te hebben en daarom niet aansprakelijk te zijn voor de belastingschulden van die contractspartij. Toch vindt dan aansprakelijkstelling plaats als het niet betalen van de LB/PVV of omzetbelasting wel aan de uitlener te wijten is.<sup>6</sup> In zoverre is de inlenersaansprakelijkheid een zuivere risicoaansprakelijkheidsregeling. Het besef daarvan ontbreekt bij ondernemers nog veel te vaak. Ook in de besproken casus werd een, vergeefs, beroep op de disculpatiebepaling van art. 34 lid 5 IW 1990 gedaan. Daarbij verwees de gemachtigde van A naar het strafrechtelijke beginsel 'geen straf zonder schuld'. Daarmee miskende deze echter dat de aansprakelijkstelling juist niet als sanctie bedoeld is. De rechtbank verwijst in haar afwijzing van het beroep op art. 34 lid 5 IW 1990 slechts naar de tekst van dat artikel en maakt aan de achterliggende gedachte geen woorden vuil. Toch is die gedachte wel van belang. Als de aansprakelijkstelling inderdaad een sanctie op onzorgvuldig gedrag zou zijn, had A wellicht een punt gehad. Het is opvallend dat in de wetsgeschiedenis van de disculpatiebepalingen bijzonder weinig te vinden is over de bedoeling ervan. Verder dan de opmerking dat aansprakelijkstelling niet zal plaatsvinden indien de niet-betaling noch aan de belastingschuldige, noch aan de inlener of hoofdaannemer te wijten is, komt men niet. A contrario kan daaruit worden afgeleid dat de wetgever kennelijk wel een beperking van de aansprakelijkheid voor ogen had, maar dat hij deze heeft willen beperken tot de uitdrukkelijk in de wet geregelde gevallen. Met andere woorden, de aansprakelijkheid is in beginsel onbeperkt en dus een zuivere risicoaansprakelijkheid. Zij wordt alleen als alle betrokken partijen 'schoon' zijn terzijde geschoven.

#### **5 De beperking van het aansprakelijkheidsrisico**

##### *5.1 De G-rekening*

Hoewel er sprake is van een vrijwel zuivere risicoaansprakelijkheid, heeft de inlener wel de mogelijkheid dat risico te beperken en zelfs uit te sluiten. Daartoe is in de wet de mogelijkheid geschapen om een deel van de ter zake van de inlening verschuldigde vergoeding te storten op een geblokkeerde bankrekening van de uitlener, de zogeheten G-rekening. Op die bankrekening is ten behoeve van de ontvanger een pandrecht gevestigd. De uitlener zelf heeft niet de onbeperkte beschikkingsmacht over de G-rekening, maar kan vanaf die rekening alleen bedragen overmaken naar de rekening van de ontvanger of de G-rekening van een andere uitlener waar hij zelf personeel van heeft ingeleend. Er is dan sprake van de in art. 34 lid 2 IW 1990 genoemde doorlening van personeel. In beginsel leidt elke storting door de inlener op de G-rekening van de uitlener op grond van art. 34 lid 3 IW 1990 tot een vermindering van het aansprakelijkheidsrisico van die inlener, en wel tot het gestorte bedrag. Wil die vermindering daadwerkelijk intreden, dan moet wel aan een aantal administratieve voorwaarden voldaan zijn. In de Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004 worden deze administratieve voorwaarden opgesomd. Voor de inlener van belang zijn de bepalingen van art. 6 van de Uitvoeringsregeling. In wezen komt het erop

<sup>5</sup> Hof Amsterdam, MK I, 19 maart 2007, 03/03497, V-N 2007/33.25.

<sup>6</sup> Hof Leeuwarden 14 november 2007, BK 1157/04, V-N 2008/11.20.

neer dat elke betaling moet geschieden aan de hand van een factuur die aan de factuurvereisten van de Wet op de omzetbelasting 1968 voldoet, dat die betaling tot die factuur herleidbaar moet zijn en dat de administratie van de inlener met betrekking tot de inlening duidelijk en volledig moet zijn. Ook moet de inlener de persoonsgegevens en de gewerkte uren van de door hem ingeleende personen administreren. Vooral bij dit laatste vereiste wil er nog wel eens iets verkeerd gaan. Als de urenadministratie niet klopt of ontbreekt, of de identificatie van de werknemers niet reglementair heeft plaatsgevonden, kan de inlener zich niet beroepen op de bevrijdende werking van een storting op de G-rekening van de inlener. De inlener die aan al deze voorwaarden wil voldoen, loopt tegen een volgend probleem op, namelijk de mogelijkheid dat hem vervalste persoonsgegevens worden gepresenteerd. De verantwoordelijkheid voor het controleren van de echtheid van reis- en identificatiedocumenten ligt volledig bij de inlener. Deze zal vaak niet de kennis en de mogelijkheden hebben om een vervalsing van een echt document te onderscheiden. Als de inlener redelijkerwijs aan zijn zorgplicht heeft voldaan, bijvoorbeeld door de echtheidskenmerken van een aangeboden identiteitsbewijs te controleren,<sup>7</sup> kan hem niet worden tegengeworpen dat er toch van een vervalsing sprake was. Bij twijfel dient echter nader onderzoek te worden gepleegd.<sup>8</sup> Als aan alle administratieve voorwaarden is voldaan, is de inlener gevrijwaard voor het bedrag dat op de G-rekening van de uitlener is gestort. Het is echter denkbaar dat dit bedrag lager is dan het bedrag van de openstaande belastingschulden waarvoor de inlener aansprakelijk gesteld wordt. Opnieuw moet in dit verband de nadruk worden gelegd op een adequate administratie van de inlener. Als deze een sluitende urenspecificatie kan overleggen van de door het ingeleende personeel gewerkte uren, kan daarmee een te hoge schatting van de ontvanger effectief bestreden worden. Als die urenspecificatie ontbreekt, wordt de bewijspositie van de inlener een stuk ongunstiger. Dan kan hoogstens nog worden betoogd dat de berekening van de ontvanger kennelijk onredelijk is.<sup>9</sup>

### 5.2 *De wettelijke bewaartermijn*

In de besproken casus had A na afloop van de wettelijke bewaartermijn van zeven jaar haar administratie vernietigd. In de beroepsprocedure beriep zij zich vervolgens op bewijsnood. De rechtbank legde het risico voor die bewijsnood mijns inziens terecht bij A, nu niets haar hoefde te weerhouden om de administratie langer dan zeven jaar te bewaren. Bovendien was de hele administratie in 2004 door de FIOD in beslag genomen. Van die, kennelijk deels papieren, administratie zijn door de Belastingdienst kopieën gemaakt voordat zij in 2005 werd teruggegeven. A heeft deze kopieën kunnen raadplegen, zodat de rechtbank het beroep op bewijsnood zowel op materiële als op formele gronden kon afwijzen. De kwestie van de bewaartermijn is overigens in beginsel wel problematisch en kan dat in de toekomst nog meer worden. Nu al geldt dat de Belastingdienst bij buitenlands vermogen en inkomen tot twaalf jaar terug kan navorderen.<sup>10</sup> Als het momenteel aanhangige wetsvoorstel Vereenvoudiging formeel verkeer belastingdienst<sup>11</sup> zou worden aangenomen, gaat die twaalfjaarstermijn bij kwade trouw van de belastingplichtige ook in binnenlandse situaties gelden. In beide situaties is de navorderingstermijn dus vijf jaar langer dan de wettelijke bewaartermijn die geldt voor de administratie. Het lijkt verstandig om die wettelijke bewaartermijn dan inderdaad als minimum te beschouwen en, zeker als de administratie digitaal wordt bewaard, te wachten met vernietigen totdat die administratie elk potentieel belang heeft verloren.

### 5.3 *SNA-geregistreerde uitleners*

Sinds 1 juli 2012 kan bij uitlening door NEN 4400.1<sup>12</sup> gecertificeerde uitleners die geregistreerd staan bij de Stichting Normering Arbeid (SNA) volledige vrijwaring tegen aansprakelijkheid worden bereikt door 25% van de overeengekomen vergoeding (inclusief btw) op de G-rekening van die

<sup>7</sup> Een handleiding daartoe kan onder andere worden gevonden op: <[www.identiteitsdocumenten.nl/](http://www.identiteitsdocumenten.nl/)>.

<sup>8</sup> Zie bijv. Rb. Den Haag 28 september 2010, ECLI:NL:RBSGR:2010:BO1078, AWB 09/4991 IW, overweging 4.9.

<sup>9</sup> Rb. Zeeland-West-Brabant 21 november 2014, ECLI:NL:RBZWB:2014:8358, AWB 14/847, overwegingen 4.4.1 en 4.4.2.

<sup>10</sup> Art. 16 lid 4 AWR.

<sup>11</sup> Kamerstukken II 2012/13, 33714, ingediend op 30 augustus 2013.

<sup>12</sup> Zie <[www.nen.nl/web/Actueel/NEN-440022008-nl.htm](http://www.nen.nl/web/Actueel/NEN-440022008-nl.htm)>.

uitlener te storten.<sup>13</sup> Dat lijkt een betrekkelijk gering percentage ten opzichte van de werkelijk met een uitlening samenhangende LB/PVV en omzetbelastingsschulden. Die zullen eerder in de richting van 50% van de overeengekomen vergoeding tenderen.<sup>14</sup> Het lage percentage valt te verklaren door de strenge eisen die gesteld worden aan de NEN-normering en de registratie bij SNA. Hoe het ook zij, de mogelijkheid volledig te worden gevrijwaard van aansprakelijkstelling moet iedere ondernemer aanspreken. Dat daartoe in zee moet worden gegaan met een geregistreerd uitzendbureau kan wellicht tot hogere initiële kosten leiden, maar de zekerheid dat met de betaling van 25% van de nota van dat uitzendbureau op de G-rekening ook daadwerkelijk alle kosten voor nu en voor de toekomst zijn voldaan, kan op termijn van grotere waarde blijken.

#### 5.4 *Wanneer geen G-rekening?*

In de sfeer van de uitlening van personeel kent de Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid een belangrijke beperking. Een G-rekeningovereenkomst wordt door de ontvanger namelijk alleen gesloten met de uitlener die zijn bedrijf uitsluitend of nagenoeg uitsluitend maakt van het tegen vergoeding uitlenen van personeel. In alle situaties waarin dus slechts incidenteel sprake is van uitlening van personeel kan geen gebruik worden gemaakt van de G-rekening. Daarmee is in die gevallen elke mogelijkheid van volledige vrijwaring van het aansprakelijkheidsrisico afgesneden. Of dat in de praktijk bezwaarlijk is, valt moeilijk te beoordelen. Dat incidentele uitlening regelmatig plaatsvindt, is echter duidelijk. In de jurisprudentie heb ik geen voorbeelden aangetroffen van procedures die gevoerd zijn over aansprakelijkstelling in dergelijke gevallen. Wel wordt momenteel de discussie gevoerd over de vraag of het wenselijk zou zijn ook voor zzp'ers de mogelijkheid te scheppen een G-rekening te openen. Die discussie wordt echter niet gevoerd binnen het kader van de inlenersaansprakelijkheid, maar binnen het kader van de ketenaansprakelijkheid van art. 35 IW 1990. Daarmee valt zij buiten de reikwijdte van dit artikel.

#### 5.5 *De verklaring omtrent het betalingsgedrag*

In de besproken casus wordt nergens verwezen naar de verklaring omtrent het betalingsgedrag, zodat aangenomen mag worden dat A deze niet bij U heeft opgevraagd. In de praktijk gebeurt dat wel vaak, waarna de inlener bij zogenaamde 'schone verklaringen' meent gedekt te zijn tegen toekomstige aansprakelijkstellingen. Dat is onjuist. Zoals in de Leidraad Invordering in paragraaf 35.12.1 nadrukkelijk wordt verklaard, is ook een schone verklaring geen garantie dat de belastingplichtige uitlener of onderaannemer alle materieel verschuldigde belasting heeft betaald. De verklaringen zien slechts op de bedragen die zijn aangegeven of nageheven. Als de uitlener dus al dan niet bewust te lage aangiftes indient en deze keurig op tijd betaalt, zal een schone verklaring worden afgegeven. Dat is slechts anders als de ontvanger ervan op de hoogte is dat de inspecteur het voornemen heeft na te gaan heffen.

Terugkomend op wat in dit artikel eerder is geschreven over de werking van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, wijs ik nogmaals op de van de ontvanger geëiste zorgvuldigheid bij de afgifte van de verklaringen omtrent het betalingsgedrag. Als een schone verklaring wordt afgegeven, terwijl eigenlijk een zogenaamde voorbehoudverklaring op haar plaats was geweest, wordt de suggestie gewekt dat de uitlener aan al zijn verplichtingen voldaan heeft. In feite is dan echter sprake van uitstel van betaling in verband met ingediend bezwaar of beroep, of van een lopende betalingsregeling waar de uitlener zich ook aan houdt. Als er een betalingsregeling is getroffen waar de uitlener zich niet aan houdt, mag de ontvanger in het geheel geen verklaring afgeven. Ook als bekend is dat er een achterstand is bij de normale betaling van omzetbelasting of LB/PVV mag dat natuurlijk niet. Gebeurt dat toch, en heeft de inlener de relatie met de uitlener voortgezet in het vertrouwen dat de lopende verplichtingen werden voldaan, dan kan de inlener zich tegen aansprakelijkstelling verweren met een beroep op schending van het zorgvuldigheidsbeginsel. De bewijslast aangaande het door de verklaringen opgewekte vertrouwen ligt bij de inlener. In de eerder aangehaalde uitspraak van Gerechtshof Arnhem<sup>15</sup> werd de aansprakelijkheid weliswaar verminderd, maar alleen voor de tijdvakken waarvoor de inlener aantoonbaar verklaringen omtrent het betalingsgedrag bij de uitlener

<sup>13</sup> Leidraad Invordering, par. 34.6.1.

<sup>14</sup> 21% omzetbelasting plus van het resterende bedrag 40% LB/PVV lijkt een reële inschatting.

<sup>15</sup> Hof Arnhem 2 november 2010, ECLI:NL:GHARN:2010:BO4498, 08/00610.

had opgevraagd. Omdat het tijdvak voor de LB/PVV een maand is, betekent dit dat de inlener elke maand opnieuw een verklaring moet opvragen om enigszins gedekt te zijn. Het gerechtshof heeft naar mijn mening in feite niet zozeer beoordeeld of de ontvanger zorgvuldig heeft gehandeld, maar eerder of de aansprakelijkgestelde te goeder trouw mocht afgaan op de verklaringen omtrent het betalingsgedrag. Het verwijzingsarrest geeft hier overigens ook wel aanleiding toe. Ik meen echter toch dat het gerechtshof, in navolging van de Hoge Raad, een te strenge norm heeft aangelegd, omdat een verklaring die op enig moment wordt afgegeven alle tot dat moment ontstane betalingsverplichtingen betreft. De verklaring heeft in zoverre terugwerkende kracht. Dan zou een ten onrechte op enig moment afgegeven schone verklaring in ieder geval voor de gehele daarvoor liggende periode het vertrouwen moeten wekken dat aan de betalingsverplichtingen is voldaan. Als de onjuistheid van die verklaring te wijten is aan onzorgvuldigheid van de ontvanger, zou dat dan ook voor die hele periode in het voordeel van de aansprakelijk gestelde inlener moeten werken. Een en ander laat echter onverlet dat geen enkele verklaring omtrent het betalingsgedrag de inlener vrijwaart tegen aansprakelijkstelling voor niet-aangegeven bedragen waarvan de fiscus op het moment van afgifte van de verklaring niet op de hoogte is. Bij frauduleuze uitleners zijn dat juist over het algemeen de grote schadeposten voor de ontvanger. Als immers opzettelijk te weinig wordt aangegeven, zal de ondernemer de bedragen die zo worden bespaard niet ergens wegzetten waar de ontvanger er eenvoudig beslag op kan leggen. Bij naheffing is verhaal bij de uitlener dan onmogelijk en zal juist voor die bedragen al snel aansprakelijkstelling van de inlener volgen.

#### *5.6 Andere methodes om het aansprakelijkheidsrisico te beperken*

Naast de storting op de G-rekening en het opvragen van verklaringen omtrent het betalingsgedrag zijn of waren nog twee andere methodes van risicobeperking populair.

De eerste is de rechtstreekse storting op de rekening van de ontvanger. Per 1 januari 2016 is de beleidsmatig sinds jaar en dag toegestane informele rechtstreekse storting onmogelijk geworden doordat de desbetreffende bepalingen in de Leidraad Invordering vervallen zijn. Daarmee is een bespreking van die methode hooguit nog van historisch belang en zal ik haar hier achterwege laten. De tweede methode is het door een externe accountant laten beoordelen van de fiscale positie van de uitlener. Naar verluidt is het in bepaalde branches gebruikelijk om de externe accountant zo'n verklaring te laten opstellen over de fiscale positie van zijn klanten. Daar ontleent men dan het vertrouwen aan dat aan alle fiscale verplichtingen is voldaan. Het zal na lezing van het voorgaande duidelijk zijn dat men aan zo'n verklaring bij de bestrijding van een aansprakelijkstelling niet veel heeft. Weliswaar is ze vormvrij en betrekkelijk kosteneffectief, maar ze ontbeert elke formele rechtskracht. Dan heeft men nog meer aan de door de ontvanger afgegeven verklaring omtrent het betalingsgedrag. De accountantsverklaring kan naast de verklaring van de ontvanger nog wel toegevoegde waarde hebben als het gaat om de vraag of de gedane aangiftes juist en volledig zijn. De ontvanger heeft daar geen inzicht in en verklaart er, zoals we gezien hebben, dus ook niets over. De accountant heeft dat inzicht als het goed is wel. In die zin wordt de informatie die de inlener over zijn wederpartij krijgt vollediger en betrouwbaarder. Dat kan nuttig zijn bij de beslissing of een bestaand contact moet worden voortgezet of afgebroken. Aansprakelijkstelling voor schulden uit het verleden voorkomt men er echter niet mee.

## **6 Samenvatting en conclusie**

De aansprakelijkheid van de inlener van personeel voor loon- en omzetbelasting- en premieschulden van een uitlener is een vrijwel zuivere risicoaansprakelijkheid. Deze is in de tijd in beginsel onbeperkt. Het enkele tijdsverloop tussen het opleggen van een naheffingsaanslag en het moment van aansprakelijkstelling maakt die laatste niet onrechtmatig.

De goede trouw van de inlener disculpeert hem niet. Alleen als de niet-betaling noch aan de inlener, noch aan de uitlener te wijten is, kan een beroep op art. 34 lid 5 IW 1990 slagen. De goede trouw van de inlener speelde wel een rol in het bijzondere geval waarin de rechter de aansprakelijkheid beperkte vanwege onzorgvuldig handelen van de ontvanger. Daar werd eens te meer duidelijk dat een volledige en sluitende administratie met betrekking tot de inlening van personeel van grote waarde kan zijn. De aansprakelijkheid werd immers slechts beperkt voor die tijdvakken waarvoor in de administratie van de aansprakelijkgestelde nog verklaringen omtrent het betalingsgedrag van de uitlener aanwezig



waren. Ook als het gaat om de toerekening van gewerkte uren aan ingeleend personeel is een sluitende administratie van groot belang.

De verklaring omtrent het betalingsgedrag en de verklaring van een externe accountant over de fiscale positie van de uitlener geven wel een indicatie, maar geen enkele zekerheid met betrekking tot het aansprakelijkheidsrisico. De ontvanger is niet verplicht een inlener te wijzen op het risico dat een uitlener in een concreet geval zijn belastingschulden waarschijnlijk niet zal kunnen betalen. Zolang hij handelt volgens de instructies van de Leidraad Invordering kan hem geen onzorgvuldigheid worden verweten. Dat geldt ook voor de afgifte van verklaringen omtrent het betalingsgedrag, mits die overeenstemmen met de formele werkelijkheid.

De conclusie moet luiden dat tegen een aansprakelijkstelling op grond van art. 34 IW 1990 weinig valt te ondernemen als geen stortingen op een G-rekening zijn gedaan. Als die stortingen wel zijn gedaan en aan alle bijkomende administratieve verplichtingen is voldaan, wordt het aansprakelijkheidsrisico beperkt met het gestorte bedrag. Bij gecertificeerde en geregistreerde uitzendbureaus is storting van 25% van de uitleenvergoeding voldoende voor volledige vrijwaring. Het ontbreken van een G-rekening zou voor de inlener eigenlijk altijd een alarmsignaal moeten zijn. Ofwel de uitlener kan zo'n rekening niet openen omdat de ontvanger daar geen toestemming voor geeft, ofwel de uitlener wil dat zelf niet. Zelfs als wel op een G-rekening is gestort, moet de inlener ervoor zorgen dat aan alle administratieve eisen is voldaan. Het inlenen van personeel bevrijdt de ondernemer dus van een aantal zorgen, maar hij krijgt daar nieuwe voor in de plaats. Bewustheid van de fiscale risico's is de eerste stap naar beperking van die risico's. Hopelijk heeft dit artikel bijgedragen aan die bewustwording.