

Werkzaam op het gebied van loonheffing en sociale verzekeringen, houden wij ons vooral bezig met de verloning. Wat is belast loon, welke tabel is van toepassing en hoe controleren wij dat hetgeen gedaan is, ook volledig, tijdig en juist is? Dan is het goed om de vraag te stellen of dit allemaal wel moet. Met andere woorden: wie is inhoudingsplichtig?

MR. J.R. (REMKO) HESSE, ADVISEUR LOONHEFFINGEN BIJ FOSETI BV

## INHOUDINGSPLICHT

# Wie is inhoudingsplichtig?

Onder andere recente uitspraken en de discussies rondom de zzp'er als werknemer zijn aanleiding om weer eens bij de vraag stil te staan wie inhoudingsplichtig is. Voor de definities van de inhoudingsplichtige werkgever kijk ik in eerste instantie in de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB) en de Wet financiering sociale verzekeringen (WFSV). De Wet LB kent zowel een echte inhoudingsplichtige als een 'fictieve' inhoudingsplichtige. De echte inhoudingsplichtige is kort gezegd:

- degene tot wie een of meer personen in dienstbetrekking staan;
- degene die aan een of meer personen loon verstrekt uit een vroegere dienstbetrekking;
- degene die ingevolge een aanspraak die niet tot het loon behoort uitkeringen of verstrekkingen doet.

In de eerste situatie moet vooral gedacht worden aan de werkgever en in de tweede en derde situatie aan een uitkeringsinstantie, zoals een pensioenfonds, verzekeraar of het UWV. Voor deze bijdrage leg ik de focus bij de werkgever.

### WFSV

De WFSV is de overkoepelende wet die letterlijk de financiering van de sociale verzekeringen re-

gelt. Daarbij gaat het om de volksverzekeringen en de werknemersverzekeringen. De WFSV kent het begrip inhoudingsplichtige niet, maar gaat uit van de (overheids)werkgever zoals omschreven in de diverse sociale-verzekeringswetten. De werkgever is de premieplichtige voor de sociale verzekeringen (heffing over het bruto loon), waar de werknemer de premieplichtige is voor de volksverzekeringen (door inhouding op het loon door de inhoudingsplichtige).

### WET LB

Om als werkgever, en dus inhoudingsplichtige, te kwalificeren moet er ook een werknemer zijn. Een werknemer is iemand die 'tot een inhoudingsplichtige in privaat- of publiekrechtelijke dienstbetrekking staat' (artikel 2 Wet LB). Daarmee zijn deze twee onlosmakelijk met elkaar verbonden als er een dienstbetrekking is.

Het begrip privaatrechtelijke dienstbetrekking staat niet in de Wet LB maar in het Burgerlijk Wetboek (BW): 'De arbeidsovereenkomst is de overeenkomst waarbij de ene partij, de werknemer, zich verbindt in dienst van de andere partij, de werkgever, tegen loon gedurende zekere tijd arbeid te verrichten' (artikel 7:610 BW).

En om het compleet te maken: de publiekrechtelijke dienstbetrekking is gebaseerd op de aanstelling volgens de ambtenarenwet. Voor mijzelf vat ik het vaak samen als de twee partijen die samen een overeenkomst van arbeid aangaan (ik kom hier nog op terug).

### FICTIEVE INHOUDINGSPLICHTIGE

Bij een fictieve dienstbetrekking is er ook sprake van een overeenkomst tussen twee partijen. Omdat de gezagsverhouding (in dienst van) bij de fictieve dienstbetrekking ontbreekt, is er geen sprake van een arbeidsovereenkomst en is er ook geen inhoudingsplichtige. De wetgever heeft dit opgelost door de fictieve inhoudingsplichtige te introduceren ('Als degene tot wie de dienstbetrekking bestaat, wordt beschouwd ...'). Bij aannemers van werk is dit bijvoorbeeld de aanbesteder; bij de bestuurder van een beursgenoteerde vennootschap is het die vennootschap. Voor de premieheffing is er de fictieve werkgever ('Als werkgever wordt mede beschouwd ...').

### INHOUDINGSPLICHTIGE GEVESTIGD IN HET BUITENLAND

De inhoudingsplichtige moet in Nederland gevestigd zijn. Dat betekent dat een werkgever in (bijvoorbeeld) Frankrijk geen inhoudingsplichtige is in Nederland. De uitzondering daarop is de werkgever die een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger heeft in Nederland. Is dat het geval, dan is er ook sprake van een werkgever voor de WFSV. Een vaste vertegenwoordiger of vaste inrichting is bijvoorbeeld 'een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onder-



neming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend'. Geen vaste inrichting is bijvoorbeeld het 'gebruikmaken van inrichtingen, uitsluitend voor opslag, uitstalling of aflevering van aan de belastingplichtige toebehorende goederen of koopwaar'.

Andere uitzonderingen die wel inhoudingsplicht opleveren, zijn:

- het hebben van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden als deze langer dan twaalf maanden bestaan;
- meer dan dertig dagen aaneengesloten werken in het Noordzeewingebied;
- een buitenlands uitzendbureau (verlenen van tussenkomst tussen de uitzendkracht die in Nederland werkt en degene voor wie wordt gewerkt).

Tot zover een stukje theorie. Hoe het werkt in de praktijk, bespreek ik aan de hand van een drietal uitspraken.

### LOON VAN DERDEN

Een inlener van uitzendkrachten stelt bestelauto's beschikbaar aan deze uitzendkrachten. Er blijkt dat privégebruik niet is verboden, er is geen kilometeradministratie bijgehouden en uit de administratie van de inlener blijken onlogische tankbeurten, boetes en parkeerkosten. Ook zijn de bestelbussen niet zodanig ingericht en/of vies, dat privégebruik niet mogelijk is. De Belastingdienst legt een naheffingsaanslag op bij de inlener. De Rechtbank en het Hof concluderen dat er sprake is van loon. De vraag is dan of de inlener terecht

als inhoudingsplichtige is aangemerkt voor dit loon. Het Hof Den Haag (28 januari 2021) zegt daarover: 'Voor uitzendkrachten geldt dat als dienstbetrekking wordt beschouwd de arbeidsverhouding van degene die door tussenkomst van degene tot wie de arbeidsovereenkomst bestaat, persoonlijk arbeid verricht ten behoeve van een derde. De formele dienstbetrekking bestaat aldus tot belanghebbende (auteur: dat is de uitlener), zodat deze als werkgever wordt aangemerkt (...).' Op basis van de verdere feiten wordt geconcludeerd dat het aannemelijk is dat de uitlener weet dat sprake is van de terbeschikkingstelling, maar ook dat dit besloten ligt in de (mondelinge) in/uitleenovereenkomst. Kortom, er is sprake van loon van derden waar de inhoudingsplichtige/werkgever (de uitlener) weet van heeft en dus in de loonadministratie rekening mee moet houden. Hoewel het geen vraag was waar de rechter zich over moest buigen, wil ik het volgende nog benoemen. Naast de bestuurders van de bestelauto's zijn er ook uitzendkrachten die meerijden. Zou de werkgever (de uitlener) dit meerijden verzorgen, dan is voor hen sprake van onbelast 'vervoer vanwege de inhoudingsplichtige'. Nu doet de inlener dat en een vraag kan zijn of daarmee de betreffende gerichte vrijstelling wel of niet van toepassing is. Het antwoord is dat deze gerichte vrijstelling wel van toepassing is. Ter toelichting, de werkgever moet het loon verwerken in de loonadministratie als ware hij de verstrekker van het loon. Dat betekent dat hij ook rekening kan houden met de bestaande vrijstellingen en de vrije ruimte binnen de werkkostenregeling.

Wie inhoudingsplichtige is voor de loonbelasting, is ook werkgever voor de sociale verzekeringen

In de praktijk zie ik uitendkrachten die bij de uitlener, waarvoor zij werkzaamheden verrichten, opleidingen volgen. Voor deze opleidingen zijn de gerichte vrijstellingen voor scholing van toepassing, mits voldaan wordt aan de eis dat er sprake is van een opleiding voor het huidige of een toekomstig beroep. Uiteraard moet dit dan bezien worden vanuit de uitlener, dat is immers de formele inhoudingsplichtige.

### 'INHOUDINGSPLICHTIGE' FORMEEL BEGRIJF

Een stichting exploiteert een zorgbureau, waarbij zorg verleend wordt aan cliënten met een persoonsgebonden budget. Meneer Janssen (niet zijn werkelijke naam) is zowel voorzitter, secretaris als penningmeester van het bestuur van de stichting, alsmede de leidinggevende. Bij een boekenonderzoek constateert de Belastingdienst dat de stichting als transparant moet worden aangemerkt: Janssen kon feitelijk over het vermogen van de stichting beschikken. Dat betekent dat de stichting niet belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting en dat het resultaat (de winst) volledig toegerekend wordt aan meneer Janssen en daarmee belast in de Inkomstenbelasting.

De stichting heeft drie werknemers in de loonadministratie opgenomen en daarnaast betalingen gedaan aan drie andere personen. De Belastingdienst is van mening dat ook deze laatste drie personen in dienstbetrekking staan tot de stichting en legt hiervoor naheffingsaanslagen op aan de stichting als zijnde de inhoudingsplichtige. De stichting stelt dat, nu zij transparant is voor de vennootschapsbelasting, de gezagsverhouding niet bestaat met de stichting, maar met meneer Janssen.

Rechtbank en Hof maken korte metten met deze stelling. Volgens de rechtbank moet voor elke belastingsoort apart worden bepaald wie belastingplichtige of inhoudingsplichtige is. De rechtbank schrijft: '(...) Dat eiseres [auteur: de stichting] voor de belasting over het resultaat als transparant wordt gezien, wil dus nog niet zeggen dat zij voor toepassing van de loonbelasting geen realiteitswaarde heeft en niet (langer) kan worden aangemerkt als inhoudingsplichtige. De werkgever van het personeel is inhoudingsplichtige voor de loonbelasting. In dit geval (...) heeft de werkrelatie altijd bestaan met eiseres. Eiseres heeft de overeenkomsten met het personeel gesloten en zich gedragen als werkgever.'

Het Hof Arnhem-Leeuwarden (19 maart 2021) stelt het nog iets scherper en stelt zichzelf de vraag of de stichting zelfstandige betekenis heeft en daarom niet vereenzelvigd moet worden met Janssen. Is dat het geval, dan is de stichting de inhou-

dingsplichtige. Het antwoord is dan ietwat teleurstellend, want het is bijna niet gemotiveerd. Volgens het Hof verzet het systeem van de Wet LB zich tegen het automatisch overnemen van de transparantie van de stichting. En beslist vervolgens dat de stichting, naast de drie vermeende werknemers, ook andere werknemers in dienst heeft en (daarom) als inhoudingsplichtige voor alle werknemers heeft te gelden.

### PARTIJEN BIJ DE (ARBEIDS)OVEREENKOMST

Ik zou nog terugkomen op de twee partijen betrokken bij de (arbeids)overeenkomst. De discussie of een zzp'er feitelijk in dienstbetrekking zijn of haar werkzaamheden verricht, is iets waar de fiscalist loonheffingen zich regelmatig mee bezighoudt. Daar horen vragen bij als: 'Is er een goede opdrachtomschrijving?', of: 'Is het de invulling van een functie?' Is de conclusie dat de tijdelijke opdracht niet door een zzp'er vervuld kan worden, dan wordt er geen zzp'er ingezet of zal deze in dienst treden bij de opdrachtgever of een tussenpersoon.

Anders is het als de zzp'er in dienstbetrekking is bij zijn of haar bv (de directeur-groootaandeelhouder ofwel dga). Er is dan immers een (fictieve) dienstbetrekking tussen zzp'er en bv en er is een contract tussen bv en opdrachtgever. Voor de sociale verzekeringen heeft de wetgever er bewust voor gekozen om deze dienstbetrekking uit te sluiten van de premie- en verzekeringsplicht. Om dit op te lossen, en toch te komen tot een dienstbetrekking tussen deze zzp'er met bv en de opdrachtgever, toetst de Belastingdienst alsof de bv transparant is, terwijl in de praktijk de bv zeer reëel is en – zoals in de casus van de stichting – zelfstandige betekenis heeft.

Denk bijvoorbeeld aan aansprakelijkheid, het voeren van een (loon)administratie, het uitreiken van facturen of de contractspartij bij investeringen. De casus van de stichting sterkt mij in de gedachte dat een van de elementen voor de dienstbetrekking bij de zzp'er met bv ontbreekt: de overeenkomst tussen de natuurlijke persoon en opdrachtgever. Daarom herhaal ik de woorden van de rechtbank: 'In dit geval (...) heeft de werkrelatie altijd bestaan met eiseres [auteur: de stichting]. Eiseres heeft de overeenkomsten met het personeel gesloten en zich gedragen als werkgever.'

### SAMENWERKENDE PAKKETBEZORGERS

In een andere casus werken pakketbezorgers samen in een vof. De basis van een vof is een samenwerkingsovereenkomst (contract) tussen vennoten, waaruit de rechten en plichten over en weer blijken en er tevens sprake moet zijn van een zekere gelijkwaardigheid. Dat betekent dat het kenmerk van de dienstbetrekking – de gezagsverhouding – ont-

breekt in de verhoudingen tussen vennoten. Volgens de Belastingdienst, en ook de Rechtbank en het Hof, blijkt echter uit de feiten en omstandigheden en tevens uit het daadwerkelijke vennootschapscontract dat deze gelijkwaardigheid er in deze zaak niet is. Er is bijvoorbeeld één vennoot die alles bepaalt en hij is ook de enige die beschikt over de vereiste vervoersvergunning. Ook wisselde het aantal vennoten door de jaren heen fors, zonder dat men dit van elkaar wist, wat niet past bij een reële vof. De conclusie is dus dat er geen sprake is van winst uit onderneming voor de individuele vennoten.

In deze zaak voor het Hof Arnhem-Leeuwarden (25 augustus 2020) gaat het om een aanslag inkomstenbelasting. De vennoot claimt ondernemersfaciliteiten (zoals de zelfstandigenaftrek). De Belastingdienst weigert deze echter. Terecht, volgens Rechtbank en Hof. Vervolgens beantwoorden zij niet de vraag of er sprake is van resultaat uit overige werkzaamheden of loon uit dienstbetrekking.

Dat is spijtig, want op deze manier worden er geen premies werknemersverzekeringen geheven, noch zijn de pakketbezorgers verzekerd en dat is toch de bedoeling van de Wet DBA. Ook blijft de vraag onbeantwoord wie dan inhoudingsplichtige is. Ik zet mijn kaarten op die ene vennoot die alles bepaalt, waarbij ik wil opmerken dat in een eerdere zaak de vof als fictieve inhoudingsplichtige is aangemerkt. Het Hof bepaalde daar dat de gelijkgesteldenregeling – een van de fictieve dienstbetrekkingen – van toepassing was. De feiten en omstandigheden van het geval zullen dit uiteindelijk bepalen.

### TOT BESLUIT

Wie inhoudingsplichtige is voor de loonbelasting, is ook de werkgever voor de sociale verzekeringen. Meestal wordt hierbij geredeneerd vanuit het begrip 'dienstbetrekking'. Is er een (arbeids)overeenkomst tussen twee partijen, dan kan de een werknemer zijn en de ander werkgever en inhoudingsplichtige.

Of dit ook daadwerkelijk het geval is, wordt bepaald door de duiding van alle relevante feiten en omstandigheden van de situatie.

*Hof Den Haag, 28 januari 2021, zaaknummers BK-19/00693 en ECLI:NL:GHDHA:2021:51*

*Hof Arnhem-Leeuwarden, 19 maart 2021, zaaknummers 19/01068 en ECLI:NL:GHARL:2021:2186*

*Hof Arnhem-Leeuwarden, 25 augustus 2020, zaaknummers 18/01256 en ECLI:NL:GHARL:2020:6617*