

Inhoudsopgave

5.1	Inleiding	3
5.2	Interpretatie dienstbetrekking vóór en na 2006	7
5.2.1	Werknemer, werkgever, territorialiteit	7
5.2.2	Klassieke benadering dienstbetrekking.....	9
5.2.3	Overgang naar fiscaal regime van rechtsbescherming.....	11
5.3	Interpretatie ‘normale’ tussenkomstsituaties vóór en na 2006	14
5.3.1	Inleiding.....	14
5.3.2	Klassieke benadering.....	15
5.3.3	Consequenties fiscaal regime van rechtsbescherming.....	19
5.3.4	Conclusie	23
5.4	Concernwerkgeverschap.....	24
5.4.1	Inleiding.....	24
5.4.2	Medewerkgeverschap in de klassieke jurisprudentie van de CRvB.....	25
5.4.3	Doorprikken personeelsvennootschap in de klassieke jurisprudentie	29
5.4.4	Consequenties fiscaal regime van rechtsbescherming.....	30
5.4.5	Schijnhandeling.....	31
5.4.6	Fraus legis	35
5.4.7	Beschouwing	37
5.5	Beoordeling en ficties vestigingsplaats.....	44
5.5.1	Inleiding	44
5.5.2	Materiële beoordeling vestigingsplaats	45
5.5.3	Vaste vertegenwoordiger en vaste inrichting	48
5.6	Aansprakelijkheden voor premies in het concern.....	49
5.6.1	Inleiding.....	49
5.6.2	Inlenersaansprakelijkheid.....	52
5.6.3	Aansprakelijkheid voor in het buitenland gevestigde rechtspersonen	57
5.6.4	Bestuurdersaansprakelijkheid van commerciële rechtspersonen	57
5.6.5	Aansprakelijkheid voor aansprakelijkheidsschulden	63
5.6.6	(Mede-)werkgeverschap en de hoofdelijke aansprakelijkheden	64

5.6.7 Beschouwing..... 66

5 Concernwerkgeverschap in de werknemersverzekeringen

5.1 Inleiding

Bij de discussie over de vraag wie werkgever is in het concern gaat het in het algemeen over de achterliggende vraag in hoeverre verhinderd kan worden dat door de inschakeling van een personeelsvennootschap als werkgever de billijke toepassing van bepaalde rechtsnormen wordt omzeild. De tewerkstelling van personeel door een personeelsvennootschap aan een werkmaatschappij is in de sfeer van de werknemersverzekeringen niet direct problematisch. Het bestaan van een (eventuele) uitzendovereenkomst of arbeidsovereenkomst met een personeelsvennootschap in plaats van een arbeidsovereenkomst met een werkmaatschappij doet in beginsel namelijk niet af aan de rechten die het personeel aan de verplichte werknemersverzekeringen kan ontleen. Wanneer sprake is van een arbeidsovereenkomst (dienstbetrekking), leidt dat immers naar Nederlands recht tot verzekerings- en premieplicht voor de werknemersverzekeringen. Er zijn echter situaties denkbaar waarin de inschakeling van personeelsvennootschappen in de sfeer van de werknemersverzekeringen wel als verdacht of ongewenst kan worden aangemerkt. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer de inschakeling van rechtspersonen als (beoogd) gevolg heeft, dat de Nederlandse verzekerings- en premieplicht wordt omzeild. Dat kan bijvoorbeeld aan de orde zijn bij tewerkstelling van buiten Nederland woonachtige werknemers aan een Nederlandse moedervernootschap door een buiten Nederland gevestigde dochtervennootschap. Een andere uitzondering vormt de situatie dat (met) de inschakeling van een personeelsvennootschap niet zozeer wordt (beoogd te) ontkomen aan het bestaan van een verzekerings- en premieplichtige arbeidsrelatie, maar aan de aansprakelijkheid voor de premies werknemersverzekeringen, bijvoorbeeld door de inschakeling van een personeelsvennootschap waarop beperkt of geen verhaal mogelijk is.

Het Nederlandse wettelijke systeem ter beoordeling van de verzekerings- en premieplicht kent verschillende instrumenten die kunnen worden ingezet bij de

bestrijding van de ongewenste gevolgen van de inschakeling van een personeelsvennootschap in concernverband. Ten eerste kan worden gewezen op de mogelijkheden die de interpretatie van de dienstbetrekking door de socialeverzekeringsrechter bieden. De Centrale Raad van Beroep (CRvB) - tot 2006 de hoogste rechter in kwesties omtrent de verzekerings- en premieplicht voor de werknemersverzekeringen - hield er een zogenoemde materiële benadering van de dienstbetrekking op na. Deze benadering (hierna: klassieke benadering) maakte het mogelijk bij vormen van terbeschikkingstelling van personeel in concernverband een vorm van 'medewerkgeverschap' te aanvaarden. Dit medewerkgeverschap kon bij internationale terbeschikkingstelling van personeel leiden tot de vaststelling van verzekerings- en premieplicht voor de werknemersverzekeringen en leidde bovendien tot een uitbreiding van de verhaalsmogelijkheden in geval van niet-betaling van de premies.

Sinds 1 januari 2006 geldt echter als gevolg van de Wet Financiering Sociale Verzekeringen (WSFV) een (grotendeels) fiscaal regime van rechtsbescherming als het gaat om de uitleg van het begrip dienstbetrekking in de werknemersverzekeringen. Sinds het arrest De Gouden Kooi is duidelijk, dat bij de beoordeling van de vraag of sprake is van privaatrechtelijke dienstbetrekking, aangesloten wordt bij de door de Hoge Raad voor de uitleg van de arbeidsovereenkomst in het Burgerlijk Wetboek (BW) voorgeschreven benaderingswijze.¹ Voorts is van belang, dat de figuur van het medewerkgeverschap van rechtspersonen door de (belastingkamer van de) Hoge Raad niet (expliciet) is aanvaard. Een en ander leidt tot vragen over de ruimte die de socialeverzekerings- en fiscale rechter (thans) hebben om door middel van de interpretatie van de dienstbetrekking door ongewenste constructies met personeelsvennootschappen heen te prikken.

Naast het feit dat de interpretatie van de dienstbetrekking het mogelijk maakt een ander dan de 'papieren werkgever' als (mede-)werkgever aan te merken, bevatten het socialezekerheids- en fiscale recht ook nog andere mogelijkheden om de ongewenste gevolgen van de inschakeling van rechtspersonen in concernverband te redresseren. In fiscalibus kunnen bijvoorbeeld (ook) de methoden *fraus legis* en *simulatie* worden ingezet om te komen tot een doelmatige belastingheffing. Gelet op de ruimte die de

¹ HR 25 maart 2011, ECLI:NL:HR: BP3887, RSV 2011/166, m.nt. van den Berg, AR-commentaar J.P.H. Zwemmer 0232.

interpretatie van de dienstbetrekking thans biedt, rijst de vraag welke (aanvullende of beperkende) betekenis deze leerstukken kunnen hebben bij het doorprikken van schijnconstructies met rechtspersonen in concernverband. Deze vraag klemt des te meer, wanneer de interpretatie van de dienstbetrekking (thans) onvoldoende mogelijkheden biedt recht te doen aan doel en strekking van de wettelijke systematiek inzake de beoordeling van de dienstbetrekking.

Verder bevatten de werknemersverzekeringswetten ook specifieke instrumenten die rekening houden met de 'maatschappelijke of economische realiteit' achter het 'juridische' verschijnsel van 'rechtspersoon'. In gevallen waar buitenlandse rechtspersonen als werkgever worden ingeschakeld teneinde te ontkomen aan de Nederlandse verzekerings- en premieplicht voor de werknemersverzekeringen, zou in voorkomende gevallen de in artikel 2, lid 1 ZW voorgeschreven materiële beoordeling van de vestigingsplaats van de rechtspersoon- werkgever uitkomst kunnen bieden. Bovendien kan worden gewezen op de fictie die in artikel 3, lid 2 onderdeel a ZW is opgenomen wanneer sprake is van een in het buitenland gevestigde werkgever. Voor zover de in het buitenland gevestigde werkgever beschikt over een vaste vertegenwoordiger of vaste inrichting in Nederland, wordt de buitenlandse werkgever geacht in Nederland gevestigd te zijn.

Ten slotte bevat de Invorderingswet (IW) 1990 verschillende hoofdelijke aansprakelijkheidsbepalingen die door de ontvanger kunnen worden ingeroepen wanneer rechtspersonen als werkgever worden ingeschakeld waardoor (deels) wordt ontkomen aan aansprakelijkheid en/of verhaal van (onder meer) de premies werknemersverzekeringen.

Een en ander geeft aanleiding tot de vraag naar de noodzaak of wenselijkheid van (vormen van) mede-werkgeverschap van de in het concern verbonden vennootschappen (personeelsvennootschap, werkmaatschappij en/of moedervenootschap) in de werknemersverzekeringen, in het navolgende gemakshalve ook aangeduid als 'concernwerkgeverschap'. In het navolgende zal de vraag naar noodzaak en wenselijkheid van concernwerkgeverschap hoofdzakelijk worden beoordeeld aan de hand van de mogelijkheden die er volgens het nationale recht zijn om

in geval van de ongewenste inschakeling van personeelsvennootschappen tot redres te komen.

Leeswijzer

Omdat in het navolgende de focus ligt op de mogelijkheden die er volgens het nationale recht zijn om in geval van de ongewenste inschakeling van personeelsvennootschappen tot redres te komen, zal hoofdzakelijk worden ingegaan op de (uitleg van) de relevante (nationale) bepalingen die een rol kunnen spelen in gevallen die worden gepresenteerd als (internationale) intraconcerndetachering.

In par. 5.2 zullen eerst enkele achtergronden worden geschetst. Aan de orde komen onder meer de relevantie van het vaststellen wie werkgever (en werknemer) is in de werknemersverzekeringswetten op de regels inzake territorialiteit (par. 5.2.1). Ook wordt ingegaan op de (achtergronden van de) klassieke benadering van de CRvB van bovengenoemde bepalingen in 'normale gevallen' alsmede op de mogelijke consequenties van de bedoelde overgang voor de uitleg van de dienstbetrekking. Vervolgens zal worden ingezoomd op de (uitleg) van de relevante bepalingen in geval van terbeschikkingstelling van personeel in 'normale gevallen' (par. 5.3).

Daarna wordt ingegaan op de mogelijkheden die de rechter voor en na de overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming ten dienste staan om in gevallen van (internationale) intraconcerndetachering tot de aanwezigheid van verzekerings- en premieplicht te kunnen concluderen (par. 5.4 en 5.5). In een beschouwing zal antwoord worden gegeven op de vraag welke ruimte er is om de inschakeling van een personeelsvennootschap bij de interpretatie van de dienstbetrekking te negeren en of het ontbreken van medewerkgeverschap in concernverband onwenselijk is.

Hierna komen de hoofdelijke aansprakelijkheidsbepalingen aan de orde die door de ontvanger kunnen worden ingeroepen wanneer rechtspersonen als werkgever worden ingeschakeld waardoor (deels) wordt ontkomen aan aansprakelijkheid en/of verhaal van (onder meer) de premies werknemersverzekeringen. Voorts zal worden ingegaan op de wenselijkheid van medewerkgeverschap in dit verband (par. 5.6).

5.2 Interpretatie dienstbetrekking vóór en na 2006

5.2.1 Werknemer, werkgever, territorialiteit

Uit artikel 16 Wet WIA, artikel 20 ZW en artikel 15 WW volgt dat de werknemers in de zin van deze wetten verzekerd zijn. Werknemers in de zin van de wetten zijn van rechtswege verzekerd en kunnen bij het intreden van ziekte, werkloosheid of arbeidsongeschiktheid aanspraak maken op een uitkering. De regels betreffende verzekeringsplicht zijn te vinden in artikel 3 tot en met 8b ZW, artikel 3 tot en met 8 WW, artikel 3 tot en met 8 WAO en artikel 7 tot en met 10 Wet WIA. Werknemers in de zin van de wetten zijn in het algemeen de personen die in een privaatrechtelijke (of publiekrechtelijke), dan wel in een met een dienstbetrekking gelijkgestelde arbeidsverhouding werkzaam zijn.² Volgens artikel 8 lid 1 Wet WIA sluit de wet qua personele werkingssfeer grotendeels aan bij de ZW. Omdat de regels over de personele werkingssfeer in de verschillende wetten grotendeels overeen stemmen, verwijs ik in het navolgende gemakshalve uitsluitend naar de bepalingen in de ZW. Hoewel de werknemersverzekeringswetten een ruimer toepassingsbereik hebben dan de privaatrechtelijke dienstbetrekking (arbeidsovereenkomst of uitzendovereenkomst naar burgerlijk recht), beperk ik mijn analyses tot de privaatrechtelijke dienstbetrekking.

Werknemer en werkgever staan tot elkaar in een dienstbetrekking. Het bestaan van een verzekeringsplichtige dienstbetrekking heeft (in de regel³) tot gevolg dat de werkgever verplicht is tot premiebetaling, het bijhouden van een loonadministratie en het doen van loonopgaven. De vraag welk onderdeel van een concern als werkgever in de zin van de werknemersverzekeringswetten kan worden aangemerkt is dus van belang bij het bepalen welk subject premieplichtig is. De vaststelling van degene die (primair) premieplichtig is, kan bovendien een rol spelen bij de vraag wie ingevolge de Invorderingswet 1990 (IW) hoofdelijk aansprakelijk is voor de niet-betaalde premie. De

² In artikel 9 WIA, (artikel 7, 7a en 7b WAO) artikel 8 WW, en artikel 7, 8 en 8a ZW wordt een aantal personen die niet meer (in staat zijn) arbeid in dienstbetrekking (te) verrichten wegens ziekte, werkloosheid of arbeidsongeschiktheid als werknemer aangemerkt.

³ De WFSV bevat in bepaalde gevallen premievrijstellingsregelingen, vgl. artikel 51 e.v. WFSV.

vraag 'wie' werkgever is kan ten slotte in bepaalde gevallen een rol spelen bij de beoordeling of een bepaalde arbeidsverhouding überhaupt verzekerings- en premieplichtig is voor de werknemersverzekeringen.

Naar nationaal recht leidt het verrichten van arbeid buiten Nederland ten behoeve van een buitenlandse 'werkgever' ingevolge artikel 3, tweede lid ZW in beginsel niet tot een verzekeringsplichtige dienstbetrekking. Van een verzekerings- en premieplichtige dienstbetrekking is wel sprake indien werkzaamheden in het buitenland worden verricht voor een Nederlandse werkgever. Voor zover een buitenlandse werkgever in Nederland een vaste inrichting van zijn beroep of bedrijf of een in Nederland gevestigde inrichting heeft, wordt de werkgever gelijkgesteld met een in Nederland gevestigde werkgever.⁴ De wijze van beoordeling van de vestigingsplaats van de werkgever komt verder aan bod in par. 5.5.

Ingevolge artikel 3, lid 5 ZW kan in sommige gevallen bij AmvB worden afgeweken van de in artikel 3, lid 2 neergelegde hoofdregel. De AmvB betreft het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden werknemersverzekeringen (BUB) 1990. Het BUB 1990 breidt enerzijds de kring van verzekerden uit met een aantal categorieën personen die niet aan de territorialiteitseisen voldoen, anderzijds somt het een aantal situaties op waarin personen, hoewel zij aan de gestelde voorwaarden voldoen, niet als werknemer worden beschouwd. Een uitbreiding van de kring van verzekerden vormt bijvoorbeeld artikel 3 BUB aangaande buiten Nederland wonende werknemers in het internationaal vervoer die werkzaam zijn voor een in Nederland gevestigde werkgever. Een belangrijke beperking in dit verband betreft de zogeheten detacheringsbepaling in artikel 14 BUB 1990. Indien een buiten Nederland wonende werknemer in dienst is van een buitenlandse werkgever en maximaal een half jaar in Nederland werkzaam is, is in beginsel geen sprake van verzekerings- en premieplicht. Deze bepalingen zijn gelet op

⁴ Van belang is op te merken, dat de wettekst (artikel 3, lid 2 sub a en b ZW) ruimte lijkt te laten voor een zeer ruim toepassingsbereik van de wettelijke fictie. De woorden 'voor zover' in de bedoelde onderdelen geven volgens de CRvB echter het kader aan waarbinnen artikel 3, lid 2 onderdeel a en b ZW kunnen worden toegepast en kunnen dus niet worden uitgebreid tot 'indien'. Anders zou het niet bedoelde gevolg zijn dat de Nederlandse werknemer die in dienst is van een buitenlandse rechtspersoon en overal ter wereld werkzaamheden verricht, in Nederland verzekerd is als die buitenlandse rechtspersoon hier te lande over een vaste vertegenwoordiger of een vaste inrichting beschikt, zie in dit verband onder meer: CRvB 22 maart 1977, RSV1978/178; CRvB 15 november 1989, AB 1990/38.

artikel 3a ZW van belang in situaties waarin de aanwijsregels van Verordening 883/2004 of bilaterale verdragen inzake sociale zekerheid niet van toepassing zijn.⁵

5.2.2 Klassieke benadering dienstbetrekking

Een belangrijk probleem bij de vaststelling van de aard van de dienstbetrekking is in de werknemersverzekeringen, net als in de jurisprudentie inzake art. 7:610 BW in het arbeidsrecht, de vraag welke betekenis toekomt aan de wijze waarop de partijen hun verhouding hebben gekwalificeerd. Volgens de klassieke benadering van de CRvB, dat wil zeggen de benadering van voor de overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming in 2006, had de kwalificatie van de rechtsverhouding door de partijen nauwelijks betekenis. Een goed voorbeeld geven de overwegingen, die de CRvB deed ten aanzien van cursusdocenten.⁶

In de uitspraak overweegt de CRvB dat het al *dan niet aangaan van een arbeidsovereenkomst* geen feit van doorslaggevende betekenis vormt, omdat uit het feitencomplex kan blijken dat aan de elementen van de arbeidsovereenkomst is voldaan. Volgens de CRvB moest op de werkelijke aard van de verhouding worden gelet en is niet beslissend hoe een arbeidsverhouding door partijen wordt gekwalificeerd.⁷

Bij deze beoordeling zijn de omstandigheden waaronder wordt gewerkt van groot gewicht. De meer materiële benadering van de dienstbetrekking heeft te maken met het verplichte karakter van de sociale werknemersverzekeringen, waarbij keuzevrijheid omtrent het al dan niet verzekerd zijn zoveel mogelijk moet worden voorkomen. Wanneer strategische keuzes over het al dan niet verplicht verzekerd zijn mogelijk zouden zijn, zou dit het op solidariteit gebaseerde stelsel, dat zijn bestendigheid ontleent aan het mengen van goede en slechte risico's in gevaar worden gebracht. Het voordeel van deze benadering is, dat die bestand is tegen zogenaamde rechtsvormenvlucht. Vof-constructies⁸, tussenschuiving van een management-bv als opdrachtnemer⁹, franchise¹⁰-, verhuur¹¹- en verkoopconstructies kunnen hierdoor

⁵ Zie hierover verder: J.G.A.M. Weerepas, *Loonheffingen in internationaal verband*, Deventer: Kluwer 2014, hst. 8 en 9. Zie omtrent

⁶ CRvB 23 oktober 1997, RSV 1998/31

⁷ CRvB 5 juni 2008, LJN BD 3803. Zie ook: CRvB 11 maart 2010, BL9457, waarin de CRvB overwoog dat de intentie van partijen geen rol van betekenis speelt.

⁸ Vgl. CRvB 23 oktober 2003, USZ 2003/263

⁹ Zie daarvoor: L. van den Berg, *Tussen feit en fictie, Rechtspersoonlijkheid en de verzekerings- en premieplicht voor de werknemersverzekeringen*, diss. Nijmegen, 2010, hoofdstuk 5.

zonder veel omhaal worden doorgeprikt. Hierdoor wordt paal en perk gesteld aan bewuste ontduiking van de verzekeringsplicht. Een ander voordeel is, dat de concurrentieverhoudingen niet verstoord raken en dat partijen worden beschermd tegen onderschatting van het risico op werkloosheid of arbeidsongeschiktheid.

De materiële benadering is niet slechts een hulpmiddel bij de beperking van het ontgaan van de verzekerings- en premieplicht, maar is ook een nuttig instrument bij de bestrijding van oneigenlijk gebruik van de werknemersverzekeringen. In dat verband kan worden gewezen op de zogenaamde leer van de reële gezagsverhouding. Het antwoord op de vraag of van een 'reële gezagsverhouding' sprake is, wordt afgeleid uit de vraag of de achterliggende persoonlijke banden en/of zakelijke belangen in de weg staan aan een reële mogelijkheid tot gezagsuitoefening. Arbeidsverhoudingen waar weliswaar op papier van de mogelijkheid van gezagsuitoefening blijkt, maar waarin feitelijk van het verrichten van werkzaamheden in ondergeschiktheid geen sprake is, kunnen op deze manier buiten het toepassingsbereik van de werknemersverzekeringen worden gebracht. De leer van de reële gezagsverhouding speelde onder meer een rol in de klassieke jurisprudentie omtrent de directeur-groootaandeelhouder. De 'feitelijke omstandigheden' maken het volgens de CRvB in het algemeen onaannemelijk dat bij een directeur-groootaandeelhouder van een arbeidsovereenkomst sprake is. De beschikking over de feitelijke macht in de algemene vergadering van aandeelhouders valt naar het oordeel van de CRvB niet te rijmen met de essentiële kenmerken van een arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht, namelijk de gezagsverhouding en ondergeschiktheid.¹²

Een principieel argument voor de uitsluiting van de directeur-groootaandeelhouder van de werkingssfeer van de werknemersverzekeringen is de omstandigheid, dat in de directeur-groootaandeelhouder de werkgevers- en werknemersbelangen zijn verenigd. Als bestuurder-werknemer van de vennootschap heeft de directeur-groootaandeelhouder belang bij zo gunstig mogelijke uitkeringsvoorwaarden, terwijl het voor de aandeelhouder-werkgever van belang is de kosten van de sociale verzekeringen zo laag

⁹ CRvB 17 december 1998, *USZ* 1999/64.
hoofdstuk 5 van mijn dissertatie.

¹⁰ CRvB 17 december 1998, *USZ* 1999/64

¹¹ CRvB 1 mei 2006, *USZ* 2006/113.

¹² CRvB 4 oktober 1985, *RSV* 1986/21 (m.nt. E.P. de Jong); *AB* 1986/38 (m.nt. JHS).

mogelijk te houden. De directeur-groootaandeelhouder bevindt zich, in tegenstelling tot 'gewone werknemers' in een positie waarin hij de (geldelijke) verplichtingen en prestaties van de sociale werknemersverzekeringen kan beïnvloeden. Deze positie strijdt volgens de CRvB met het verplichte karakter van de socialezekerheidswetgeving, waaraan het uitgangspunt is verbonden dat voorkomen behoort te worden dat de belanghebbende door het kiezen van een niet met de werkelijke verhoudingen in overeenstemming zijnde constructie, hij het in feite in de hand heeft zichzelf onder de werknemersverzekeringen te brengen.¹³ Dit principiële argument laat zich ook vertalen in overwegingen van uitvoering. De bijzondere positie van de directeur-groootaandeelhouder, belemmert de praktische uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van de verplichte werknemersverzekeringen.¹⁴

5.2.3 Overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming

Sinds 1 januari 2006 heeft de (belastingkamer van de) Hoge Raad het laatste woord als het gaat over de uitleg van het begrip dienstbetrekking in de werknemersverzekeringen. Met ingang van de genoemde datum is er in de werknemersverzekeringwetten (art. 129d WW, 75m ZW en 116 Wet WIA) een cassatiemogelijkheid geïntroduceerd tegen uitspraken van de CRvB over het begrip dienstbetrekking in uitkeringszaken. In geschillen over het begrip dienstbetrekking in premiezaken geldt sinds diezelfde datum een fiscale rechtsgang. Het doel van deze overgang naar een (grotendeels) fiscaal regime van rechtsbescherming, is het bereiken van een zekere harmonisatie met de fiscale jurisprudentie omtrent het begrip dienstbetrekking in de loonbelasting. In het arrest de Gouden Kooi heeft de Hoge Raad uitgemaakt dat het civielrechtelijke beoordelingskader (Groen-Schoeversleer) ook van toepassing is bij de beoordeling of sprake is van een privaatrechtelijke dienstbetrekking in de zin van de werknemersverzekeringen.¹⁵ Een en ander brengt mee, dat bij de toetsing of een rechtsverhouding beantwoordt aan de criteria voor het bestaan van een arbeidsovereenkomst, acht moet worden geslagen op alle omstandigheden van het geval, in onderling verband gezien. Daarbij dienen niet alleen de rechten en verplichtingen in aanmerking te worden genomen die partijen bij

¹³ Vgl. CRvB 29 februari 1980, RSV 1981/222 (m.nt. E.P. de Jong).

¹⁴ Zie verder: L. van den Berg, Tussen feit en fictie, Rechtspersoonlijkheid en de verzekerings- en premieplicht voor de werknemersverzekeringen, diss. Nijmegen, 2010, hoofdstuk 3.

¹⁵ HR 25 maart 2011, LJN BP3887, RSV 2011/166, m.nt. van den Berg, AR-commentaar J.P.H. Zwemmer 0232.

het aangaan van de rechtsverhouding voor ogen stonden, maar dient mede (of ook¹⁶) acht te worden geslagen op de wijze waarop partijen uitvoering hebben gegeven aan hun rechtsverhouding en aldus daaraan inhoud hebben gegeven. Bij deze beoordeling speelt de maatschappelijke positie van de betrokken werker een rol.

In het arrest inzake de verzekerings- en premieplicht van de B-notarissen, die via aansluitingsovereenkomsten met hun persoonlijke houdstervennootschappen in een door een NV gedreven notarispraktijk werkzaam waren, heeft de Hoge Raad de te hanteren maatstaf verduidelijkt. Daarin overweegt de Hoge Raad dat geen doorslaggevende betekenis toekomt aan de wil van partijen ten aanzien van de juridische kwalificatie van hun overeenkomst, maar dat de werkelijk bestaande rechten en verplichtingen beslissend zijn, zo nodig ook die welke eerst blijken bij de uitvoering van de overeenkomst.¹⁷ Verder volgt uit de instructie van de Hoge Raad aan het verwijzingshof, dat een gescheiden beoordeling van verschillende elementen van een begripsomschrijving zich niet verdraagt met de maatstaf voor de beoordeling of sprake is van een arbeidsovereenkomst. Een en ander bracht mee, dat het verwijzingshof ook (de aard van) de dienstverrichting en de wijze waarop de beloning voor die dienstverrichting was vormgegeven (nader) in zijn oordeel diende te betrekken. Het hof had volgens de Hoge Raad verder ten onrechte geen rekening gehouden met de uit de wet op het notarisambt blijkende beroepsmatige onafhankelijkheid van de B-notarissen. Uit het arrest van de Hoge Raad kan worden afgeleid, dat de rechter bij de beoordeling of sprake is van een privaatrechtelijke dienstbetrekking het geheel van feiten en omstandigheden in zijn beoordeling (en motivering) dient te betrekken. Dat brengt mee dat de rechter zich niet uitsluitend dient te richten op feiten en omstandigheden die wijzen op het bestaan van een arbeidsovereenkomst, maar dat ook de contra-indicaties uitdrukkelijk dienen te worden meegewogen. Zo staat het betaald worden per factuur op zichzelf niet aan de aanwezigheid van het loonelement in de weg, maar levert deze omstandigheid wel een contra-indicatie op voor de aanwezigheid van een arbeidsovereenkomst. De feitenrechter dient zich er in een dergelijk geval rekenschap

¹⁶ In het arrest Stichting Thuiszorg Rotterdam/PGGM (HR 13 juli 2007, NJ 2007/ 449 m.nt. E. Verhulp; *ArA* 2007/3, m.nt. van den Berg 'herformuleerde' de Hoge Raad de Groen-Schoeversleer door uit te maken, dat 'ook' acht dient te worden geslagen op de wijze waarop partijen uitvoering hebben gegeven aan hun rechtsverhouding.

¹⁷ HR 17 februari 2012, ECLI:NL:HR:BU8926. Een en ander brengt mee, dat het zuiverder is ten aanzien van de rol van de uitvoering van de overeenkomst de in het arrest Groen-Schoevers geformuleerde criterium 'mede' in plaats van de in het arrest Stichting Thuiszorg Rotterdam/PGGM gehanteerde 'ook' in aanmerking te nemen.

van te geven dat – ondanks de genoemde contra-indicatie – gelet op het geheel van relevante feiten en omstandigheden niettemin sprake is van een dienstbetrekking.

Ik heb in een bespreking van het arrest de Gouden Kooi mijn bedenkingen opgeworpen bij de vraag of op het terrein van de sociale zekerheid, loonbelasting en arbeidsrecht de benaderingswijze van de arbeidsovereenkomst thans ook daadwerkelijk is geüniformeerd. Omdat ook volgens civiele kamer van de Hoge Raad ‘de werkelijke partijbedoelingen bepalend zijn’, die (mede) zijn af te leiden uit de wijze van uitvoering aan de overeenkomst, leverde de Goen-Schoeversleer naar mijn mening de CRvB in het algemeen voldoende ruimte om de ‘materiële werkelijkheid’ bij de kwalificatie als dienstbetrekking de doorslag te laten geven.¹⁸

De vraag rijst of bovengenoemde constatering ook opgaat wanneer het gaat om de beoordeling van de (arbeids-)verhouding tot rechtspersonen. Duidelijk is inmiddels, dat de Hoge Raad ten aanzien van de kwestie of een directeur-grotaandeelhouder in een ondergeschiktheidsverhouding tot de vennootschap werkzaam is, uitdrukkelijk niet afwijkt van de reeds in 1940 uiteengezette formele lijn.¹⁹ In het arrest van 22 maart 2013 (inzake de werknemersverzekeringen) overwoog de Hoge Raad dat volgens vaste rechtspraak bij de beoordeling van de vraag of tussen een natuurlijke persoon en een rechtspersoon een gezagsverhouding bestaat, niet van belang is welke personen deel uitmaken van het orgaan van de rechtspersoon dat instructies aan die natuurlijke persoon kan geven. Of materieel sprake is van een gezagsverhouding is bij die beoordeling daarom niet relevant.²⁰ Met dit arrest plaatst de Hoge Raad de categorie bestuurders van rechtspersonen naar mijn mening uitdrukkelijk buiten de hierboven uiteengezette ‘normale toetsingswijze’ ter beoordeling van de aanwezigheid van een gezagsverhouding.

De CRvB, die thans nog als hoogste feitenrechter op het terrein van het begrip dienstbetrekking in uitkeringszaken optreedt, lijkt (voor wat betreft bestuurders van rechtspersonen) ruimhartig gehoor te geven aan de formele lijn van de Hoge Raad. Zo oordeelde de CRvB ten aanzien van een bestuurder van een coöperatieve vereniging - met een verwijzing naar laatstgenoemd arrest, dat anders dan de Raad in het verleden

¹⁸ Vgl. mijn noot bij HR 25 maart 2011, ECLI:NL:HR: BP3887, RSV 2011/166.

¹⁹ HR 7 februari 1940, NJ 1940/180, ARB 1941, p. 60 (m.nt. Levenbach).

²⁰ HR 22 maart 2013, USZ 2013/152; BNB 2013/143, m.nt. Kavelaars.

heeft geoordeeld,²¹ een bestuurder van een (coöperatieve) vereniging onderworpen is aan het gezag van de algemene ledenvergadering.²² Het ligt dus in de lijn der verwachting dat de CRvB ook voor wat betreft de beoordeling van het werkgeverschap in concernsituaties, behoedzaam de lijnen die de Hoge Raad heeft uitgezet, zal volgen.

Of de hierboven besproken formele lijn ook wordt gevolgd in gevallen waarin de vraag rijst of – in plaats van de ‘personeelsvennootschap’ die zich als werkgever heeft gepresenteerd - een andere vennootschap als werkelijke (mede-)werkgever moet worden beschouwd zal in par. 5.4 uitgebreid worden besproken.

5.3 Interpretatie ‘normale’ tussenkomstsituaties

5.3.1 Inleiding

In het onderhavige preadvies gaat het in het algemeen niet zozeer om de vraag *of* sprake is van een arbeidsovereenkomst, maar om het vraagstuk *tot wie* de arbeidsovereenkomst bestaat (personeelsvennootschap, werk- of moedermaatschappij of (een deel van) het concern). Het is daarom van belang allereerst in zijn algemeenheid in te gaan op de bijzonderheden (voor en na de overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming) van de benadering van de privaatrechtelijke dienstbetrekking in gevallen die worden gepresenteerd als terbeschikkingstelling van personeel in ‘normale tussenkomstsituaties’ Hiermee doel ik op gevallen waarin sprake is van terbeschikkingstelling van personeel buiten concernverband. Onderscheid zal worden gemaakt tussen de arbeidsovereenkomst als bedoeld in artikel 7:610 BW als de uitzendovereenkomst in artikel 7:690 BW. Ook zal in worden gegaan op de ruimte die er voor en na overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming is om een ander dan degene zich als zodanig presenteert, als werkgever aan te merken. In dat verband zal

²¹ Volgens de klassieke jurisprudentie van de CRvB, was de verhouding tussen een bestuurder en de coöperatieve vereniging een verhouding ‘sui generis’ was. Een relatie van ondergeschiktheid van de bestuurder-directeur ten opzichte van de vereniging werd (behoudens gevallen van vormen die de trekken vertonen van ‘gezamenlijk ondernemerschap’) uitsluitend denkbaar geacht indien de bestuurder-directeur in verhouding tot het (meerkoppig) bestuur ondergeschikt was. Vgl. CRvB 18 augustus 1960, RSV 1960, 209, CRvB 4 februari 1974, RSV 1974, 232 en CRvB 29 februari 1980, RSV 1980, 222.

²² CRvB 5 juli 2013, USZ 2013/310, m.nt. Alink. Opgemerkt moet worden dat de Hoge Raad zich bij mijn weten nooit uitdrukkelijk heeft uitgelaten over de kwalificatie van de arbeidsverhouding van de bestuurder-directeur van een coöperatie. De gebruikmaking van de term ‘rechtspersoon’ in het arrest van 22 maart 2013 geeft echter (inderdaad) aanleiding uit te gaan van een dergelijke vergaande strekking van het arrest.

onder meer worden ingegaan op de relevante jurisprudentie van de (fiscale kamer van de) Hoge Raad inzake loonbelasting.

5.3.2 Klassieke benadering

Arbeidsovereenkomst

De benadering van de gezagsverhouding in tussenkomstsituaties verdient bijzondere bespreking. De CRvB blijkt het namelijk, anders dan de Hoge Raad inzake het arbeidsrecht,²³ niet mogelijk te achten dat een werkgever de nadere bepaling van de door de werknemer te verrichten werkzaamheden overlaat aan een derde, bij wie de werknemer in opdracht van de werkgever zijn werkzaamheden moet verrichten. In de (arbeidsrechtelijke) literatuur wordt in dit kader ook wel gesproken van het zogenaamde ‘gedelegeerd werkgeversgezag’.²⁴ Een en ander brengt mee, dat wanneer weliswaar aan de kant van de derde leiding en toezicht wordt uitgeoefend, maar de (bevoegdheid tot het geven van) aanwijzingen en controle bij het tussenkomstbureau niet of in te zwakke mate zichtbaar is, van een arbeidsovereenkomst met het tussenkomstbureau geen sprake kan zijn.²⁵

De voorbeelden die in de klassieke jurisprudentie van de CRvB zijn te vinden waarin een toch arbeidsovereenkomst tot het tussenkomstbureau werd aangenomen, betreffen veelal gevallen waarbij uit de feiten en omstandigheden een duidelijke noodzaak tot het uitoefenen van aanwijzingen en instructies en het houden van toezicht blijkt,²⁶ dan wel uit de feiten en omstandigheden van het geval kan worden afgeleid dat sprake is van aanwijzingen en controle.²⁷

Ruimte voor het doorprikken van ‘werkgeverschap’

Gegeven de omstandigheid, dat de klassieke benadering van de CRvB veel ruimte laat voor een ruime interpretatie van (de elementen van de) dienstbetrekking in combinatie met het gewicht dat wordt toegekend aan de wijze van uitvoering van de arbeidsrelatie,

²³ HR 14 oktober 1977, *NJ* 1978, 31. Zie ook HR 23 mei 1980, *NJ* 1980/633 en HR 18 mei 1988 *NJ* 1989/344.

²⁴ Vgl. F.B.J. Grapperhaus en M. Jansen, *De Uitzendovereenkomst*, Kluwer, Deventer 1999, p. 34; W.H.A.C.M. Bouwens, *Personeelswerving via het uitzendbureau*, *SR* 1988/1, p. 4 en J.P.H. Zwemmer, *Pluraliteit van werkgeverschap*, diss. Amsterdam UvA 2012, p. 27-28.

²⁵ CRvB 26 april 2001, *USZ* 2001/173. Vgl. CRvB 19 mei 2004, *ECLI:NL:CRVB:AP0518* en CRvB 16 december 2004, *ECLI:NL: CRVB: AS2529*.

²⁶ CRvB 16 december 1999, *USZ* 2000/45 (kraamverzorgsters via kraamzorgorganisatie)

²⁷ CRvB 1 september 2005, *ECLI:NL:CRVB:AU2296* (interimmanager via bureau voor interim-management).

rijst de vraag of er ruimte is om - in gevallen die gepresenteerd worden als tewerkstelling van personeel door een werkgever – uit te gaan van een arbeidsovereenkomst met de pretense inlener. Het antwoord op deze vraag luidt bevestigend. Opgemerkt zij dat de vraag of een ander dan degene die zich als zodanig voordoet, als de werkelijke werkgever moet worden aangemerkt, in de jurisprudentie van de CRvB zelden aan bod komt. Dat is waarschijnlijk te verklaren door de omstandigheid dat zolang er premies werknemersverzekeringen worden afgedragen, geen aanleiding is voor onderzoek door het UWV (of inmiddels; de Inspecteur). In geval van niet-betaling van de premies werknemersverzekeringen zijn er bovendien ruime mogelijkheden anderen dan de werkgever voor de premieschuld aan te spreken (zie ook hierna par. 5.6). Bovengenoemde vraag zal daarom met name opkomen wanneer het accepteren van de tewerkstellingsconstructie meebrengt dat de betrokken werknemers buiten het toepassingsbereik van de Nederlandse werknemersverzekeringen vallen.

Een voorbeeld betreft de uitspraak inzake Slowaaks personeel op hotelschepen in de internationale binnenvaart, waarbij de toepasselijkheid van artikel 3 BUB 1990 in geschil was.²⁸ De rederijen die de hotelschepen exploiteerden hebben via een Slowaakse firma het Slowaakse personeel aangetrokken. De vraag was of de stelling dat het personeel in werkelijkheid in dienst was bij de rederijen, kon worden aanvaard. De rederijen gaven bij de firma aan hoeveel arbeidskrachten zij voor een seizoen nodig hadden. De firma wierf de arbeidskrachten en maakte afspraken over de hoogte van de salarissen. De firma heeft voor de werkzaamheden van de Slowaakse arbeidskrachten aan de rederijen maandelijks vaste bedragen gefactureerd (voor bemiddelingsprovisie, verzekering en reiskosten van de arbeidskrachten wanneer zij na 6 weken voor verlof naar Slowakije terugkeerden). Op basis van mondelinge afspraken betaalden de rederijen periodiek een contant bedrag per dag uit aan de Slowaakse arbeidskrachten. De hoogte van het uitbetaalde bedrag werd doorgegeven aan de firma. De rederijen waren in de positie om een Slowaakse arbeidskracht weg te sturen als deze niet functioneerde, en gaven dit door aan de firma, die een en ander vervolgens afwikkelde. Bovengenoemde feiten en omstandigheden vormden voor de CRvB voldoende

²⁸ Artikel 3 BUB bepaalt: *‘Als werknemer in de zin van de werknemersverzekeringen wordt beschouwd degene die niet in Nederland woont en behoort tot het rijdend, vliegend of op de binnenwateren varende personeel van een in Nederland wonende of gevestigde werkgever die internationaal vervoer verricht, tenzij hij in hoofdzaak in het woonland arbeid verricht dan wel werkt bij een filiaal of een vaste vertegenwoordiging van die werkgever buiten Nederland’.*

aanleiding uit te gaan van een arbeidsovereenkomst tussen de rederijen en de Slowaakse arbeidskrachten.²⁹ Opvallend is, dat de omstandigheid dat in het onderhavige geval de werving en selectie wel degelijk door de firma werd uitgevoerd, hieraan niet in de weg stond.

De conclusie uit deze schaarse rechtspraak is aldus dat het denkbaar is dat voor de toepassing van de werknemersverzekeringen door het 'werkgeverschap' van een 'bemiddelaar' of 'tussenkombureau kan worden heengekeken, omdat het in werkelijkheid de 'inlener' is die de (meeste) werkgeversfuncties uitoefent.

Uitzendovereenkomst

De uitzendovereenkomst kent een bijzondere regeling in het BW. De vraag rijst, of de CRvB hier voor de toepassing van de werknemersverzekeringen een bijzondere uitleg aan geeft. Artikel 7:690, lid 1 BW luidt als volgt:

'De uitzendovereenkomst is de arbeidsovereenkomst waarbij de werknemer door de werkgever, in het kader van de uitoefening van een beroep of bedrijf van de werkgever ter beschikking wordt gesteld van een derde om krachtens een door deze aan de werkgever verstrekte opdracht arbeid te verrichten onder leiding en toezicht van een derde'.

De CRvB beschouwt de uitzendovereenkomst als een 'bijzondere arbeidsovereenkomst'.³⁰ Dit betekent dat in de ogen van de CRvB voor het aannemen van een uitzendovereenkomst aan de voorwaarden van een arbeidsovereenkomst moet zijn voldaan.³¹ De CRvB kent echter bij de beoordeling van de arbeidsovereenkomst 'als onderdeel van de uitzendovereenkomst' een andere benadering van de gezagsverhouding dan bij de 'gewone arbeidsovereenkomst'. Voor de beantwoording van de vraag of in tussenkombituaties sprake is van een privaatrechtelijke dienstbetrekking, moet volgens de CRvB worden gelet op de artikelen 7:610 en 7:690 van het BW, welke in hun onderlinge samenhang in aanmerking moeten worden genomen.³² Dit brengt voor de gezagsverhouding mee, dat zij ook kan worden gevonden

²⁹ CRvB 12 januari 2006, ECLI:NL:CRvB:2006:AV1604. Gelet op de omstandigheid dat niet vaststond dat de arbeidskrachten in Nederland hadden gevaren, vormde het ontbreken van een tewerkstellingsvergunning geen belemmering om artikel 3 BUB van toepassing te verklaren.

³⁰ CRvB 29 april 2004, RSV 2004/215.

³¹ CRvB 29 april 2004, RSV 2004/215. E. Verhulp, 'De ondergeschiktheid, het belemmeren en de ziekte van de uitzendkracht', SR 2001, p. 101-106 is van opvatting dat voor het aannemen van een uitzendovereenkomst niet aan de eisen van de arbeidsovereenkomst hoeft te zijn voldaan.

Zie onder meer: CRvB 29 april 2004, RSV 2004/215; CRvB 22 juli 2004, RSV 2004/293; CRvB 1 september 2005, RSV 2005/312.

in de vorm van leiding en toezicht bij de derde. In geval van een uitzendovereenkomst hoeft volgens de CRvB niet tevens sprake te zijn van een gezagsverhouding tussen de werkgever en de werknemer.³³

Een en ander brengt mee, althans voor arbeidsverhoudingen die voldoen aan de overige eisen van artikel 7:690 BW, dat de introductie van de uitzendovereenkomst in het BW, heeft geleid tot een potentieel ruimer toepassingsbereik van de privaatrechtelijke dienstbetrekking in tussenkomstsituaties. De CRvB lijkt bij de invulling van het element 'leiding en toezicht' overigens niet al te hoge eisen te stellen aan de mate waarin binnen de arbeidsverhouding aanwijzingen (kunnen) worden verstrekt en/of controle en toezicht (kan) word(t) (en) uitgeoefend.³⁴

Behalve de aanwezigheid van een arbeidsovereenkomst, waarbij de gezagsverhouding kan worden aangenomen in geval sprake is van leiding en toezicht aan de kant van de derde, dient voor de aanwezigheid van een uitzendovereenkomst nog aan een tweetal eisen te zijn voldaan. De werknemer dient ten eerste door de werkgever ter beschikking te worden gesteld op basis van een door de derde aan de werkgever verstrekte opdracht. Deze elementen spelen in de klassieke jurisprudentie van de CRvB geen belangrijke rol. Ten tweede dient de terbeschikkingstelling te geschieden in het kader van de uitoefening van een beroep of bedrijf van de werkgever. In de civielrechtelijke rechtspraak³⁵ en literatuur³⁶ heerst een richtingenstrijd over de vraag of in het genoemde element een zogeheten allocatiefunctie moet worden gelezen. Daarmee wordt bedoeld het vereiste dat de uitoefening van het bedrijf van de uitzendwerkgever bestaat uit het bij elkaar brengen van vraag en aanbod op de arbeidsmarkt. Deze eis wordt niet gesteld in de klassieke jurisprudentie van de CRvB. De CRvB gaat slechts na of de werker in het kader van de bedrijfsuitoefening van de werkgever ter beschikking wordt gesteld.³⁷ Dit vereiste is van bijzonder belang voor het onderwerp intraconcerndetachering, omdat aan de allocatiefunctie hier veelal niet zal zijn voldaan.

³³ CRvB 1 september 2005, RSV 2005/312.

³⁴ CRvB 21 juli 2005, RSV 2005/287.

³⁵ Gerechtshof Amsterdam 9 september 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:4616 oordeelt van niet.

³⁶ J.P.H. Zwemmer, *Pluraliteit van werkgeverschap*, diss. Amsterdam UvA 2012 meent dat voor het bestaan van een uitzendovereenkomst een allocatiefunctie is vereist. W.H.A.C.M. Bouwens in zijn boekbeschuiving van genoemde dissertatie, meent van niet, zie: *Rechtsgeleerd Magazijn Themis* 2014-3, p. 141-142. Zie voorts: L..G. Verburg, *Payrolling, over duiding en verbinding*, *Ars Aequi* 2013, p. 912.

³⁷ Vgl. CRvB 21 juli 2005, RSV 2005/287.

De vraag rijst, in hoeverre de overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming verandering brengt in de benadering van de dienstbetrekking en het werkgeverschap in tussenkomstsituaties. In de navolgende paragraaf zal onder meer blijken, dat de fiscale kamer van de Hoge Raad zich over het vraagstuk van de allocatiefunctie inmiddels heeft gebogen.

5.3.3 Consequenties fiscaal regime van rechtsbescherming

Arbeidsovereenkomst

Een belangrijk verschil met de klassieke jurisprudentie van de CRvB betreft de benadering van de gezagsverhouding in de arbeidsovereenkomst. De belastingkamer van de Hoge Raad sluit zich wat betreft de beoordeling van de gezagsverhouding in detacheringssituaties aan bij de civielrechtelijke leer inzake het gedelegeerd werkgeversgezag.³⁸ Een en ander brengt mee, dat aan de kant van het ‘tussenkomstbureau’ weliswaar daadwerkelijk de bevoegdheid aanwezig dient te zijn aanwijzingen en instructies omtrent het verrichten van de arbeid te geven, maar dat het mogelijk is dat de werkgever de nadere bepaling van de door de werknemers te verrichten werkzaamheden overlaat aan de inlener.

Uitzendovereenkomst

Over de vraag hoe het element leiding en toezicht in artikel 7:690 BW moet worden uitgelegd, heeft de fiscale kamer van de Hoge Raad zich bij mijn weten niet expliciet uitgelaten. Gerechtshof Arnhem lijkt uit te gaan van de eis, dat er – behalve van leiding en toezicht aan de kant van de derde – tussen het tussenkomstbureau en de werkers een gezagsverhouding dient te bestaan. Of sprake is van het delegeren van de gezagsbevoegdheid aan de inlener, laat het hof in het midden.³⁹

Het vraagstuk of voor de aanwezigheid van een uitzendovereenkomst, het tussenkomstbureau een allocatiefunctie op de arbeidsmarkt vervult, is voor de werknemersverzekeringen en loonbelasting sinds het arrest van 11 juni 2011 beslecht. Het arrest betrof de vraag of een personeelsvennootschap dat zich bezighield met intraconcerndetachering voor de sectorpremie van de WW terecht was ingedeeld in de

³⁸ HR 9 juni 2006, V-N 2006/35.20; *BNB* 2006/285 (m.nt. Kavelaars).

³⁹ Gerechtshof Arnhem 6 juli 2010, ECLI:NL:GHARN:2012:BN1395.

sector 'uitzendbedrijf'.⁴⁰ Indeling in de sector uitzendbedrijf zou leiden tot een hoger premiepercentage, dan indeling in de sector waar ook de overige concernonderdelen toebehoorden. In cassatie werd geklaagd, dat feitelijk was vastgesteld dat de personeelsvereniging haar personeelsleden niet als uitzendkrachten in de markt aanbood. Daardoor zou geen sprake van zogenaamd uitzendpersoneel, zoals dit begrip in het maatschappelijk verkeer wordt gebezigd.

Volgens de Hoge Raad kon het betoog dat het ter beschikking stellen van personeel aan onderdelen van het eigen concern niet kan worden aangemerkt als het ter beschikking stellen van personeel aan derden in de zin van art. 7:690 BW in zijn algemeenheid niet worden aanvaard. De Hoge Raad leidt dit af uit het bepaalde in art. 7:691, zesde lid, BW, waaruit volgt dat de bijzondere bepalingen inzake de uitzendovereenkomst niet van toepassing zijn op situaties van ter beschikking stelling van personeel in concernverband. Volgens de Hoge Raad volgt uit die bepaling immers dat de wetgever ervan is uitgegaan dat de omstandigheid dat de werkgever en de derde in een groep zijn verbonden, er niet aan in de weg staat dat de arbeidsovereenkomst tussen werkgever en werknemer wordt aangemerkt als een uitzendovereenkomst in de zin van art. 7:690 BW. Het onderhavige arrest brengt mee, dat de arbeidsverhouding van de intra-concern gedetacheerde werknemer als uitzendovereenkomst kan worden aangemerkt.

Ruimte voor het doorprikken van 'werkgeverschap'

In de fiscale jurisprudentie zijn mij geen voorbeelden bekend waar in gevallen die gepresenteerd worden als tewerkstelling van personeel door een werkgever uit is gegaan van een arbeidsovereenkomst met de pretense inlener. Omdat de vraag of een ander die zich als zodanig heeft gepresenteerd, in werkelijkheid als werkgever dient te worden opgemerkt, voor de inhoudingsplicht van loonbelasting met name opkomt in gevallen waarin anders de loonbelastingplicht zou ontbreken, is de vraag met name van belang wanneer de territoriale werkingssfeer van de Nederlandse loonbelasting in geding is. In dit verband dient erop gewezen te worden, voor de heffing van loonbelasting de regeling betreffende de fictieve vaste inrichting geldt. Het verrichten van werkzaamheden die gericht zijn op het verlenen van tussenkomst ten behoeve van

⁴⁰ HR 17 juni 2011, *BNB* 2011/235. Gerechtshof Den Haag 30 april 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:15841 lijkt overigens wel de eis te stellen dat de (uitzend)werkgever een allocatieve functie op de arbeidsmarkt vervult. Zie omtrent sectorindeling: Gerechtshof Den Haag 17 oktober 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:3454.

degenen die tegen beloning persoonlijke arbeid in Nederland verrichten en een derde ten behoeve van wie die arbeid wordt verricht, wordt ingevolge artikel 6, lid 3 onderdeel b Wet LB 1964 als vaste inrichting aangemerkt. Een buitenlandse werkgever wordt dus geacht over een vaste inrichting in Nederland te beschikken indien hij personeel ter beschikking stelt, dat in Nederland werkzaam is ten behoeve van een derde. Dit brengt mee, dat in dat geval voor de heffing van loonbelasting de fictie geldt, dat de buitenlandse werkgever in Nederland gevestigd is. Een en ander brengt mee, dat constructies die gericht zijn op het ontwijken van loonbelastingplicht, ook (eenvoudig) met een beroep op de fictieve vaste inrichting kunnen worden bestreden.⁴¹

Een vermeldenswaard voorbeeld van het doorprikken van werkgeverschap betreft een recente uitspraak van de CRvB inzake een alfahulp. De uitspraak heb ik bewust niet onder de 'klassieke jurisprudentie' geschaard, aangezien het geschil speelde na de overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming is beoordeeld en de CRvB uitdrukkelijk de Groen-Schoeversleer heeft toegepast. Dat de Groen-Schoeverscriteria gelden in gevallen waarin de vraag speelt of degene die zich als inlener of derde presenteert, zich van meet af aan als werkgever met de werknemer had verbonden, kan worden afgeleid uit het arrest PGGM- Stichting Thuiszorg Rotterdam.⁴² Het spreekt voor zich dat ook de fiscale kamer van de Hoge Raad een overeenkomstig uitgangspunt hanteert.

Van belang is te vermelden dat in deze zaak geen sprake was van een situatie die werd gepresenteerd als een terbeschikkingstelling van personeel. In de uitspraak werd de organisatie die zich presenteerde als 'bemiddelaar' bij de 'arbeidsovereenkomst' tussen alfahulp en de cliënt, als de werkelijke werkgever aangemerkt. Een thuiszorginstelling presenteerde zich als bemiddelaar tussen alfahulpverleners en personen die op basis van de Wet Maatschappelijk Ondersteuning (WMO) aanspraak hadden op een vergoeding voor huishoudelijke hulp (cliënten). De thuiszorgorganisatie nam de werving en selectie op zich en sloot contracten tussen de cliënten en de alfahulpverlener met daarin de voorwaarden en richtlijnen voor de werkzaamheden. In de voorwaarden

⁴¹ Zie verder: J.P. van het Hof en M.R. Deden, De fictieve vaste inrichting in concernverband, *WFR* 2007/6835, p. 1039-1044.

⁴² HR 7 juli 2007, *JAR* 2007/231, *NJ* 2007/449, m.nt. E. Verhulp, *ArA* 2007/3, m.nt. van den Berg. Zie in dit verband tevens: E.M. Hoogeveen, De inlener en het werkgeverschap, *ARA* 2007/3, p. 4 e.v.

en richtlijnen was onder meer vastgelegd dat de thuiszorgorganisatie optreedt als bemiddelaar tussen de alfahulp en de cliënt, dat de alfahulp en de cliënt de inhoud van het werk bepalen en dat de thuiszorgorganisatie bij de loonbetaling de rol heeft van betaalkantoor. Aanvaarding van de constructie zou in het onderhavige geval meebrengen, dat de alfahulpverlener voor de betreffende werkzaamheden niet verzekerings- en premieplichtig was voor de werknemersverzekeringen. Artikel 6, lid 1 onderdeel c ZW sluit namelijk degene die doorgaans op minder dan vier dagen per week uitsluitend of nagenoeg uitsluitend diensten verricht ten behoeve van het huishouden van de natuurlijke persoon tot wie hij in dienstbetrekking staat, uit van de verzekerings- en premieplicht.

Dat in de overeenkomsten is opgenomen dat de cliënten werkgever zijn en - in het spiegelbeeld daarvan - in de voorwaarden en richtlijnen dat de thuiszorgorganisatie geen werkgeversrol zal vervullen, doet volgens de CRvB niet eraan af dat uit al hetgeen partijen aan afspraken over en weer hebben gemaakt hun bedoeling blijkt dat de thuiszorgorganisatie de bij het zijn van werkgever passende regie over de werkzaamheden van de alfahulp heeft gevoerd.

Gelet op de omstandigheid dat de thuiszorgorganisatie een duidelijk belang had bij de te verrichten arbeid, zelf de werving en selectie op zich had genomen en het de organisatie erom ging dat de alfahulpverlener de werkzaamheden bij de cliënten zelf verrichtte en zich niet door een willekeurige derde liet vervangen, was sprake van een persoonlijke arbeidsverplichting. Dat de thuiszorgorganisatie uitsluitend de rol van doorgeefluik van het door de cliënt verschuldigde loon op zich nam was bovendien niet aannemelijk. Hiervoor was onder meer van belang dat de betalingen aan de alfahulpverlener rechtstreeks uit het budget van de thuiszorgorganisatie werden voldaan. Dat ondanks de andersluidende bepalingen in de contracten wel degelijk sprake was van een gezagsverhouding tussen de thuiszorgorganisatie en de alfahulp, volgde onder meer uit het afsluiten van een schadeverzekering waarmee de civiele werkgevers-aansprakelijkheid voor schade is afgedekt. Verder speelde een rol dat de thuiszorgorganisatie de alfahulp informeerde over de zorgvraag van iedere cliënt en dat op de alfahulpverlener de verplichting rustte om bij iedere cliënt een zogenoemde zorgmap bij te houden. Bovendien was van belang dat de thuiszorgorganisatie rooster maakte en 'zorgbijeenkomsten' organiseerde, waar onder meer is gesproken over de wijze waarop de werkzaamheden bij de cliënten moesten worden uitgevoerd. Volgens

de CRvB is van een reële uitoefening van werkgeverschap door de cliënten geen sprake geweest. Dat een cliënt met de alfahulpverlener eenmalig of wekelijks besproken heeft aan welke huishoudelijke taken de beschikbare tijd zou worden besteed, niet dat alleen daaruit voortvloeit dat de cliënt een zodanige verantwoordelijkheid heeft voor de organisatie van het werk van de alfahulp dat hij als haar werkgever is aan te merken.⁴³ Uit deze uitspraak kan worden afgeleid, dat de CRvB ook na de overgang van een fiscaal regime van rechtsbescherming ruimte ziet om een ander als werkgever aan te merken, dan degene die zich op papier als werkgever heeft gepresenteerd. Gelet op de omstandigheid dat de motivering van de CRvB volgens de regels der kunst is, lijkt deze uitspraak mij cassatieproof.

5.3.4 Conclusie

Hierboven is geconstateerd dat bij de beoordeling of in gevallen van 'normale terbeschikkingstelling van personeel sprake is van een arbeidsovereenkomst, de klassieke benadering van de CRvB op het punt van de gezagsverhouding duidelijk afwijkt van die van de Hoge Raad. Terwijl de CRvB bij de beoordeling of sprake was van een gezagsverhouding de eis stelde dat de werkgever daadwerkelijk aanwijzingen en instructies gaf of kon geven, gaat de Hoge Raad uit van de leer van het gedelegeerd werkgeversgezag.

Voor de benadering van de uitzendovereenkomst zijn geen duidelijke verschillen te onderkennen. Zowel de CRvB als de Hoge Raad stellen voor de aanwezigheid van een uitzendovereenkomst niet als eis, dat de werkgever een allocatiefunctie op de arbeidsmarkt vervult.

De gezagsverhouding als onderdeel van de uitzendovereenkomst kan volgens de CRvB ook worden gevonden in de vorm van leiding en toezicht bij de derde. Of de Hoge Raad dit standpunt deelt, is niet bekend. Mij lijkt het niet uitgesloten dat de Hoge Raad ook bij de beoordeling van de aanwezigheid van een uitzendovereenkomst uitgaat van de leer van het gedelegeerd werkgeversgezag.

Buiten concernverhoudingen ziet de CRvB verder (ook na de overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming) ruimte om voor de toepassing van de

⁴³ CRvB 4 december 2013, *USZ* 2013, m.nt. Alink; *RSV* 2014/23, m.nt. Rebel.

werknemersverzekeringen een ander aan te merken als werkgever dan de partij die zich als zodanig heeft gepresenteerd. Een belangrijke indicatie is daarbij voor de invulling van gewone arbeidsovereenkomst de vraag wie zich feitelijk als werkgever gedraagt. Sinds de overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming wordt hierbij in de motivering door de CRvB uitdrukkelijk aandacht besteed aan de feiten en omstandigheden die bepalend zijn dat niet de ‘papieren werkgever’ maar een ander als zodanig wordt aangemerkt.

In normale gevallen van terbeschikkingstelling van personeel ontbreekt – anders dan in gevallen die worden gepresenteerd als intra-concerndetachering – een vorm van centrale aansturing en financiële verwevenheid tussen de concernonderdelen. Daarmee is de vraag gerechtvaardigd, hoe het werkgeverschap in concernverband bij de beoordeling van de verzekerings- en premieplicht voor de werknemersverzekeringen wordt beoordeeld. Hierover handelt de volgende paragraaf.

5.4 Concernwerkgeverschap⁴⁴

5.4.1 Inleiding

Hierboven kwam aan de orde, dat de verhouding van een intra-concern gedetacheerde werknemer tot de personeelsvennootschap zowel als arbeidsovereenkomst als uitzendovereenkomst kan worden gekwalificeerd. Vanuit een perspectief van fiscus zou met het oog op de financierbaarheid van de werknemersverzekeringen het aannemen van een uitzendovereenkomst met de personeelsvennootschap in geval van intraconcerndetachering gunstig kunnen zijn, omdat in een dergelijk geval in het algemeen een hogere sectorpremie voor de WW geldt, dan in geval van indeling in de sector waartoe ook de overige concernonderdelen behoren. Het lijkt om die reden niet aannemelijk dat wordt gekozen voor intra-concern uitzending ter omzeiling van de verplichtingen die uit de werknemersverzekeringen voortvloeien.

⁴⁴ Paragraaf 5.4 vormt een bewerking van hoofdstuk 7 van mijn dissertatie.

Er zijn echter situaties denkbaar, waarin een dergelijke omzeiling wel mogelijk is. In deze situaties rijst de vraag of er aanleiding is de inschakeling van een personeelsvennootschap als werkgever niet (zonder meer) te accepteren. Volgens de klassieke jurisprudentie van de CRvB is het in bijzondere gevallen mogelijk een vorm van concernwerkgeverschap aan te nemen. De CRvB hanteert in dit verband de term: 'medewerkgeverschap'. Voorts is denkbaar dat de inschakeling van een personeelsvennootschap wordt genegeerd en in plaats daarvan een arbeidsovereenkomst met een ander concernonderdeel wordt aangenomen.

In deze paragraaf staat de vraag centraal hoe het werkgeverschap in concernverband bij de vaststelling van de verzekerings- en premieplicht wordt benaderd. Allereerst wordt nagegaan welke ruimte er volgens de klassieke jurisprudentie van de CRvB bestond om medewerkgeverschap in geval van de inschakeling van een buitenlandse personeelsvennootschap te aanvaarden (par. 5.4.2). Daarna zal worden ingegaan op de mogelijkheden die er volgens de klassieke jurisprudentie van de CRvB bestaan om in gevallen van intra-concerndetachering in plaats van de personeelsvennootschap, een ander concernonderdeel als werkgever aan te merken (5.4.3). Vervolgens zal - teneinde te beoordelen wat de mogelijke consequenties zijn van overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming - worden ingegaan op de jurisprudentie van de (fiscale kamer van de) Hoge Raad inzake loonbelasting (5.4.4 - 5.4.6). Afgesloten wordt met een beschouwing over de benadering van (mede)werkgeverschap in het concern (5.4.7).

5.4.2 Medewerkgeverschap in de klassieke jurisprudentie

Tijdelijke omzetting arbeidscontract met personeelsvennootschap

Het medewerkgeverschap kon onder meer worden aanvaard teneinde tot de vaststelling te komen dat de werkgever in Nederland is gevestigd, zodat sprake is verzekerings- en premieplicht in Nederland. Zo is in de jaren tachtig van de vorige eeuw is het medewerkgeverschap in enkele gevallen aanvaard als reactie op de zogenaamde Cyprusconstructie.⁴⁵ Deze constructie kwam er kort gezegd op neer dat de Nederlandse

⁴⁵ Gedurende die periode zijn Nederlandse aannemingsbedrijven werkzaam in de bouw- en baggersector zich in toenemende mate gaan richten op activiteiten in het buitenland, met name in het Midden-Oosten. Een in verband met de hoge loonkosten ongunstige concurrentiepositie ten opzichte van aannemers uit andere landen heeft hen ertoe gebracht gebruik te maken van 'de Cyprusconstructie'.

rechtspersoon een Cypriotische dochtervennootschap oprichtte, die de in Nederland woonachtige werknemers in dienst nam en ze vervolgens ter beschikking stelde van de Nederlandse moedermaatschappij. De Cypriotische vennootschap fungeerde derhalve voortaan als een soort personeelsvennootschap. Indien een in Nederland wonende 'werknemer' in het buitenland (tijdelijk) werkzaam is voor een buitenlandse werkgever, is er ingevolge artikel 3, lid 2 ZW, WW en WAO in beginsel geen sprake van (Nederlandse) verzekerings- en premieplicht.⁴⁶ Het accepteren van de Cyprusconstructie zou meebrengen, dat gedurende de werkzaamheden in het buitenland, geen sprake was van verzekerings- en premieplicht. Met de toetreding van Cyprus tot de Europese Unie is bij werkzaamheden in Cyprus het Europees coördinatierecht, waaronder de detachingsbepaling van toepassing. Hierdoor heeft de gebruikmaking van een Cypriotische vennootschap aan belang verloren.⁴⁷ Toch is een bespreking van deze jurisprudentie nog steeds zinvol, aangezien het medewerkgeverschap thans nog steeds betekenis kan hebben in gevallen waarin de detachingsbepaling uit Vo 883/2004 en of bilaterale verdragen inzake sociale zekerheid niet van toepassing zijn.

Het medewerkgeverschap kon bijvoorbeeld worden aanvaard in gevallen van tijdelijke omzetting van een arbeidscontract met een Nederlandse rechtspersoon in een contract met een buitenlandse dochtervennootschap. De jurisprudentie inzake omzetting betreft gevallen waarin de Nederlandse rechtspersoon voor een bepaald project in het buitenland een dochtervennootschap heeft opgericht, waarbij die dochtervennootschap de werknemers vervolgens uitleent aan de Nederlandse rechtspersoon, en waarbij na afloop van het project, de werknemer weer in dienst treedt bij de Nederlandse moedervennootschap. In een tweetal uitspraken heeft de CRvB in dergelijke gevallen het medewerkgeverschap aanvaard, zodat de Nederlandse werknemer(s) (ook) gedurende de werkzaamheden in het buitenland in Nederland verzekerings- en premieplichtig waren.⁴⁸

⁴⁶ De keuze voor een vennootschap uit Cyprus had een fiscale achtergrond. Met de Cyprusconstructie konden de Nederlandse werkgevers ervoor zorgen dat hun werknemers niet in Nederland, maar in Cyprus (maximaal 6 procent) inkomstenbelasting verschuldigd waren en konden zo een fiscaal voordeel bereiken. Als gevolg van wijzigingen in de AWR en het daarbij behorende Besluit ter voorkoming van dubbele belasting is de Cyprusconstructie voor de fiscaliteit afgesloten, zie: E.C.N. Roks, de Cyprusconstructie exit, *WFR* 1984/5646, p. 868 e.v.

⁴⁷ Zie ook het Verdrag inzake sociale zekerheid tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de republiek Cyprus, *Trb.* 2002, 138.

⁴⁸ CRvB 11 november 1980, *RSV* 1981/87 (m.nt. N.J. Haverkamp); CRvB 3 april 1991, *AB* 1991/491.

Uit deze uitspraken kan worden afgeleid, dat er ruimte is voor medewerkgeverschap, indien uit de feiten en omstandigheden van het geval kan worden afgeleid, dat sprake is van 'een constructie', die er uitsluitend op is gericht de (Nederlandse) verzekerings- en premieplicht te ontwijken.⁴⁹ Het feit dat een buitenlandse vennootschap met een ex-werknemer van een Nederlandse BV contracteert, terwijl die werknemer na beëindiging van het contract bij de buitenlandse vennootschap weer bij de Nederlandse BV in dienst treedt, is hiervoor een belangrijke aanwijzing, alsmede de omstandigheid dat de buitenlandse dochtervennootschap onvoldoende zelfstandige betekenis heeft.

Aanwijzingen hiervoor zijn onder de aanwezigheid van overheersende zeggenschap van de (directeur-groootaandeelhouder van de) Nederlandse moedervernootschap over de buitenlandse dochter en de omstandigheid dat de Nederlandse moedervernootschap de financiële en bestuurlijke gang van zaken binnen de buitenlandse vennootschap bepaalt en in feite de werkgeverstaken uitoefent. Een andere aanwijzing van het gebrek aan zelfstandigheid is, dat de activiteiten van de dochtervennootschap uitsluitend bestaan uit het ter beschikking stellen van personeel aan de Nederlandse moeder en deze voor het overige geen relevante activiteiten (ten behoeve van de Nederlandse rechtspersoon) uitoefent. Een bijkomende factor van gewicht kan de omstandigheid vormen, dat de buitenlandse vennootschap voor het aanstellen van personeel een machtiging (power of attorney) aan de Nederlandse vennootschap heeft verleend en zelf geen enkele activiteit uitoefent om personeel te werven en te selecteren.⁵⁰

De stelling van de Nederlandse rechtspersoon, dat de gebruikmaking van een Cypriotische dochtervennootschap niet als een verwerpelijke zaak mag worden beschouwd, nu het Nederlandse bedrijfsleven door de afwezigheid van fiscale faciliteiten gedwongen was tot zo'n constructie, werd door de CRvB verworpen, nu aan de Nederlandse rechtspersoon niet het recht toekwam werknemers de voorzieningen te onthouden die het Nederlandse socialezekerheidsstelsel hun biedt. De CRvB brengt duidelijk tot uitdrukking dat het beginsel van sociale rechtvaardigheid hier prevaleert boven het concernbelang.

⁴⁹ Vgl. de overweging in CRvB 11 november 1980, RSV 1981/87: 'Het initiatief tot oprichting van I. (LvdB: de Cypriotische vennootschap) is uitgegaan van O. B.V (LvdB: de Nederlandse vennootschap), die daarmee kennelijk beoogde een uit het oogpunt van verschuldigdheid van belasting en premie voor haar en al het in Saoedi-Arabië werkzame personeel gunstige voorziening te treffen'.

⁵⁰ CRvB 11 november 1980, RSV 1981/87 (m.nt. N.J. Haverkamp).

Bemoeienis met personeel door Nederlandse moedervennootschap

Behalve het geval van een formele (tijdelijke) omzetting van arbeidscontracten, is ook wel een beroep gedaan op het medewerkgeverschap in gevallen waarin in het buitenland werkzaamheden werden verricht ten behoeve van de buitenlandse dochtervennootschap, omdat aan de kant van de Nederlandse moedervennootschap sprake is van bemoeienis met de werknemer.

In een geval waarin geen sprake was van (tijdelijke) omzetting van een contract, maar waarin de werknemer direct in dienst was gekomen van de buitenlandse dochtervennootschap, nam de CRvB geen medewerkgeverschap aan. Van belang was onder meer dat de dochtervennootschap daadwerkelijk zelfstandige activiteiten in het buitenland verrichtte en niet vaststond dat de werknemer bij terugkeer in dienst zou komen van de Nederlandse moedervennootschap. De CRvB oordeelde dat aan de dochtervennootschap in het onderhavige geval voldoende realiteit toekwam. Dat de Nederlandse moedervennootschap gedurende het verblijf van de werknemer in Nederland de betaling van ziekgeld had overgenomen, deed niet aan die conclusie af. Volgens de CRvB behoort een zekere mate van centrale of onderlinge dienstverlening juist tot de kenmerken van een concern.⁵¹

Omvlagtransacties

Ten aanzien van omvlagtransacties van zeeschepen lijkt de CRvB ook de nodige terughoudendheid te hebben bij het aanvaarden van medewerkgeverschap.⁵² Het 'omvlaggen' van een schip komt erop neer, dat het schip dat eigendom is van een Nederlandse rederij, verkocht wordt aan een buitenlandse, bijvoorbeeld Cypriotische (dochter-)vennootschap en vervolgens onder Cypriotische vlag gaat varen.

In de aan de CRvB voorgelegde zaken presenteerde de (directie) van de Nederlandse vennootschap zich als scheepvaartagent en droeg zorg voor de (overgang van de) bemanning naar de (dochter-)vennootschap. De stelling dat de Nederlandse moedervennootschap nog altijd als werkgever van de bemanning van de schepen moest worden aangemerkt, werd door de CRvB verworpen. In dit verband werd opgemerkt, dat het veelvuldig voorkomt dat een onderneming die door een bepaalde rechtspersoon wordt gedreven, wordt ingebracht in een andere rechtspersoon, waarbij de eerdere

⁵¹ CRvB 20 oktober 1989, RSV 1990/207.

⁵² CRvB 9 januari 1997, RSV 1997/130; CRvB 16 januari 1997, USZ 1997/54.

rechtspersoon als enige aandeelhoudster de feitelijke zeggenschap blijft behouden. Dat gegeven vormt echter in het algemeen onvoldoende grond om te negeren dat de exploitatie plaatsvindt voor rekening en risico van de buitenlandse dochtervennootschap. Bovengenoemde omvlagtransacties leiden er daarom volgens de CRvB als regel niet toe dat het werkgeverschap van de dochtervennootschap wordt ontkend en de moedervennootschap als werkgever aangemerkt blijft. De CRvB hanteert hier als uitgangspunt dat het veelvuldig voorkomt dat een onderneming die door een bepaalde rechtspersoon wordt gedreven, wordt ingebracht in een andere rechtspersoon, waarbij de eerdere rechtspersoon als enige aandeelhoudster de feitelijke zeggenschap blijft behouden. Dat leidt er volgens de CRvB als regel niet toe dat het werkgeverschap van de dochtervennootschap wordt ontkend en de moedervennootschap als werkgever aangemerkt blijft.

Bovendien merkte de CRvB op, dat indien bij onderzoek blijkt dat de dagelijkse leiding over de buitenlandse dochtervennootschap vanuit Nederland plaatsvindt, dat er hoogstens toe noopt aan te nemen dat de onderneming feitelijk in Nederland gevestigd is en dat die (buitenlandse) rechtspersoon zich dan als werkgever dient aan te sluiten bij het uitvoeringsorgaan van de sociale verzekeringen.⁵³ De CRvB wijst hier met andere woorden op de mogelijkheid om de statutair in het buitenland gevestigde dochtervennootschap met toepassing van artikel 2, lid 1 ZW als in Nederland gevestigd aan te merken (zie hierover par. 5.5).

5.4.3 Doorprikken personeelsvennootschap in de klassieke jurisprudentie

Bemoeienis moedervennootschap

Behalve het aanvaarden van medewerkgeverschap is ook denkbaar dat in gevallen van inschakeling van een dochtervennootschap als werkgever, het werkgeverschap van die dochtervennootschap wordt ontkend en in plaats daarvan de Nederlandse moedervennootschap als zodanig wordt aangemerkt. In de jurisprudentie van de CRvB is mij –als het gaat om de vraag of sprake is van verzekerings- en premieplicht in Nederland, slechts een geval bekend waarin de CRvB tot het oordeel kwam dat niet de buitenlandse dochtervennootschap – die in de schriftelijke arbeidsovereenkomst als contractant van de betreffende werknemer vermeld stond – maar de Nederlandse

⁵³ CRvB 16 januari 1997, USZ 1997/54.

moedervennootschap als werkgever diende te worden aangemerkt. De situatie vertoonde enige gelijkenissen⁵⁴ met de hierboven in par. 5.4.3 besproken uitspraak inzake de alfahulpverlener. In het specifieke geval had de Nederlandse rechtspersoon een advertentie geplaatst met daarin de vacature voor een functie als reisleader in Zwitserland. Deze Nederlandse rechtspersoon had ook de werving en selectie van de werknemer op zich genomen. Tijdens het sollicitatiegesprek bleek, dat met een Zwitserse dochtervereniging zou worden gecontracteerd. De Nederlandse moedervennootschap oefende zelf de werkgeverstaken uit, zag toe op het functioneren en zegde zelf het ontslag van de reisleader aan. De SA ontving op gezette tijden nauwkeurige instructies van de Nederlandse moedervennootschap hoe zij diende te handelen. Aangezien bovendien uitsluitend de handtekening onder het contract en de maandelijkse betalingen waren afkomstig van de SA diende volgens de CRvB de Nederlandse moedervennootschap als werkgever te worden aangemerkt.⁵⁵

5.4.4 Consequenties fiscaal regime van rechtsbescherming

De vraag rijst of het medewerkgeverschap ook na de overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming kan worden aanvaard. De Hoge Raad heeft in een arrest van 11 oktober 2002 inzake loonbelasting bepaald, dat in het geval de derde een deel van de werkzaamheden van het aan hem ter beschikking gestelde personeel 'zwart' laat verrichten, de derde aangaande de zwart gewerkte en beloonde uren als werkgever en dus als inhoudingsplichtige moet worden aangemerkt.⁵⁶ Deze situatie dient niet verward te worden met het bestaan van een vorm van medewerkgeverschap. In het besproken geval bestaan twee dienstbetrekkingen naast elkaar: aangaande de 'wit' gewerkte uren bestaat een dienstbetrekking met het uitzendbureau, wat betreft de zwart gewerkte uren (waarvan geen opgave is gedaan aan het uitzendbureau) is sprake van een dienstbetrekking met de derde.

De figuur van het medewerkgeverschap van rechtspersonen als instrument om tot inhoudingsplicht van loonbelasting te concluderen is in de fiscaliteit echter

⁵⁴ Een belangrijk verschil met de payrollproblematiek is dat in het onderhavige geval geen sprake was van een situatie die werd gepresenteerd als 'ter beschikking stelling van personeel'.

⁵⁵ CRvB 8 januari 1980, RSV 1980/197.

⁵⁶ HR 11 oktober 2002, NTFR 2002/1488. Vgl. *Rechtbank Arnhem 9 september 2010, BN7806*

(nagenoeg⁵⁷) onbekend.⁵⁸ Daarom rijst de vraag of de figuur voor de verzekerings- en premieplicht voor de werknemersverzekeringen na de overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming nog zal worden aanvaard.⁵⁹

In de fiscale jurisprudentie bestaan ook (andere) mogelijkheden om tot redres te komen in gevallen waarin de inschakeling van een personeelsvennootschap in concernverband tot onwenselijke gevolgen leidt. Zo is denkbaar dat – evenals in de klassieke jurisprudentie van de CRvB - door middel van interpretatie en kwalificatie van de feiten wordt vastgesteld dat een andere rechtspersoon binnen het concern de werkelijke werkgever is. De fiscale jurisprudentie biedt daar bij mijn weten, als het gaat om tewerkstelling van personeel in concernverband, geen voorbeelden van.⁶⁰ Opvallend is dat in de sfeer van de loonbelasting, veelal een beroep wordt gedaan op simulatie (schijnhandeling) of het leerstuk van *fraus legis*. In hoeverre de Hoge Raad de toepassing van deze methoden ook zal aanvaarden als het gaat om de vaststelling van de verzekerings- en premieplicht voor de werknemersverzekeringen, is onbekend.

5.4.5 Schijnhandeling

Door middel van een schijn- en wezentoetsing kan worden vastgesteld dat in weerwil van de schijn die wordt gewekt, partijen (geen) rechtsbinding beo(o)g(d)en. In dit verband wordt ook wel gesproken van (relatieve) ‘simulatie’.⁶¹

Het leerstuk van de schijnhandeling was aan de orde in een geval van inschakeling van een Nederlandse vennootschap en waarbij de vraag opkwam wie als werkgever kon

⁵⁷ Een uitzondering valt te maken ten aanzien van het gevallen waarin sprake is van verdragstoepassing, zie hieromtrent onder meer: HR 1 december 2006, *V-N* 2006.65.7. Zie voorts: P. Kavelaars, de Hoge Raad geeft handen en voeten aan he verdragswerkgeverschap, *NTFR-B* 2007-4.

⁵⁸ Wel is er ruimte om in concernverband door werkmaatschappijen verschuldigde loonbelasting en premies werknemersverzekeringen onder een belastingnummer af te dragen, zie thans artikel 27^e Wet Lb 1964. Dit leidt er evenwel niet toe, dat de moedermaatschappij als inhoudingsplichtige kan worden aangemerkt, vgl. HR 8 december 1993, *BNB* 1994/52.

⁵⁹ Zie ook de annotatie van P. Kavelaars bij HR 9 juni 2006, *BNB* 2006/285. Hij beantwoordt deze vraag ontkennend.

⁶⁰ Wellicht is dit te verklaren door de omstandigheid, dat – in de woorden van Nieuwenhuizen, ‘zelfstandige fiscaalrechtelijke kwalificatie’ een relatief nieuw fenomeen is in de fiscale doctrine, zie: H. M. Nieuwenhuizen, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid, Een onderzoek naar de betekenis van drie spanningsvelden bij het bepalen van de fiscale werkelijkheid*, Deventer: Kluwer 2010, p. 52.

⁶¹ Zie: J.H. M. Nieuwenhuizen, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid, Een onderzoek naar de betekenis van drie spanningsvelden bij het bepalen van de fiscale werkelijkheid*, Deventer: Kluwer 2010, p. 182.

worden aangemerkt.⁶² Het arrest betrof een BV die zich samen met een aantal rederijen, gedreven in de vorm van commanditaire vennootschappen, bezig hield met transport over water. In de oorspronkelijke situatie was al het walpersoneel in dienst van de BV, en was het zeevarend personeel in dienst bij de diverse rederijen. Om in aanmerking te komen voor afdrachtvermindering van het bij de genoemde BV in dienst zijnde walpersoneel, werd besloten om de arbeidsovereenkomsten van het walpersoneel te beëindigen en hun een arbeidsovereenkomst aan te bieden met de rederijen. Hiertoe zijn beëindigingsovereenkomsten aan het walpersoneel verzonden. De rederijen detacheerden de personeelsleden vervolgens aan de BV. In de bij de beëindigingsovereenkomsten bijgesloten brief stond vermeld dat de arbeidsvoorwaarden van het personeel onverkort gehandhaafd bleven, het personeel dezelfde werkzaamheden bleef verrichten (ten kantore van de rederij) en de BV zich garant stelde voor de verplichtingen van de rederijen. Bovendien betaalde de BV de salarissen van (al) het personeel. De personeelskosten van de rederijen werden tegen kostprijs aan de BV doorberekend. Het nieuw aan te nemen walpersoneel werd direct een arbeidsovereenkomst met de rederijen aangeboden.

Bovengenoemde feiten en omstandigheden leidden het hof tot de conclusie, dat het walpersoneel nog altijd in dienst van de BV stond. Bij dit oordeel speelde ook een rol dat de (locatie van de) werkzaamheden van het personeel hetzelfde was gebleven en het werkgeversgezag nog altijd door de BV werd uitgeoefend. Volgens het hof was niet aannemelijk dat de uitoefening van het werkgeversgezag naar de rederijen was overgegaan en door hen werd uitgeoefend.

Het hof oordeelde ten aanzien van de nieuw aangenomen werknemers dat zij wel in dienst waren van de rederijen. Volgens het hof was bepalend, dat deze werknemers niet op enigerlei wijze rechten uit de arbeidsovereenkomst met de rederijen konden ontlenuen aan de BV. Voorts was door de inspecteur onvoldoende aannemelijk gemaakt dat de rederijen niet het formele werkgeversgezag over de betrokken werknemers konden uitoefenen.

In cassatie is de Hoge Raad niet ingegaan op de vraag, in hoeverre het aangaan van de arbeidscontracten met de nieuwe werknemers kan worden aangemerkt als een

⁶² HR 9 juni 2006, *BNB* 2006/285 (m.nt. Kavelaars).

schijnhandeling. Volgens de Hoge Raad had het hof in de onderhavige uitspraak ten aanzien van het 'oude walpersoneel' echter een onjuiste maatstaf aangehouden. Het hof had – in lijn met het civielrechtelijke arrest ABN Amro/Malhi⁶³ - dienen te onderzoeken of de betrokken werknemers en de vennootschappen zich jegens elkaar verbonden hebben en dienovereenkomstig hebben gehandeld. Daarbij is volgens de Hoge Raad van belang wat de werkelijke bedoeling is geweest van de betrokken partijen, zoals die mede kan worden afgeleid uit de naar buiten blijvende omstandigheden van het geval. De motivering van de conclusie van het hof, dat het walpersoneel in dienst was gebleven van de BV schoot volgens de Hoge Raad tekort, omdat de daartoe redengevend gegeven omstandigheden ook verenigbaar zijn met een daadwerkelijke indiensttreding bij de rederijen.

Zonder nadere motivering was ook het oordeel van het Hof dat het werkgeversgezag nog altijd bij de rederij berustte, onbegrijpelijk. Daarbij neemt de HR onder andere in aanmerking, dat het voor het bestaan van een gezagsverhouding voldoende is, dat de rederijen bevoegd zijn aanwijzingen en instructies omtrent het verrichten van de arbeid te geven en dat het in een detacheringssituatie zoals de onderhavige mogelijk is dat de rederijen de nadere bepaling van de door de werknemers te verrichten werkzaamheden overlaten aan de BV. De Hoge Raad wijst hier met andere woorden op de mogelijkheid van het delegeren van werkgeversgezag van de rederijen aan de BV. Verder speelde bij dit oordeel een rol dat het hof van oordeel was, dat de rederijen ten aanzien van het nieuwe walpersoneel) wel degelijk het werkgeversgezag uitoefende, hetgeen in cassatie niet was bestreden.

Bij de behandeling door het verwijzingshof diende de inspecteur aannemelijk te maken, dat niet alleen de werkgever, maar ook de werknemers de (eventueel uit de omstandigheden af te leiden) bedoeling hebben gehad om, in afwijking van hetgeen zij op papier hebben verklaard, bij de oorspronkelijke werkgever in dienst te blijven.

Dat bij de fiscale beoordeling of sprake is van een schijnhandeling wordt aangesloten bij het civiele recht, is reeds sinds lange tijd bekend. In een arrest uit 1954 oordeelde de Hoge Raad dat niet beslissend is de schijn, de naam waarmee een transactie wordt uitgedost en de vorm waarin zij is gegoten, maar dat het aankomt op wat in

⁶³ HR 5 april 2001, *JAR* 2002/100.

werkelijkheid tussen partijen geldt. Wat in werkelijkheid tussen partijen geldt, dient volgens de Hoge Raad naar burgerlijk recht te worden beoordeeld. Bovendien heeft de Hoge Raad reeds eerder bepaald dat, wil er sprake zijn van een schijnhandeling, beide partijen zich ervan bewust moeten zijn geweest dat de tussen hen gesloten overeenkomst in werkelijkheid niet geldt.⁶⁴ Nieuwenhuizen brengt onderhavige regel in verband met de omstandigheid, dat als slechts één partij een schijnhandeling nastreeft, toch een rechtsgeldige overeenkomst tot stand komt, omdat de partij te goeder trouw af mag gaan op de verklaring van de wederpartij.⁶⁵

Opgemerkt dient te worden, dat in het onderhavige arrest een tegengestelde situatie aan de orde was dan in het arrest ABN Amro-Malhi. In het laatstgenoemde arrest ging het namelijk om de vraag of gesproken kon worden van een (geruisloze) contractsovergang van het schoonmaakbedrijf met wie de betrokken werknemer een schriftelijke arbeidsovereenkomst had gesloten naar de inlener ABN Amro, die zich in de loop der tijd meer en meer met de arbeidsvoorwaarden van. In het arrest overweegt de Hoge Raad dat de rechtszekerheid zich in een dergelijk geval verzet tegen een geruisloze overgang van het arbeidscontract het schoonmaakbedrijf naar ABN Amro waarvan voor geen van de partijen duidelijk zou zijn op welk tijdstip zij zich zou hebben voltrokken. Het antwoord op de vraag of de werknemer en ABN Amro zich tot elkaar hebben verbonden diende volgens de Hoge Raad te worden beantwoord aan de hand van de vraag wat partijen over en weer hebben verklaard en hetgeen zij uit hun verklaringen en gedragingen hebben afgeleid en redelijkerwijze hebben mogen afleiden (Haviltex-formule).⁶⁶

Door in het onderhavige geval voor te schrijven dat van belang is wat de werkelijke bedoeling is geweest van de betrokken partijen, zoals die mede kan worden afgeleid uit de naar buiten blijkende omstandigheden van het geval, lijkt de belastingkamer van de Hoge Raad voor de beoordeling of partijen zich ondanks het ondertekenen van een schriftelijk beëindigingscontract nog altijd tot elkaar hebben verbonden, een aanvullende (of; verduidelijkte) maatstaf aan te nemen. Of de bewijslast van de inspecteur hiermee wordt vergemakkelijkt, valt echter te betwisten.

⁶⁴ HR 6 maart 1991, *BNB* 1992/220.

⁶⁵ Tap, p. 197

⁶⁶ HR 5 april 2001, *JAR* 2002/100.

5.4.6 Fraus legis

Wanneer de kwalificatie als dienstbetrekking of een beroep op de schijnhandeling geen ruimte biedt het werkgeverschap van een ingeschakelde personeelsvennootschap te ontkennen, kan het leerstuk van fraus legis wellicht een oplossing bieden. Het leerstuk fraus legis maakt het mogelijk dat (uitsluitend) voor de toepassing van de belastingwet tot de aanwezigheid van inhoudingsplicht wordt geconcludeerd. Doorvertaald naar het onderwerp intraconcerndetachering kan fraus legis meebrengen dat, hoewel volgens de belastingrechter civielrechtelijk sprake is van een dienstbetrekking met een personeelsvennootschap, voor de toepassing van de belastingwet de werknemer in dienst is bij een ander concernonderdeel.

Voor fraus legis (wetsontduiking) gelden als voorwaarden dat de doorslaggevende reden voor het aangaan van een rechtshandeling het ontgaan van belasting is en dat de gekozen constructie in strijd is met doel en strekking van de betreffende belastingwet.⁶⁷ Van belang is op te merken dat in de fiscaliteit het uitgangspunt geldt dat een belastingplichtige in beginsel vrij is een weg te bewandelen die voor hem fiscaal het minst belastend is. Die vrijheid gaat echter niet zo ver, dat met het oogmerk van belastingverijdeling, een kunstmatige en van elk reëel belang ontblote weg kan worden gekozen die ertoe leidt dat in strijd met doel en strekking van de wet wordt gehandeld.⁶⁸

Het vereiste van een ontgaan motief wordt in de fiscale literatuur in verband gebracht met het beginsel van rechtszekerheid, waarmee wordt bedoeld op de kenbaarheid van de wetsnorm. Nieuwenhuizen merkt in dit verband op, dat het legaliteitsbeginsel vereist dat men erop moet kunnen vertrouwen dat de belastingwet op een redelijke wijze wordt uitgelegd. Dit betekent volgens hem dat de wetsuitleg kenbaar, in de zin van voorspelbaar moet zijn omdat men moet kunnen inschatten wat de fiscale gevolgen zijn van de wijze waarop men zijn zaken regelt.⁶⁹ Wanneer partijen hun activiteiten in een bepaalde juridische vorm gieten met als doel het ontgaan van belastingheffing, komt hen een beroep op de rechtszekerheid echter (uiteraard) niet onverminderd toe.⁷⁰

⁶⁷ HR 20 maart 1985, *BNB* 1985/171 (m.nt. Hofstra).

⁶⁸ HR 13 maart 2009, *BNB* 2009/123.

⁶⁹ Tap, p.12.

⁷⁰ Zie voorts: G.J.M.E. de Bont, *De economische realiteit*, in; J.A.G. van der Geld en I.J.F.A. van Vijfeijken (red.), *Opstellen aangeboden aan Prof. dr. A.C. Rijkers (Rijkersbundel)*, Tilburg 2013, p. 17-18.

Aan de toepassing van *fraus legis* kan volgens de heersende opvattingen in de fiscale literatuur uitsluitend worden toegekomen wanneer belastingheffing niet op een andere manier mogelijk is, zoals door middel van de vaststelling of kwalificatie van de feiten of het kwalificeren van de feiten als schijnhandelingen. Het komt er dus op neer dat voor *fraus legis* uitsluitend ruimte is wanneer door middel van de vaststelling en kwalificatie van deze feiten, het door partijen beoogde rechtsgevolg onontkoombaar is, maar dit rechtsgevolg gelet op doel en strekking van de wet onaanvaardbaar is.⁷¹ Doorvertaling naar het vraagstuk van verzekerings- en premieplicht voor de werknemersverzekeringen zou dit ertoe leiden dat alleen nog aan het leerstuk *fraus legis* toe kan worden gekomen, wanneer vaststaat dat de inschakeling van een buitenlandse dochtervennootschap niet via kwalificatie of het leerstuk van de schijnhandeling kan worden genegeerd.

In de fiscale sfeer zijn enkele uitspraken bekend waarin *fraus legis* werd aanvaard in geval van de Cyprusconstructie. De Hoge Raad heeft zich hierover nooit uitgelaten.⁷²

Volgens Hof Amsterdam is voor toepassing van *fraus legis* in het kader van de loonbelasting en premies volksverzekeringen geen plaats. Het hof kwam tot dit oordeel in het eerder besproken arrest betreffende de BV, die zijn personeel voortaan onderbracht bij de rederijen. De inspecteur deed in de procedure bij het Hof Amsterdam ten aanzien van het nieuwe walpersoneel dat in dienst was getreden bij de rederijen een beroep op toepassing van *fraus legis*. Volgens het hof was echter voor toepassing van *fraus legis* in dit verband geen plaats, omdat de Wet LB 1964 voor het begrip dienstbetrekking aansluit bij de arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht en de wet in zoverre de civielrechtelijke contractsvrijheid respecteert. Dit bracht mee, dat de toegepaste constructie niet in strijd was met doel en strekking van die wet. De Hoge Raad heeft niet op dit oordeel hoeven in te gaan, omdat dit in cassatie niet is bestreden. Wel heeft de Hoge Raad zich ambtshalve uitgelaten over de ruimte voor een beroep op *fraus legis* in geval afdrachtvermindering in het geding is. Volgens de Hoge Raad is geen sprake van strijd met doel en strekking van de WVA wanneer de rederijen naast de zeevarenden, ook niet zeevarenden in dienst nemen met het oogmerk de verruimde mogelijkheden voor toepassing van de afdrachtvermindering zeevaart te

⁷¹ L.A. De Blicq e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2009, p. 297.

⁷² Vgl. HR 15 oktober 1986, BNB 1987/72, m.nt. Van Brunschot. Van Brunschot merkt in zijn noot op, dat grond voor cassatie ambtshalve er alleen is, als het in de gegeven feitelijk constellatie nooit *fraus legis* kan zijn.

benutten. Zulks geldt niet alleen bij het in dienst nemen van nieuw walpersoneel, maar ook in geval de tot een groep behorende vennootschappen hun personeelsbestand met het oog op de afdrachtvermindering aldus wensen te reorganiseren dat het walpersoneel worden overgeplaatst naar een andere groepsvennootschap.⁷³

5.4.7 Beschouwing

Hoewel het gelet op de beperkte hoeveelheid beschikbare uitspraken lastig is al te sterke conclusies te trekken, zijn de volgende lijnen te ontwaren als het gaat om de benadering van het werkgeverschap in concernverband bij de beoordeling van de verzekerings- en premieplicht voor de werknemersverzekeringen.

De betekenis van het medewerkgeverschap in de klassieke jurisprudentie van de CRvB als methode om tot de aanwezigheid van een dienstbetrekking te kunnen concluderen, dient niet te worden overschat. Volgens de klassieke jurisprudentie van de CRvB is in slechts zeer bijzondere gevallen ruimte voor het aanvaarden van medewerkgeverschap van rechtspersonen. Hoewel volgens de klassieke jurisprudentie van de CRvB niet expliciet een 'ontgaansmotief' wordt vereist, kan uit deze jurisprudentie wel degelijk worden opgemaakt, dat bij de beoordeling van de verzekerings- en premieplicht voor de werknemersverzekeringen aanvaarden van medewerkgeverschap van in een concern verbonden vennootschappen een rol heeft in (bepaalde) gevallen waarin het aanvaarden van de inschakeling van de (dochter)vennootschap als werkgever zou meebrengen, dat de verzekerings- en premieplicht zou ontbreken. Ruimte voor medewerkgeverschap is er blijkens de jurisprudentie bijvoorbeeld, wanneer sprake is van tijdelijke omzetting van een contract. Wanneer een werknemer voor en na het verrichten van werkzaamheden in het buitenland opnieuw onbetwist in dienst van een Nederlandse (moeder)vennootschap werkzaam was en (het contract met) de buitenlandse dochtervennootschap onvoldoende zelfstandige betekenis heeft, is er aanleiding de Nederlandse (moeder)vennootschap en de buitenlandse (dochter)vennootschap als medewerkgevers aan te merken. Bij deze beoordeling speelt de mate van verwevenheid met en de mate van zeggenschap over de (dochter)vennootschap een essentiële rol, alsmede de vraag in hoeverre de (dochter)vennootschap overigens) voldoende realiteit toekomt. Wanneer

⁷³ Vgl. R.O. 3.3.3 van het arrest.

de buitenlandse (dochter)vennootschap louter een 'papieren construct' is, hetgeen bijvoorbeeld af te leiden is uit de omstandigheid dat er achter de (personeels)vennootschap geen fysiek en organisatorisch verband schuilgaat dat (wezenlijke) ondernemers- en werkgeversactiviteiten uitoefent, kan volgens de klassieke jurisprudentie in gevallen van tijdelijke omzetting van een arbeidscontract van medewerkgeverschap worden uitgegaan. Uiteraard speelt daarbij een rol de omstandigheid, dat het feitelijk de Nederlandse werkgever is die deze ondernemers- en werkgeversrol verricht.

Er zijn aanwijzingen dat in gevallen waarin de situatie wordt gepresenteerd als een contractsovergang voor onbepaalde tijd van een Nederlandse moedervernootschap naar een buitenlandse (dochter)vennootschap, voor medewerkgeverschap volgens de klassieke jurisprudentie van de CRvB geen (of; niet zonder meer) ruimte bestaat. Duidelijk is dat de enkele aanwezigheid van overheersende zeggenschap over de dochtervennootschap onvoldoende is. Hoe geoordeeld zou worden in gevallen waarin de (buitenlandse) dochtervennootschap bovendien slechts 'een papieren construct' is, is niet helemaal helder. Dezelfde constatering gaat op voor de door de CRvB beoordeelde gevallen van het omvlaggen van schepen van een Nederlandse (moeder-)vennootschap naar een (buitenlandse) dochtervennootschap, waarbij de arbeidscontracten overgaan naar laatstgenoemde vennootschap. De CRvB hanteert hier als uitgangspunt dat het veelvuldig voorkomt dat een onderneming die door een bepaalde rechtspersoon wordt gedreven, wordt ingebracht in een andere rechtspersoon, waarbij de eerdere rechtspersoon als enige aandeelhouder de feitelijke zeggenschap blijft behouden. Dat leidt er volgens de CRvB als regel niet toe dat het werkgeverschap van de dochtervennootschap wordt ontkend en de moedervernootschap als werkgever aangemerkt blijft.

Zoals gezegd, is het aannemelijk dat het medewerkgeverschap van in een concern verbonden vennootschappen sinds de overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming tot het verleden behoort. Denkbaar is weliswaar, dat meerdere (rechts)personen als werkgever van dezelfde werknemer worden aangemerkt, maar dit kan uitsluitend wanneer ten aanzien van de werkzaamheden van de betreffende werknemer meerdere dienstbetrekkingen zijn te onderscheiden.

Opvallend is verder dat (mogelijk) ongewenste inschakeling van rechtspersonen als werkgever in de beschikbare fiscale jurisprudentie veelal niet via kwalificatie wordt bestreden, maar door middel van een beroep op de aanwezigheid van een schijnhandeling of *fraus legis*. Mogelijk valt bovengenoemde opstelling te verklaren door het uitgangspunt dat een belastingplichtige in beginsel vrij is een weg te bewandelen die voor hem fiscaal het minst belastend is en bovendien het beginsel van rechtszekerheid in de fiscaliteit groot gewicht toekomt.

Vastgesteld kan worden dat bij de beoordeling van gevallen die worden gepresenteerd als (tijdelijke) contractsovergangen binnen het concern na de overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming niet kan worden volstaan met de klassieke benadering van de CRvB, die er op neerkomt dat wordt nagegaan in hoeverre aan het 'contract' met de ingeschakelde vennootschap voldoende realiteit toekomt. Uit het arrest inzake de rederijen kan worden opgemaakt, dat de vraag of de inschakeling van een (dochter-) vennootschap als werkgever als schijnhandeling moet worden aangemerkt, aan de hand van het kader dat in de civielrechtelijke jurisprudentie van de Hoge Raad is ontwikkeld beantwoord dient te worden. Uiteraard gaat deze constatering eveneens op voor de (normale) interpretatie van en kwalificatie als dienstbetrekking. Nu sinds de overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming geen enkel misverstand bestaat over de door de CRvB en de fiscale rechter aan te leggen beoordelingsmaatstaf bij de vaststelling of sprake is van verzekerings-, dan wel premieplicht voor de werknemersverzekeringen (namelijk: de door de civiele kamer ontwikkelde beoordelingscriteria) is dus duidelijk, dat een eventueel beroep op de aanwezigheid van een schijnhandeling, de gereedschapskist van de rechter bij de beoordeling of een contractsovergang in concernverband kan worden genegeerd, niet vergroot.

Bij de beoordeling van situaties die worden gepresenteerd als contractsovergangen binnen concernverband geldt het kader geschetst in het arrest inzake de rederijen. In dat geval dient de rechter te onderzoeken of de betrokken werknemers en de vennootschappen zich jegens elkaar verbonden hebben en dienovereenkomstig hebben gehandeld. Dit betekent dat niet alleen de werkgever, maar ook de werknemers de (eventueel uit de omstandigheden af te leiden werkelijke) bedoeling hebben gehad om, in afwijking van hetgeen zij op papier hebben verklaard, bij de (oorspronkelijke) werkgever in dienst te blijven. Dat zich behalve de aanduiding van de naam van de

contractant, in de nieuwe contracten geen wezenlijke wijziging heeft voorgedaan (de arbeidsvoorwaarden en de (locatie van de) werkzaamheden bleven hetzelfde, de oude werkgever stond garant voor de werkgeversverplichtingen van de rederijen, oefende nog altijd het salaris betaalde gezag uitoefende), was volgens de Hoge Raad in het arrest inzake de rederijen onvoldoende. Bovengenoemde feiten en omstandigheden zijn volgens de Hoge Raad namelijk ook verenigbaar met een daadwerkelijke indiensttreding van het personeel bij de rederijen. Een complicerende factor in dit verband is de omstandigheid, dat het mogelijk is dat de nieuwe werkgever de gezagsbevoegdheid aan de oude werkgever heeft gedelegeerd. Deze complicatie bestond niet in de klassieke jurisprudentie van de CRvB, hetgeen de meer materiële benadering van het werkgeverschap vergemakkelijkte. Dit brengt mee, dat het lastiger is om door middel van een toets aan de feitelijke omstandigheden van het geval te concluderen dat de rechtspersoon die zich als inlener presenteert, in werkelijkheid de werkgever is. De toepassing van dit criterium zou dus in ieder geval meebrengen, dat het (nog) moeilijker wordt de bewijsvoering rond te krijgen en onderbouwing te vinden voor de stelling dat een ander dan degene die zich als werkgever voordoet, in werkelijkheid werkgever is.

Mocht het arrest van de Hoge Raad zo worden begrepen, dat – wanneer de feitenrechter zijn motivering zodanig vormgeeft dat de omstandigheid dat – de inschakeling van een ‘lege huls’ als (nieuwe) werkgever geen rol meer kan spelen bij de conclusie dat werkgever en werknemer in werkelijkheid de bedoeling hebben gehad bij de (oorspronkelijke) werkgever in dienst te blijven, kan worden geconcludeerd dat de interpretatie van de dienstbetrekking sinds de overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming (zeer) beperkte mogelijkheden biedt om ongewenste inschakeling van personeelsvennootschappen te redresseren.

Dan resteert nog de vraag naar de mogelijke betekenis van *fraus legis* in dit verband. Volgens het arrest van Hof Amsterdam inzake de rederijen is voor toepassing van *fraus legis* voor de vraag of sprake is van inhoudingsplicht van loonbelasting geen plaats. Omdat de Wet LB 1964 voor het begrip dienstbetrekking aansluit bij de arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht en de wet in zoverre de civielrechtelijke contractsvrijheid respecteert, kan volgens het hof niet worden gezegd dat de toegepaste constructie in strijd was met doel en strekking van die wet. Of de Hoge Raad dit standpunt deelt, is niet bekend. De Hoge Raad heeft in het genoemde arrest slechts

uitgesproken dat geen sprake van strijd met doel en strekking van de WVA wanneer de rederijen naast de zeevarenden, ook niet zeevarenden in dienst nemen met het oogmerk de verruimde mogelijkheden voor toepassing van de afdrachtvermindering zeevaart te benutten. Naar mijn mening zou het onwenselijk zijn, wanneer het uitgangspunt dat het hof Amsterdam hanteerde overeenkomstig zal worden toegepast in situaties waarin het doel van een bepaalde rechtshandeling is het ontwijken van verzekerings- en premieplicht. Het aan de belastingheffing verbonden uitgangspunt dat belastingplichtigen vrij zijn een voor hen fiscaal zo gunstig mogelijke weg te bewandelen gaat voor de werknemersverzekeringen niet op. Voor de werknemersverzekeringen leidt het bestaan van een dienstbetrekking immers niet uitsluitend tot verplichtingen voor de werkgever, maar ook tot mogelijke aanspraken voor de werknemer. In de klassieke jurisprudentie van de CRvB speelde bij het doorprikken van (tijdelijke) contractsovergangen niet voor niets de overweging een rol, dat de Nederlandse rechtspersoon niet het recht toekwam de voorzieningen te onthouden die het Nederlandse socialezekerheidsstelsel aan werknemers biedt. Voor de sociale werknemersverzekeringswetten spelen de beginselen van sociale rechtvaardigheid en solidariteit een essentiële rol. Deze beginselen brengen traditioneel mee, dat er binnen de werknemersverzekeringswetten slechts beperkte ruimte bestaat voor het kiezen van een juridische constructie (die niet overeenstemt met de werkelijke verhoudingen) met als oogmerk om verzekeringsplicht te bewerkstelligen, dan wel te ontgaan. Dit betekent, dat het door het hof gestelde aan het arbeidsovereenkomstenrecht ten grondslag liggende principe van contractsvrijheid⁷⁴, niet zomaar naar de werknemersverzekeringswetten mag worden getransporteerd. Bovendien dient niet uit het oog te worden verloren dat loonbelasting slechts als voorheffing geldt voor de inkomstenbelasting. Het (deels) ontgaan van loonbelasting kan met andere woorden (veelal) worden gerepareerd bij de vaststelling van inkomstenbelasting. Bij de werknemersverzekeringswetten kan het missen van premie-inkomsten door de afwezigheid van de verplichting premies in te houden en af te dragen niet worden gerepareerd, hier is sprake van 'alles of niets'. Wanneer ook bij de beoordeling van verzekerings- en premieplicht een beroep op *fraus legis* mogelijk is, is het van belang dat

⁷⁴ Te betwisten valt uiteraard of het beginsel van contractsvrijheid inderdaad het leidende beginsel is dat ten grondslag ligt aan het arbeidsovereenkomstenrecht. Voorts is het de vraag of de werknemers van de bedoelde BV de vrijheid voelden niet in te gaan op het voorstel voor contractsovergang.

de (fiscale) rechter daarbij doel en strekking van de werknemersverzekeringswetten niet uit het oog verliest.

In de onderhavige beschouwing ben ik nog niet ingegaan op de mogelijke consequenties die zijn verbonden aan de overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming voor de beoordeling of van meet af aan (ook) sprake was van een arbeidsovereenkomst met een andere concernvennootschap dan de vennootschap die zich als zodanig heeft gepresenteerd. In de klassieke jurisprudentie zijn geen voorbeelden bekend waarin in een dergelijk geval een beroep is gedaan op medewerkgeverschap. Wel is er een voorbeeld bekend waarin de CRvB oordeelde, dat het werkgeverschap van de ingeschakelde personeelsvennootschap moest worden ontkend. Voor de conclusie dat een ander concernonderdeel in werkelijkheid als werkgever gold was bepalend dat de Nederlandse moedervenootschap zelf de werkgeverstaken, zoals werving en selectie, gezagsuitoefening en ook het ontslag aan de betrokken werknemer mededeelt. Dat de dochtervennootschap wel degelijk de salarisbetalingen aan de werknemer verricht, deed daaraan niet af. Dat de Centrale Raad van Beroep sinds de overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming in normale gevallen nog ruimte ziet om door het 'werkgeverschap' heen te kijken, volgt uit de in par. 5.3.3 opgenomen uitspraak inzake de alfahulpverlener. Ondanks dat op papier de WMO-cliënten als werkgever en de thuiszorgorganisatie als bemiddelaar fungeerden, oordeelde de CRvB geen sprake was van een reële invulling van het werkgeverschap door de betrokken cliënten en dat de verhouding tussen de thuiszorgorganisatie en de alfahulpverlener aan alle eisen van een arbeidsovereenkomst voldeed. Of deze uitspraak gunstige vooruitzichten biedt voor de beoordeling of in geval van intraconcerndetachering een arbeidsovereenkomst met de werk- of moedermaatschappij aan te nemen in plaats van met de personeelsvennootschap, valt echter te betwijfelen. De uitspraak inzake de alfahulpverlener betrof immers niet een situatie die werd gepresenteerd als terbeschikkingstelling van personeel, maar als 'bemiddeling' bij het tot stand brengen van een arbeidsovereenkomst met een ander. Sinds de overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming moet bij vormen van terbeschikkingstelling van personeel in concernverband rekening worden gehouden met de mogelijkheid van het delegeren van werkgeversgezag door de personeelsvennootschap. Hierdoor zal het argument dat de invulling van het werkgeverschap door de personeelsvennootschap geen reële inhoud

heeft omdat het in werkelijkheid de werkmaatschappij of moedervenootschap is die het personeel aanwijzingen en instructies geeft (mogelijk) weinig betekenis hebben. Voorts was het in geval van de alfa-hulpverlener niet problematisch het loonelement aanwezig te achten, aangezien het ook feitelijk de thuiszorgorganisatie was die (uit eigen middelen) de salarisbetalingen deed. In de regel zal bij intraconcerndetachering de betalingen rechtstreeks door de personeelsvenootschap worden voldaan. Omdat het in concernverband bovendien zeer wel denkbaar is dat achter de in een concern verbonden werkmaatschappij en personeelsvenootschap (feitelijk) hetzelfde bestuur schuilgaat, kan het juist problematisch zijn de maatschappelijke of economische realiteit bepalend te laten zijn. Het lijkt er dus op, dat de juridische ficties van de rechtspersoonlijkheid van een (onzelfstandige) personeelsvenootschap en het gedelegeerd werkgeversgezag een grote belemmering vormen bij de vaststelling door de rechter van de 'werkelijke verhoudingen'.

De in deze paragraaf behandelde jurisprudentie betreft uitsluitend de interpretatie van de arbeidsovereenkomst als bedoeld in artikel 7:610 BW. De fiscale en civiele jurisprudentie bieden (nog) geen duidelijkheid over de vraag of de regeling van de uitzendovereenkomst als bedoeld in artikel 7:690 BW meer ruimte biedt om de ongewenste inschakeling van een personeelsvenootschap te bestrijden. Wanneer de personeelsvenootschap niet veel meer is dan een postbusvenootschap, zou wellicht kunnen worden betoogd dat de venootschap de arbeidskrachten niet 'in het kader van de uitoefening van een beroep of bedrijf ter beschikking stelt', zodat geen sprake is van een uitzendovereenkomst. Van een postbusvenootschap kan namelijk wellicht moeilijk worden gezegd, dat zij een bedrijf uitoefent. Aangezien het bij het onderhavige vraagstuk echter toch neerkomt op de vraag welke partijen zich hebben verbonden, waag ik echter te betwijfelen of een dergelijk betoog uiteindelijk kan leiden tot de conclusie dat de werkmaatschappij in werkelijkheid als werkgever geldt. Wanneer een uitzendovereenkomst met de personeelsvenootschap ontbreekt, kan immers worden teruggegrepen op 'de normale' dienstbetrekking als bedoeld in artikel 7:610 BW.

Een mogelijke oplossing bij het bestrijden van de ongewenste inschakeling van buitenlandse 'postbuspersoneelsvenootschappen' zou kunnen zijn het opnemen van een regeling in de BUB 1990 overeenkomstig de in de detacheringbepaling van de

Coördinatieverordening inzake sociale zekerheid (Vo (EG) nr. 883/224) opgenomen eis, dat de werkgever doorgaans substantiële activiteiten uitoefent op het grondgebied van de staat waar deze gevestigd is. In artikel 12, eerste lid van de Vo (EG) 883/224 is de voorwaarde opgenomen, dat de detacherende werkgever normaliter in de uitzendstaat zijn werkzaamheden verricht. Artikel 14, lid 2 werkt de bedoelde voorwaarde aldus uit, dat de werkgever doorgaans substantiële activiteiten uitoefent op het grondgebied van de lidstaat waar deze gevestigd is. Als de activiteiten van de onderneming zich beperken tot intern beheer, is van het verrichten van substantiële activiteiten geen sprake. Criteria die in dit verband een rol kunnen spelen zijn onder meer het aantal administratieve personeelsleden, de plaats van aanwerving van de werknemers, de plaats waar de werkgever het merendeel van de contracten sluit en de plaats waar de contracten tussen de werkgevers en werknemers worden gesloten.⁷⁵ De werknemersverzekeringswetten bieden echter ook andere mogelijkheden om in geval van inschakeling van ‘postbuspersoneelsvennootschappen’ tot de aanwezigheid van verzekerings- en premieplicht te kunnen concluderen. Hierop zal hieronder worden ingegaan.

5.5 Beoordeling en ficties vestigingsplaats

5.5.1 Inleiding

Bovenstaande analyse betrof de mogelijkheden die de rechter heeft om bij de interpretatie van de dienstbetrekking een andere rechtspersoon binnen het concern als (premieplichtig) werkgever aan te merken. In gevallen waar buitenlandse rechtspersonen als werkgever worden ingeschakeld teneinde te ontkomen aan de Nederlandse verzekerings- en premieplicht voor de werknemersverzekeringen, kunnen wellicht in gevallen waarin onvoldoende ruimte bestaat door het ‘werkgeverschap’ van de ingeschakelde vennootschap heen te kijken, ook de in de werknemersverzekeringswetten opgenomen ficties inzake de vaststelling van de vestigingsplaats van de werkgever uitkomt bieden.

⁷⁵ Zie het Besluit A1 van de Administratieve Commissie van 12 juni 2009, *PbEU* C 106. Zie voorts het arrest Fitzwilliam; HvJ EG10 februari 2000, *BNB* 2002/19, m.nt. Kavelaars.

Zo brengt de in artikel 2, lid 1 ZW voorgeschreven materiële beoordeling van de vestigingsplaats van de rechtspersoon-werkgever uitkomst mee, dat niet de statutaire, maar de werkelijke vestigingsplaats van de (onderneming van de) rechtspersoon dient te worden vastgesteld.

Verder kan worden gewezen op de fictie die in artikel 3, lid 2 onderdeel a ZW is opgenomen wanneer sprake is van een in het buitenland gevestigde werkgever. Voor zover de in het buitenland gevestigde werkgever beschikt over een vaste vertegenwoordiger of vaste inrichting in Nederland, wordt de buitenlandse werkgever geacht in Nederland gevestigd te zijn. Dit brengt bijvoorbeeld mee, dat de in Nederland wonende werknemer die in het buitenland werkzaamheden verricht ten behoeve van de vaste vertegenwoordiger of vaste inrichting in Nederland, in Nederland verzekerd is. Hieronder zal dieper worden ingegaan op het toepassingsbereik van deze bepalingen en op de verhouding met het ‘medewerkgeverschap’.

5.5.2 Materiële beoordeling vestigingsplaats

Al eerder kwam aan bod, dat bij de beoordeling van de vraag of sprake is van verzekerings- en premieplicht in Nederland, van belang kan zijn waar de werkgever van de betrokkene gevestigd is. Uit artikel 3, lid 2 ZW volgt, dat wanneer de dienstbetrekking buiten Nederland wordt verricht, de werker uitsluitend als werknemer wordt beschouwd wanneer hij in Nederland woont en ook zijn werkgever in Nederland woont of gevestigd is. Wanneer de dienstbetrekking binnen Nederland wordt verricht, zal in beginsel sprake zijn van Nederlandse verzekerings- en premieplicht. Dit uitgangspunt leidt gelet op artikel 14 BUB uitzondering in gevallen waarin sprake is van (tijdelijke) detachering door een in het buitenland gevestigde werkgever naar Nederland.

Bij de vaststelling van de vestigingsplaats van de werkgever is niet de statutaire vestigingsplaats bepalend. Artikel 2, lid 1 ZW bepaalt – in navolging van diverse belastingwetten – dat waar iemand woont of waar een lichaam gevestigd is, naar de omstandigheden worden beoordeeld.⁷⁶

⁷⁶ Zie in dit verband: artikel 4 AWR.

Volgens de Hoge Raad speelt bij de vaststelling van de vestigingsplaats een belangrijke rol de vraag waar het bestuur zijn leidinggevende taak uitoefent. Wanneer echter aannemelijk is dat een ander de werkelijke leiding uitoefent, kan er aanleiding zijn bij als vestigingsplaats aan te merken de plaats van waaruit die ander de feitelijke leiding uitoefent.⁷⁷ Wanneer de activiteiten van een aandeelhouder de normale aandeelhoudersrelatie te buiten gaat, kan er aanleiding zijn voor de conclusie dat de werkelijke leiding is daar waar de aandeelhouders wonen.⁷⁸ Omstandigheden die zowel in de fiscale jurisprudentie als die van de CRvB (verder) een rol spelen zijn: de plaats waar de bestuurders wonen en vergaderen, de plaats waar de administratie wordt gedaan en waar de jaarrekening wordt opgemaakt.⁷⁹ Voor de CRvB speelt ook een rol de locatie van het klantenbestand en van de bedrijfsactiviteiten, de vraag in welk land belastingen worden geheven, of sprake is van een kantoor in het buitenland en waar de lonen worden uitbetaald.⁸⁰ Bij de materiële beoordeling van de vestigingsplaats is als het ware de ‘maatschappelijke of economische realiteit’ bepalend.

De CRvB heeft in een geval waarin sprake was tewerkstelling van personeel buiten concernverband en waarin artikel 14 BUB⁸¹ in geding was, aanleiding gezien een statutair in Polen opgerichte rechtspersoon als in Nederland gevestigd aan te merken.⁸² De uitspraak betrof tewerkstelling van een statutair in Polen gevestigde rechtspersoon aan Nederlandse tuinders. Indicaties voor het in Nederland gevestigd zijn van de ‘Poolse rechtspersoon’ was, dat het beleid en bestuur van de onderneming en omtrent de activiteiten werden bepaald door een in Nederland woonachtige directeur-grootaandeelhouder. De directeur-grootaandeelhouder van de Poolse rechtspersoon regelde op basis van een bemiddelingsovereenkomst met zijn in Nederlands gevestigde BV de financiële zaken van de Poolse rechtspersoon, legde de contacten met de tuinders en was bevoegd om de Poolse werkers te ontslaan. Bovendien waren de bedrijfsactiviteiten van de in Polen gevestigde rechtspersoon slechts marginaal; de

⁷⁷ HR 23 september 1992, *BNB* 1993/193, m.nt. Den Boer.

⁷⁸ HR 9 december 2005, *NFR* 2005/1709.

⁷⁹ Zie: M.J.G.A. Weerepass, *Loonheffingen in internationaal verband*, FED fiscale studiereserie, Deventer: Kluwer 2014, p. 52.

⁸⁰ CRvB 29 november 2001, *RSV* 2002/58; CRvB 25 juli 2002, *USZ* 2002/262; CRvB 20 april 2004, *USZ* 2004/199.

⁸¹ Uit artikel 14 BUB volgt, dat in het buitenland wonende werknemers die in Nederland in dienst van een buiten Nederland gevestigde werkgever werkzaam zijn, voor zover de duur van werkzaamheden naar verwachting niet langer dan 6 maanden bedraagt, niet als werknemer worden aangemerkt.

⁸² CRvB 25 juli 2002, *RSV* 2002/237.

activiteiten in Polen bestonden vrijwel hoofdzakelijk uit het onderhouden van contacten met de Poolse uitvoeringsorgaan van de sociale zekerheid. Bovendien werden de werkzaamheden door een Poolse werknemer uitgeoefend onder nauwkeurige instructies van de Nederlandse directeur-groootaandeelhouder.⁸³ De CRvB zag in de onderhavige uitspraak bovendien aanleiding om – in het kader van de vraag wie hoofdelijk aansprakelijk was voor de premies werknemersverzekeringen – de directeur-groootaandeelhouder, de Nederlandse BV en de Poolse rechtspersoon als medewerkgevers aan te merken (zie hieromtrent verder: par. 5.6.6).

De materiële beoordeling van de vestigingsplaats is in gevallen van inschakeling van buitenlandse dochtervennootschappen een minder ingrijpend middel om tot de vaststelling van Nederlandse verzekerings- en premieplicht te concluderen dan het medewerkgeverschap. Dit gegeven heeft de CRvB aanleiding gegeven de voorkeur te geven aan een materiële beoordeling van de vestigingsplaats in de uitspraken waarin sprake was van omvlagtransacties van schepen door Nederlandse rederijen naar Cypriotische dochtervennootschappen (zie hierover par. 5.3.3). Wanneer in dergelijke gevallen de dagelijkse leiding van de vennootschappen vanuit Nederland plaatsvindt en de dochtervennootschappen in het buitenland overigens geen reële activiteiten uitoefenen, noopt dat er volgens de CRvB in beginsel uitsluitend toe aan te nemen dat de buitenlandse vennootschap feitelijk in Nederland is gevestigd.⁸⁴ Het is aannemelijk dat de CRvB een dergelijke benadering eveneens volgt in geval sprake is van inbreng van een onderneming in een buitenlandse (dochter)vennootschap.

Mij zijn geen voorbeelden bekend waarin de materiële beoordeling van de vestigingsplaats daadwerkelijk is gehanteerd teneinde te komen tot de vaststelling dat sprake is van Nederlandse verzekerings- en premieplicht in gevallen die worden gepresenteerd als internationale intra-concerndetachering. Mijns inziens staat evenwel buiten kijf dat de materiële benadering van de vestigingsplaats van een (buitenlandse) personeelsvennootschap een nuttig instrument kan zijn in gevallen waarin onvoldoende aanwijzingen zijn dat de werknemer in werkelijkheid met een ander concernonderdeel heeft gecontracteerd.

⁸³ Voor de heffing van loonbelasting is in deze zaak in dezelfde zin beslist, zie: Hof 's-Hertogenbosch 21 december 2006, AZ9787.

⁸⁴ CRvB 9 januari 1997, *USZ* 1997/130; CRvB 16 januari 1997, *USZ* 1997/54.

5.5.3 Vaste vertegenwoordiger en vaste inrichting

In geval van tewerkstelling van buitenlandse werknemers in Nederland door een in het buitenland gevestigde werkgever, kan verder ook sprake zijn van verzekerings- en premieplicht in Nederland wanneer sprake is van werkzaamheden ten behoeve van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger van die werkgever in Nederland.⁸⁵ De vraag of werkzaamheden worden verricht voor een vaste inrichting of vertegenwoordiger is verder van belang wanneer in Nederland woonachtige werknemers buiten Nederland werkzaamheden in dienst van een buitenlandse werkgever voor een vaste vertegenwoordiger of vaste inrichting in Nederland verrichte.⁸⁶

Met een vaste vertegenwoordiger wordt bedoeld een persoon, die in het bezit is van een duurzame machtiging om namens een lichaam overeenkomsten te sluiten.⁸⁷ Bij de beoordeling of sprake is van een duurzame machtiging zijn de feitelijke omstandigheden bepalend. Een schriftelijk beding dat inhoudt dat bij het sluiten van overeenkomsten de toestemming van het bestuur van de buitenlandse rechtspersoon is vereist, komt geen betekenis toe wanneer uit de feiten en omstandigheden kan worden afgeleid dat de rechtspersoon in werkelijkheid ermee instemde dat op naam van en voor rekening en risico van de rechtspersoon overeenkomsten worden gesloten.⁸⁸ In het algemeen zal degene die in het Nederlandse handelsregister als bestuurder of als bedrijfsleider van een buitenlands lichaam staat ingeschreven, als vaste vertegenwoordiger kunnen worden aangemerkt.⁸⁹

Wanneer voor het verrichten van werkzaamheden in het buitenland - een buitenlandse dochtervennootschap als werkgever wordt ingeschakeld zonder dat (op papier) van detachering aan de Nederlandse vennootschap sprake is zal ook de

⁸⁵ Dat geldt voor gevallen waarin artikel 14 BUB niet van toepassing is.

⁸⁶ Van belang is op te merken, dat de wettekst (artikel 3, lid 2 sub a en b ZW) ruimte lijkt te laten voor een zeer ruim toepassingsbereik van de wettelijke fictie. De woorden 'voor zover' in de bedoelde onderdelen geven volgens de CRvB echter het kader aan waarbinnen artikel 3, lid 2 onderdeel a en b ZW kunnen worden toegepast en kunnen dus niet worden uitgebreid tot 'indien'. Zou men 'voor zover' wel als 'indien' lezen, dan zou het niet bedoelde gevolg zijn dat de Nederlandse werknemer die in dienst is van een buitenlandse rechtspersoon en overal ter wereld werkzaamheden verricht, in Nederland verzekerd is als die buitenlandse rechtspersoon hier te lande over een vaste vertegenwoordiger of een vaste inrichting beschikt, zie in dit verband onder meer: CRvB 22 maart 1977, RSV 1978/178; CRvB 15 november 1989, AB 1990/38.

⁸⁷ Vgl. HR 28 maart 2001, BNB 2001/239 c, (m.nt. Kavelaars).

⁸⁸ HR 7 oktober 2006, BNB 2006/6.

⁸⁹ CRvB 27 juni 2003, USZ 2003/280; CRvB 18 oktober 2002, RSV 2003/7.

conclusie kunnen luiden dat de werkzaamheden worden verrichtten ten behoeve van de vaste vertegenwoordiger in Nederland.⁹⁰

Onder een vaste inrichting kan volgens de Leidraad Invordering 2008 worden verstaan: een enigszins duurzame inrichting waarin of met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk kunnen worden uitgeoefend voor rekening en risico van de buitenlandse onderneming. Als voorbeeld wordt in de Leidraad Invordering onder meer genoemd een plaats waar leiding wordt gegeven, een filiaal, een kantoor, een fabriek, en een werkplaats. Om als vaste inrichting te kunnen worden aangemerkt, geldt in het algemeen het vereiste, dat deze inrichting een wezenlijke functie binnen de ondernemingsactiviteiten van het lichaam vervult.⁹¹ Hoewel de invulling van het begrip 'vaste inrichting' zeer ruim is, bieden de klassieke jurisprudentie van de CRvB en de fiscale jurisprudentie inzake loonbelasting weinig aanwijzingen dat gevallen van internationale intraconcerndetachering via de regeling van de vaste inrichting onder de Nederlandse inhoudingsplicht kunnen worden gebracht. Ik zie zelf echter geen enkele reden waarom in geval van tewerkstelling van personeel in concernverband, geen sprake zou kunnen zijn van een vaste inrichting.

5.6 Aansprakelijkheden voor premies in het concern

5.6.1 Inleiding en achtergronden

In het vorenstaande is ingegaan op de mogelijkheden die de rechter ter beschikking staan om de ongewenste inschakeling van (buitenlandse) personeelsvennootschappen bij de vaststelling of sprake is van verzekerings- en premieplicht te bestrijden. Het aanwijzen van een andere vennootschap in het concern als (mede-)werkgever brengt uiteraard een verlegging (of: in geval van mede-werkgeverschap: uitbreiding) van de aansprakelijkheid voor de premies werknemersverzekeringen mee. Het is immers in beginsel de werkgever in de zin van de werknemersverzekeringen die aansprakelijk is. De in par. 5.4 besproken ficties bij de vaststelling van de vestigingsplaats van

⁹⁰ Vgl. HR 7 mei 2010, *BNB* 2010/229.

⁹¹ CRvB 2 mei 1990, RSV 1991/3; CRvB 28 oktober 1992, RSV 1993/220; Hof 's-Hertogenbosch 8 juli 2003, V-N 2003/52.59; Hof 's-Hertogenbosch 21 december 2006, LJV AZ9798.

rechtspersoon-werkgevers leiden echter niet tot een verlegging of uitbreiding van de aansprakelijkheid voor de premies werknemersverzekeringen.

Omdat (ook in puur nationale gevallen) de inschakeling van een in een concern verbonden vennootschap als werkgever negatieve gevolgen kan hebben voor de verhaalsmogelijkheden voor de ontvanger, is het relevant te wijzen op de mogelijkheden om in gevallen van niet-betaling van premies of belastingen door de primair premieplichtige werkgever de bij die werkgever betrokken (rechts-) personen hoofdelijk aansprakelijk te stellen. Tot 1 januari 2006 bevatte de Coördinatiewet Sociale Verzekeringen (CSV) bepalingen die de kring van voor de premies aansprakelijke (rechts-)personen uitbreidden. Sinds de overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming per 1 januari 2006 zijn voor de invordering en de aansprakelijkheid van de premies werknemersverzekeringen ingevolge artikel 60, lid 3 WFSV de bepalingen van de IW 1990 van toepassing.⁹² De Invorderingswet bevat een uitgebreid arsenaal aan hoofdelijke aansprakelijkheidsbepalingen die de ontvanger kan invoeren wanneer de primair premieplichtige werkgever in gebreke is met de betaling van (onder meer) de premies werknemersverzekeringen en loonbelasting. De hoofdelijke aansprakelijkheidsbepalingen strekken zich uit tot (rechts-)personen die in meerdere, maar ook in mindere mate invloed kunnen uitoefenen op de betaling van premies werknemersverzekeringen. Zo zijn er niet alleen hoofdelijke aansprakelijkheidsbepalingen die zich richten op bestuurders, die in de regel directe invloed op de premiebetaling hebben. Ook zijn er aansprakelijkheidsbepalingen voor inleners en aannemers van werk, alsmede voor opdrachtgevers en kopers in de confectiesector, waarvoor dat veelal in mindere mate geldt.⁹³ Met de hoofdelijke aansprakelijkheidsbepalingen wordt in het algemeen beoogd bewuste niet-betaling van premies (door inschakeling van rechtspersonen) te bestrijden. De gedachte is dat derden op wie de hoofdelijke aansprakelijkheden van toepassing zijn, hun contractpartners zorgvuldig zullen uitkiezen. Verondersteld wordt, dat van de hoofdelijke aansprakelijkheden een belangrijke preventieve werking uitgaat. Dat dit niet altijd opgaat, kan worden afgeleid uit het dynamische karakter van de regeling van de

⁹² De hoofdelijke aansprakelijkheidsregels in de IW 1990 laten overigens de civielrechtelijke mogelijkheden (zoals een aansprakelijkstelling uit onrechtmatige daad) onverlet, zie hieromtrent: J. Elbers, de ontvanger en de onrechtmatige daadactie in concernverhoudingen, *WFR* 2002/1422.

⁹³ Zie daarvoor verder: J.H.P.M. Raaijmakers, *Aansprakelijkheid in belastingzaken*, Deventer:Kluwer, 2014, p. 37. Zie voorts: L. Van den Berg, *Tussen feit en fictie, Rechtspersoonlijkheid en de verzekerings- en premieplicht voor de werknemersverzekering*, diss. Nijmegen, 2010, hoofdstuk 6.

hoofdelijke aansprakelijkheden; in de loop der tijd zijn verschillende regelingen aangepast en zijn er bovendien nieuwe hoofdelijke aansprakelijkheidsbepalingen toegevoegd in de strijd tegen het bewust ontgaan van premie- en belastingbetaling.⁹⁴

De IW 1990 bevat verschillende hoofdelijke aansprakelijkheidsbepalingen die mogelijk toepasbaar zijn in gevallen van tewerkstelling van werknemers in concernverband. In gevallen van intra-concerndetachering zou bijvoorbeeld de moedermaatschappij ingevolge artikel 36 IW1990 als bestuurder (feitelijk leidinggever) van de personeels-vennootschap voor de premies kunnen worden aangesproken. Voorts kan de (bestuurder van de) werkmaatschappij ex artikel 34 (jo artikel 36b) IW1990 worden aangesproken in geval van niet-betaling van de premies door de personeels-vennootschap. Verder kan (een deelgenoot van) een in Nederland gevestigde ‘werkmaatschappij’ mogelijk als de leider van de vaste inrichting’ of ‘vaste vertegenwoordiger’ in Nederland worden aangesproken wanneer sprake is van werkzaamheden die worden verricht in dienst van een buiten Nederland gevestigde personeelsvennootschap (artikel 33 en 37 IW 1990).

Wanneer personeelsvennootschappen in concernverband worden ingeschakeld teneinde te ontkomen aan verhaal van de premies werknemersverzekeringen, vormde ten slotte tot 2006 het aanvaarden van medewerkgeverschap een verruiming van de verhaalsmogelijkheden van het UWV. Hieronder volgt een bespreking op hoofdlijnen van (het toepassingsbereik van en de voorwaarden voor) de verschillende wettelijke aansprakelijkheden die kunnen worden ingeroepen in geval de personeelsvennootschap nalaat de premies werknemersverzekeringen (geheel) te betalen.⁹⁵ Vervolgens zal worden ingegaan op het medewerkgeverschap als methode om een doorbraak van aansprakelijkheid te bewerkstelligen. In een conclusie zal worden nagegaan of er bezwaren kleven aan het ontbreken van medewerkgeverschap als methode tot doorbraak van aansprakelijkheid in de werknemersverzekeringswetten .

⁹⁴ Zie: L. van den Berg, *Tussen feit en fictie, Rechtspersoonlijkheid en de verzekerings- en premieplicht voor de werknemersverzekeringen*, diss. Nijmegen, 2010, hoofdstuk 6.

⁹⁵ Zie voor een historisch overzicht en de achtergronden van de hoofdelijke aansprakelijkheden mijn proefschrift, hoofdstuk 6. Zie verder voor details: J.H.P.M. Raaijmakers, *Aansprakelijkheid in belastingzaken*, Deventer, 2014.

5.6.2 Inlenersaansprakelijkheid

Wanneer een personeelsvennootschap wordt ingeschakeld teneinde de verhaalsmogelijkheden voor de premies werknemersverzekeringen te beperken of vrijdelen, staat de Ontvanger een beroep open op de in artikel 34 IW 1990 opgenomen inlenersaansprakelijkheid. Voordat tot hoofdelijke aansprakelijkstelling kan worden overgegaan, dient de primair premieplichtige werkgever in gebreke te zijn met de betaling van de premies werknemersverzekeringen.⁹⁶ Raaijmakers leidt uit de rechtspraak af, dat de ontvanger geen incassopogingen hoeft te hebben gedaan alvorens tot aansprakelijkstelling over te kunnen gaan.⁹⁷

De regeling van de inlenersaansprakelijkheid kent van alle hoofdelijke aansprakelijkheidsbepalingen de langste voorgeschiedenis⁹⁸ en hangt, evenals de meeste hoofdelijke aansprakelijkheidsbepalingen, samen met de bestrijding van misbruik van rechtspersonen (koppelbazenfraude).

De regeling van de inlenersaansprakelijkheid strekt zich uit tot situaties waarin sprake is van:

1. een terbeschikkingstelling van de werknemer aan een inlener;
2. met instandhouding van de dienstbetrekking tot de uitlener en;
3. de werknemer verricht werkzaamheden onder leiding en toezicht van de inlener.

Artikel 34, lid 1 IW 1990 richt zich onder meer op werkzaamheden verricht door personen met een uitzendovereenkomst als bedoeld in artikel 7:690 BW of met een arbeidsovereenkomst als bedoeld in artikel 7:610 BW.⁹⁹ Het behoeft weinig toelichting, dat ook gevallen van intraconcerndetachering onder het toepassingsbereik van artikel 34 IW 1990 vallen.¹⁰⁰ Opvallend aan de regeling is, dat discussie over een eventuele allocatiefunctie hier niet speelt; artikel 34, lid 1 IW 1990 bevat immers niet het vereiste,

⁹⁶ Artikel 49, lid 1 IW 1990.

⁹⁷ Artikel 49 IW 1990. Zie ook: J.H.P.M. Raaijmakers, *Aansprakelijkheid in belastingzaken*, Deventer, 2014, p. 37.

⁹⁸ Reeds sinds het jaar 1960 (dus voor de invoering van de Wet Ketenaansprakelijkheid in 1982) bevatte de CSV al een regeling over inlenersaansprakelijkheid voor de premies werknemersverzekeringen.

⁹⁹ Het praktisch belang van deze constatering hangt af van de vraag of voor de aanwezigheid van een uitzendovereenkomst als bedoeld in artikel 7:690 BW behalve leiding en toezicht aan de kant van de inlener ook de aanwezigheid van een gezagsverhouding tot de uitlener dient te worden aangetoond.

¹⁰⁰ Zie: Gerechtshof Arnhem 14 februari 2012, ECLI:NL: GHAR:BV7055. Vgl. ten aanzien van de periode voor 1 januari 2006 inzake de relevante bepaling in de CSV: CRvB 6 september 1989, RSV 1990/131.

dat de uitlener de werknemer in de uitoefening van een beroep of bedrijf ter beschikking stelt.

Artikel 34 IW 1990 behelst een ketenaansprakelijkheid. Wanneer de aan hem ter beschikking gestelde werknemer doorleent aan een ander, zal zowel de doorlener als de inlener onder het bereik van de inlenersaansprakelijkheid vallen.¹⁰¹ Eventuele pogingen om de inlenersaansprakelijkheid te ontwijken worden hiermee zoveel mogelijk voorkomen.

De IW 1990 schrijft geen volgorde voor het aansprakelijk stellen voor, wel is de ontvanger bij de beslissing tot aansprakelijkstelling gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.¹⁰² De Leidraad Invordering bepaalt dat in geval van ketenaansprakelijkheid, eerst de doorlener die rechtstreeks met de werkgever heeft gecontracteerd wordt aangesproken, tenzij redelijkerwijs aannemelijk is dat de aansprakelijkstelling niet tot voldoening van de schuld zal leiden. Daarna volgt aansprakelijkstelling van de minst ver verwijderde schakel in de keten, enzovoorts.¹⁰³ De ontvanger heeft dus alle ruimte om zijn keuze voor de aansprakelijkstelling van een bepaald concernonderdeel te laten bepalen door de verhaalsmogelijkheden die het onderdeel biedt.

De in- en doorlener zijn volgens artikel 34, lid 5 IW 1990 niet aansprakelijk indien de niet-betaling van de premies noch aan hem, noch aan een door- of uitlener te wijten is. Voor disculpatie geldt als eis dat de gehele keten van uit- en doorlener geen verwijt kan worden gemaakt.¹⁰⁴ Disculpatie is bijvoorbeeld mogelijk wanneer onvoorziene gebeurtenissen hebben geleid tot betalingsonmacht.¹⁰⁵ Een door de belastingdienst afgegeven schone verklaring omtrent het betalingsgedrag biedt geen garantie.¹⁰⁶ Voor disculpatie is geen ruimte wanneer lonen zwart worden uitbetaald, of de uitlener geen of een onvoldoende loonadministratie heeft gevoerd.¹⁰⁷ De inlener valt een verwijt te maken indien door zijn handelen de uitlener niet in staat is (tijdig) aan zijn

¹⁰¹ Zie artikel 34, lid 2, onderdeel a IW 1990. De bepaling eist niet, dat de doorlener leiding en toezicht uitoefent; leiding en toezicht hoeft slechts bij de inlener aanwezig te zijn, zie: HR 8 oktober 2010, *NJ* 2010/666, m.nt. J.W. Zwemmer.

¹⁰² Zie: HR 18 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE5152, *NJ* 2002,612. HR 2 november 2001, *NJ* 2002/24. Zie voorts: J.J.P.M. Raaijmakers, *Aansprakelijkheid in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, p. 359.

¹⁰³ Artikel 34.3 in verbinding met 35.11 Leidraad Invordering 2008.

¹⁰⁴ Zie onder meer: Hof Amsterdam 27 maart 2006, *V-N* 2006/39.26.

¹⁰⁵ Hof Amsterdam 19 maart 2007, *V-N* 2007/33.25.

¹⁰⁶ HR 19 december 2008, BC2565.

¹⁰⁷ Zie onder meer: CRvB oktober 1996, *RSV* 1996/199; Hof ‘-Gravenhage 16 december 2008, *V-N* 2009/15.25.

verplichtingen te voldoen. Daarvan zal sprake zijn wanneer de inlener voor de gebruikmaking van het personeel een ongebruikelijk lage prijs heeft bedongen.¹⁰⁸

Van verwijtbaarheid aan de kant van de inlener is echter niet reeds sprake, wanneer de inlener heeft nagelaten het deel van het factuurbedrag dat bestemd is voor de betaling van premies, op de G-rekening te storten, zie verder hieronder.

De inlener heeft ingevolge artikel 34, lid 3 IW 1990 bovendien de mogelijkheid zich van aansprakelijkheid te vrijwaren door ingevolge een schriftelijke overeenkomst met de uitlener geld te storten op een G-rekening. De G-rekening is een geblokkeerde rekening die de uit- of doorlener uitsluitend kan aanwenden voor betaling van belasting- en premieschulden. Op de G-rekening is een pandrecht gevestigd ten gunste van de Belastingdienst. In geval van aansprakelijkstelling wordt de aansprakelijkheid van de inlener verminderd met het bedrag dat op de G-rekening is overgemaakt, mits voldaan is aan enkele administratieve voorwaarden.¹⁰⁹ Naast gebruikmaking van de G-rekening is het op grond van buitenwettelijk beleid ook mogelijk de verschuldigde premies rechtstreeks over te maken naar de belastingdienst.¹¹⁰

Omdat het gebruik van rechtstreekse stortingen veel juridische onduidelijkheden bevat en het huidige G-rekeningenstelsel niet meer voldoet aan de eisen van deze tijd, is in 2007 een wetsvoorstel ingediend tot vervanging van het G-rekeningenstelsel door een depotstelsel.¹¹¹ Het voorstel houdt kort gezegd in, dat inleners het component aan premies (en belastingen) van de factuur die zij van hun uitlener ontvangen, storten op een zogeheten vrijwaringsrekening bij de ontvanger. De bedragen worden verdeeld over depotrekeningen die uit- en doorleners bij de ontvanger aanhouden. Met de bedragen op de depotrekeningen kunnen laatstgenoemden de verschuldigde premies en belastingen betalen. Het wetsvoorstel heeft op 1 juli 2009 kracht van wet gekregen, maar is nog niet in werking getreden.¹¹²

In het kader van de aanscherping van de aanpak van malafide uitzendbureaus is verder een nieuw artikel 34a IW geïntroduceerd. De bepaling is nog niet in werking

¹⁰⁸ Zie: Hof Amsterdam 19 maart 2007, V-N 2007/33.25.

¹⁰⁹ Zie de Uitvoeringsregeling uitleners, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid, *Strcrt.* 2003, 249.

¹¹⁰ Zie: artikel 34.5 Leidraad Invordering 2008.

¹¹¹ TK 2007-2008, 31 301, nr. 2.

¹¹² Wet van 1 juli 2009, *Stb.* 2009, 280 en 281. Inwerkingtreding zal geschieden op een bij Koninklijk Besluit te bepalen tijdstip.

getreden.¹¹³ Het artikel houdt kort gezegd de verplichting in voor niet inleners die gebruik maken van personeel van niet (overeenkomstig artikel 7:692 lid 2 BW¹¹⁴) SNA-gecertificeerde uitzendondernemingen om 35% van het factuurbedrag te storten op de depotrekening van de inlener.¹¹⁵ Schending van deze verplichting leidt tot aansprakelijkheid voor hetzelfde bedrag, waarbij de bewijslast dat het bedrag waarvoor aansprakelijkheid bestaat lager is, bij de inlener berust. Met deze systematiek is het voor de ontvanger eenvoudiger een inlener aansprakelijk te stellen (met name in gevallen waarin werkzaamheden ‘zwart’ worden verricht), omdat hij de hoogte van het bedrag aan verschuldigde premies en belastingen niet hoeft te specificeren. De bepaling sluit overigens een beroep van de ontvanger op artikel 34 IW 1990 niet uit.¹¹⁶

Met deze maatregel hoopt de huidige regering uitzendondernemingen te stimuleren zich te laten certificeren en inleners ertoe te bewegen om zaken te doen met gecertificeerde uitzendondernemingen.¹¹⁷ De datum van inwerkingtreding zal gelijktijdig plaatsvinden met die van het hierboven besproken depotstelsel. Vooruitlopend op de inwerkingtreding van genoemde bepaling, is in de leidraad Invordering bepaald dat de inlener van zogeheten SNA-gecertificeerde uitzendondernemingen onder bepaalde voorwaarden disculpatie kan verkrijgen.¹¹⁸ De SNA sluit – voor zover ik heb kunnen nagaan – personeelsvennootschappen niet uit van certificering. Strikt genomen kunnen (thans) dus ook werkmaatschappijen in concerns van bovengenoemde disculpatiemogelijkheid gebruik maken.

De vraag rijst echter of, wanneer artikel 34a IW 1990 in werking is getreden, werkmaatschappijen onder het toepassingsbereik van artikel 34a IW 1990 vallen. Artikel 34a IW 1990 richt zich tot uitleners die op grond van artikel 7a Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs (Waadi) gehouden zijn zich als uitzendonderneming in het handelsregister te registreren. De bepaling strekt zich

¹¹³ Wet van 18 december 2013, *Stb.* 2013, 567 (Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit).

¹¹⁴ Zie omtrent de achtergronden van 7:692 lid 2 BW: M.S. Houwerzijl en S.S.M. Peters, *Inlenersaansprakelijkheid minimumloon, : paardenmiddel, papieren tijger of ei van Columbus?*, *TRA* 2012/2, p. 5-12.

¹¹⁵ De uitzendondernemingen komen in aanmerking voor een certificering van Stichting Normering Arbeid wanneer zij voldoen aan NEN-norm 4401 en 4402. Raaijmakers, tap, p. 172, plaatst overigens vraagtekens bij het gekozen percentage van 35%.

¹¹⁶ TK 2013-2014, 33 754, p. 26.

¹¹⁷ TK 2013-2014, 33 754, nr. 3, p. 19.

¹¹⁸ Leidraad Invordering 2008, art. 34.6.1. SNA staat voor Stichting Normering Arbeid. Als voorwaarde geldt onder meer een storting van 25% van het factuurbedrag op de G-rekening van de uitzendonderneming. Anders dan in het ‘normale regime’ levert inachtneming van de voorwaarden niet slechts vrijwaring op voor de hoogte van het bedrag dat op de G-rekening, maar een volledige disculpatie voor de inlener op.

blijkens de begripsbepalingen in artikel 1, lid 1 onderdeel c Waadi uit tot iedere onderneming die tegen vergoeding arbeidskrachten aan een ander ter beschikking stelt voor het onder diens toezicht en leiding arbeid te verrichten. Deze ruime begripsomschrijving wordt echter beperkt in artikel 1, lid 3 Waadi. Onderdeel c zondert uit de terbeschikkingstelling voor het verrichten van arbeid in een onderneming, die door dezelfde ondernemer in stand wordt gehouden als die de arbeidskrachten ter beschikking stelt. Gelet op de parlementaire geschiedenis van deze bepaling, zijn de in de Waadi opgenomen voorschriften volgens Zwemmer niet van toepassing in geval van intra-concerndetachering.¹¹⁹ Het is daarom niet uitgesloten dat artikel 34a IW eveneens toepassing mist. Een en ander brengt mee, dat zodra artikel 34a in werking is getreden, de ontvanger in geval een personeelsvennootschap in gebreke is met de betaling van premies, mogelijk niet kan profiteren van bovengenoemde aansprakelijkheidsbepaling.

De inlenersaansprakelijkheid heeft slechts beperkte extraterritoriale werking. Artikel 34 IW 1990 is volgens de Hoge Raad niet van toepassing op een in het buitenland wonende of gevestigde inlener die voor werkzaamheden in het buitenland gebruik maakt van werknemers voor wie in Nederland loonbelasting verschuldigd is.¹²⁰ De inlenersaansprakelijkheid is wel van toepassing indien de inlener in Nederland, en de uitlener in het buitenland gevestigd is. Gelet op de omstandigheid, dat ook voor de toepasselijkheid van de aansprakelijkheidsbepalingen uit de Invorderingswet een materiële beoordeling van de vestigingsplaats van geldt, levert de beperkte extraterritoriale werkingssfeer van artikel 34 IW in gevallen van internationale intraconcerndetachering mijns inziens echter geen onoverkomelijke problemen op.¹²¹

Naast de aansprakelijkheid voor niet betaalde premieschulden van in- en doorlenende werkmaatschappijen in concernverband, kunnen de bestuurders van genoemde concernvennootschappen (onder voorwaarden) ingevolge artikel 36b IW 1990 hoofdelijk aansprakelijkheid zijn in geval van niet betaling van de

¹¹⁹ J.P.H. Zwemmer, *Pluraliteit van werkgeverschap*, diss. Amsterdam UvA 2012, p. 93-94. Hij verwijst naar TK 1996-1997, 25 264, nr. 3, p. 18.

¹²⁰ Zie onder meer: HR 19 april 2000, *BNB* 200/224. De CRvB oordeelde echter ten aanzien van de ketenaansprakelijkheid voor de premies, opgenomen in artikel 16b CSV (de pendant van artikel 35 IW 1990), dat deze wel extraterritoriale werking heeft, zie: CRvB 29 april 1998, *RSV* 1999/31.

121

aansprakelijkheidsschuld van eerdergenoemden. Hierop wordt hieronder in par. 5.6.7 ingegaan.

5.6.3 Aansprakelijkheid voor in het buitenland gevestigde rechtspersonen

Hierboven is al ingegaan op de wettelijke ficties die bij de vaststelling van de verzekerings- en premieplicht gelden in geval werkzaamheden worden verricht in dienst van materieel in het buitenland gevestigde rechtspersonen. Voor zover werkzaamheden worden verricht ten behoeve van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger van die werkgever in Nederland, wordt laatstgenoemde als het ware geacht een voldoende sterke band te hebben met Nederland om Nederlandse verzekerings- en premieplicht te rechtvaardigen. Artikel 37 IW 1990 regelt de hoofdelijke aansprakelijkheid van de leider van de vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Nederland. Het artikel is in het leven geroepen met als doel te voorkomen dat malafide ondernemers premie- en belastingschulden ontduiken door via een buitenlandse vennootschap met een vaste inrichting of vertegenwoordiging in Nederland op de Nederlandse markt te opereren.¹²²

Artikel 37 IW 1990 vestigt een schuldaansprakelijkheid. De aansprakelijkheid van de leider van de vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger geldt niet, voor zover hij bewijst dat het niet aan hem is te wijten dat de premies niet werden voldaan. Uit de Leidraad Invordering 2008 blijkt, dat niet-verwijtbaarheid naar redelijkheid en billijkheid wordt beoordeeld. Zo kan van niet-verwijtbaarheid sprake zijn als een ondernemer, hoewel hij de nodige voorzieningen heeft getroffen om eventuele tegenslagen in zijn bedrijf het hoofd te bieden, toch wordt geconfronteerd met niet te voorziene calamiteiten. Daaronder is begrepen een sterk verslechterde economische situatie van zodanige omvang dat hij ondanks zijn voorzorgen niet meer in staat is zijn betalingsverplichtingen na te komen.¹²³

5.6.4 Bestuurdersaansprakelijkheid van commerciële rechtspersonen

¹²² TK 1988-1989, 20 588, nr. 6 p. 63.

¹²³ Leidraad Invordering 2008, artikel 33.7.

Behalve de aansprakelijkheid van de werkmaatschappij of moedervenootschap als doorlener, inlener, of vaste vertegenwoordiger of vaste inrichting, kan ook de bestuurder van de personeelsvennootschap hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de premies. Artikel 36 IW 1990 vestigt een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de (voorschot-)premie, verschuldigd door commerciële rechtspersonen op ieder van de bestuurders indien het niet betalen van de voorschotpremie het gevolg is van aan de bestuurder(s) te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur. Bij de totstandkoming van de

Het territoriale toepassingsbereik van artikel 36 IW 1990 is beperkt tot rechtspersonen die aan de (Nederlandse) vennootschapsbelasting zijn onderworpen. Dit brengt mee, dat de bepaling uitsluitend betrekking heeft op commerciële rechtspersonen die (materieel) in Nederland gevestigd zijn.

De hoofdelijke aansprakelijkheid strekt zich niet alleen uit tot de 'formele bestuurders' van commerciële rechtspersonen.¹²⁴ Artikel 36, lid 5 IW 1990 omhelst een materiële beschrijving van het begrip 'bestuurder'. Volgens het artikellid wordt onder 'bestuurders' ook begrepen de feitelijke bestuurder, de gewezen bestuurder, en de bestuurder van een lichaam dat als bestuurder van een ander lichaam optreedt. Als criterium voor het feitelijk beleidsbepalen geldt dat de betrokkene de facto in het economische verkeer als bestuurder van de vennootschap heeft gehandeld en de vennootschap heeft vertegenwoordigd.¹²⁵ Feiten en omstandigheden die hierop wijzen zijn onder andere: de regelmatige aanwezigheid op het kantoor en de dagelijkse gang van zaken binnen een onderneming bepalen, de belangrijke rol bij (het ontbreken van) de administratie, de invloed op de (wijze van) loonbetaling van de werknemers¹²⁶ en de papieren bestuurder(s)¹²⁷ en de toegang tot de bankrekeningen van de rechtspersoon.¹²⁸

Een moedermaatschappij kan onder omstandigheden als feitelijk bestuurder worden aangemerkt.¹²⁹ Hiervan kan sprake zijn als laatstgenoemde zich op zodanige wijze met

¹²⁴ Hiermee wordt bedoeld: de statutair bestuurder van een NV of BV. Bij de aansprakelijkstelling kan de ontvanger niet louter uitgaan van de inschrijving als bestuurder in het handelsregister, zie: HR 27 juni 2008, *BNB* 2008/239.

¹²⁵ Vgl. Hof 's-Hertogenbosch 17 mei 2006, *V-N* 2006/63.21.

¹²⁶ Hof Leeuwarden 28 juni 2011, *NTR* 2011/1727.

¹²⁷ Vgl. CRvB 8 december 2005, *ECLI:NL:CRVB: AU8258*; Hof Amsterdam 17 februari 2005, *V-N* 2005/15.16.

¹²⁸ HR 4 mei 2001, *V-N* 2001/27.17. Vgl. CRvB 8 december 2005, *LJN AU8258*; Hof Amsterdam 17 februari 2005, *V-N* 2005/15.16.

¹²⁹ HR 4 mei 2001, *V-N* 2001/27.17. Vgl. Rechtbank Noord-Nederland 30 oktober 2014, *ECLI:NL:RBNNE:2014:5411*.

de bedrijfsvoering van de rechtspersoon heeft bemoeid, dat daardoor belastingschulden niet zijn voldaan.¹³⁰

Het is dus mogelijk dat een in het concern verbonden rechtspersoon als (formeel of feitelijk) bestuurder van de primair premieplichtige rechtspersoon wordt aangemerkt. Voor een dergelijke situatie bepaalt artikel 36, lid 5 onderdeel c IW 1990 dat wanneer een bestuurder van een lichaam een lichaam is in de zin van de AWR, ieder van de bestuurders van het laatstbedoelde lichaam als bestuurder wordt aangemerkt. Met de bepaling wordt voorkomen dat de bestuurdersaansprakelijkheid beperkt blijft tot het vermogen van een rechtspersoon-bestuurder.¹³¹ Indien een moederverenootschap als aandeelhoudster het beleid van de dochterverenootschap heeft bepaald als ware zij bestuurder, zijn dus zowel de moederverenootschap als de (formele en feitelijke) bestuurders van de moederverenootschap aansprakelijk voor de premieschulden.

Volgens artikel 36, lid 2 IW 1990 is het lichaam verplicht om onverwijld nadat gebleken is dat het niet tot betaling in staat is, daarvan mededeling te doen aan de ontvanger en indien de ontvanger dit verlangt, nadere inlichtingen te verstrekken en stukken over te leggen. Elke bestuurder is bevoegd om namens het lichaam aan deze verplichting te voldoen. De meldingsplicht hangt onder meer samen met de wens dat de ontvanger op een vroeg tijdstip op de hoogte raakt van de moeilijkheden waarin het lichaam verkeert, zodat de ontvanger zich kan beraden over het beleid dat hij ten aanzien van het lichaam zal voeren en eventueel tijdig invorderingsmaatregelen kan treffen.¹³² Verder speelt een rol de gedachte, dat het voor de 'onverantwoordelijke bestuurder' vaak onmogelijk zal zijn om op correcte wijze aan de meldingsplicht te voldoen, omdat de daarbij over te leggen gegevens slechts kunnen worden verstrekt wanneer een behoorlijke administratie voorhanden is.¹³³

De melding van dient schriftelijk te geschieden.¹³⁴ Volgens artikel 7 Uitvoeringsbesluit IW 1990 moet de melding van betalingsonmacht in beginsel worden gedaan binnen twee weken na de dag waarop de premies werknemersverzekeringen

¹³⁰ J.A. Booij, De aandeelhouder aansprakelijk voor belastingen van dochters, *TFO* 2002/45, p. 49-54.

¹³¹ TK 1980-1981, 16530, nrs. 3-4, p. 13.

¹³² Zie: TK 1987-1988, 20588, nr. 3, p. 97. Zie ook: conclusie A-G Timmerman bij HR 16 maart 2007, *V-N* 2007/17.32 en Rb. Haarlem 28 augustus 2007, *V-N* 2008/31.23.

¹³³ TK 1980-1981, 16530, nrs. 3-4, p. 14.

¹³⁴ Met ingang van 1 januari 2010 bepaalt artikel 36, lid 2 IW 1990, dat de melding schriftelijk dient te geschieden, zie Wet van 23 december 2009, *Stb.* 2009, 610.

behoorden te worden betaald.¹³⁵ De Hoge Raad knoopt bij de beoordeling of sprake is van een tijdige melding echter aan bij het tijdstip waarop sprake is van betalingsonmacht.¹³⁶ Wanneer de mededeling is gedaan dient de rechtspersoon, wanneer de fiscus daarom verzoekt, binnen een redelijke termijn nadere informatie te verstrekken over de oorzaak van de betalingsonmacht of de financiële situatie van de rechtspersoon.¹³⁷

Het niet (juist of tijdig) voldoen aan de meldingsplicht heeft belastende gevolgen. Indien het lichaam niet op de juiste wijze aan de meldingsverplichting heeft voldaan is een bestuurder volgens artikel 36, lid 4 IW 1990 aansprakelijk, met dien verstande dat wordt vermoed dat de niet-betaling het gevolg is van aan de bestuurder te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur in de periode van drie jaren, voorafgaand aan de melding.¹³⁸ Alleen de bestuurder die aannemelijk maakt dat het niet aan hem te wijten is dat het lichaam niet of niet of niet juist heeft voldaan aan de meldingsplicht, kan tot weerlegging van dit vermoeden worden toegelaten.¹³⁹ Er zijn in de jurisprudentie weinig voorbeelden bekend waarin de bestuurder erin slaagt aannemelijk te maken, dat het niet melden niet aan hem is te wijten. In het geval de bestuurder zelf vanwege ziekte niet in staat was de melding te doen, moet aan de hand van de omstandigheden van het geval worden vastgesteld of het de bestuurder kon worden verweten dat het lichaam niet aan de meldingsplicht heeft voldaan.¹⁴⁰ Een bestuurder dient voorzorgsmaatregelen te treffen als hij beseft dat zijn psychische of fysieke gesteldheid in de toekomst kan verhinderen dat hij het noodzakelijke bestuur over zijn vennootschap uitoefent.¹⁴¹

De in artikel 36, lid 4 IW 1990 neergelegde regel kan de vergaande consequentie hebben dat de bestuurder ook aansprakelijk is wanneer de niet-betaling van de premies

¹³⁵ Zie over opzet of grove schuld: HR 2 november 2001, *V-N* 2001/60.28; Hof Leeuwarden 21 november 2008, *V-N* 2009/17.24; Rb. Breda 6 mei 2009, *V-N* 2009/40.20.

¹³⁶ HR 4 februari 2011, *BNB* 2011/112 en HR 12 augustus 2011, *BNB* 2011/254. Overigens zal ook sprake kunnen zijn van betalingsonmacht wanneer de rechtspersoon over voldoende liquide middelen beschikt, maar deze in verband met overige verplichtingen niet aanwendt voor het betalen van de verschuldigde belastingen en premies. Zie verder: artikel 36.5.4 Leidraad Invordering. Vgl. Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 7 oktober 2014, *ECLI:NL:GHARL:2014:7780*.

¹³⁷ Artikel 8 en 9 Uitvoeringsbesluit IW 1990.

¹³⁸ Artikel 36 IW 1990 geeft de rechter niet de bevoegdheid de aansprakelijkheid van de bestuurder te matigen, vgl. HR 15 mei 2009, *V-N* 2009/24.20.

¹³⁹ Voor de gewezen bestuurder (dwz de bestuurder die geen bestuurder meer was op het moment dat de melding diende plaats te vinden) moest ingevolge artikel 16d, lid 7 CSV direct worden toegelaten tot de weerlegging van het vermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur.

¹⁴⁰ HR 28 september 2007, *V-N* 2007/46.29. Vgl. Rb. Breda 12 februari 2009, *V-N* 2009/31.20.

¹⁴¹ Rechtbank Den Haag 4 februari 2014, *ECLI:NL:RBDHA:2014:2393*. Zie ook: M. Witteveen, en W.E. Nent, Hoge Raad schept duidelijkheid ten aanzien van melding betalingsonmacht, *TFB* 2014/07.

hem niet valt aan te rekenen, maar hij niet aannemelijk kan maken dat het niet aan hem te wijten is dat niet aan de meldingsverplichting is voldaan.¹⁴² Op de gevolgen van het niet-voldoen aan de meldingsregeling is in de literatuur de nodige kritiek geleverd. Ook in gevallen waarin ‘geen sprake is van misbruik, maar van pech of argeloosheid’ vormt de inzet van het geding de vraag of bewezen kan worden dat het niet tijdig melden van de betalingsonmacht aan de betreffende bestuurder te wijten is.¹⁴³ Niettemin wordt in de literatuur terecht het bezwaar geuit dat ook de te goeder trouw handelende bestuurders het risico lopen niet op de juiste manier te melden.¹⁴⁴ Bovendien is het denkbaar, dat juist malafide bestuurders, door een tijdige en correcte toepassing van de meldingsplicht, de aansprakelijkheid ontlopen omdat de ontvanger geen nader onderzoek naar kennelijk onbehoorlijk bestuur verricht.¹⁴⁵

De inhoudelijke beoordeling van het kennelijk onbehoorlijke bestuur komt in twee gevallen aan de orde. Deze komt in de eerste plaats aan bod indien de bestuurder aannemelijk heeft gemaakt, dat het niet tijdig of volledig melden van de betalingsonmacht niet aan hem te wijten is. In dat geval is het ingevolge artikel 36, lid 3 IW 1990 aan de bestuurder om aannemelijk te maken dat het niet betalen van de premies werknemersverzekeringen niet het gevolg is van aan de bestuurder te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur. In de tweede plaats is er ruimte voor een inhoudelijke beoordeling indien de betalingsonmacht op correcte wijze door het lichaam is gemeld. In dat geval rust op de ontvanger de bewijslast dat het niet betalen van de premies werknemersverzekeringen het gevolg is van aan de bestuurder te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur. Volgens Sijbers blijkt de bewijslast inzake het kennelijke onbehoorlijk bestuur als oorzaak van de betalingsonmacht in de praktijk een (te) zware opgave te zijn voor de ontvanger, zodat deze in procedures waarin hij dient te bewijzen dat er sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur, niet zelden aan het kortste eind

¹⁴² Zie voor een geval waarin het niet juist voldoen aan de meldingsplicht niet aan de bestuurder viel te verwijten: CRvB 12 maart 1998, *USZ* 1998/145.

¹⁴³ A.F.M. Brenninkmeijer, *Misbruikwetgeving*, *NJB* 1992/ 45/46, p. 1539. Zie ook: P.J. Dortmond, *Aansprakelijkheid voor belasting- en premieschulden van de rechtspersoon*, in; *De nieuwe misbruikwetgeving*, Deventer: Kluwer 1986, p. 41.

¹⁴⁴ Vgl. F.H.H. Sijbers, *De melding betalingsonmacht, valkuilen en mogelijkheden*, *MBB* 2005/4, p. 137. Volgens de Hoge Raad levert overigens het uitgangspunt van een niet-weerlegbaar wettelijk vermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur in geval van schending van de mededelingsplicht, geen strijd op met artikel 1, eerste protocol van het EVRM, zie: HR 21 september 2012, *BNB* 2012/296.

¹⁴⁵ Zie ook: J.A. Booij, *Aansprakelijkheid van bestuurders voor belastingsschulden*, (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 2003, p. 333.

trekt, of een dergelijke procedure niet eens entameert.¹⁴⁶ Ook Piek merkt op dat bestuurdersaansprakelijkstelling nagenoeg uitsluitend plaatsvindt indien betalingsonmacht niet tijdig of niet rechtsgeldig is gemeld.¹⁴⁷

Met de term 'kennelijk onbehoorlijk bestuur' wordt blijkens de totstandkomingsgeschiedenis van de WBA gedoeld op misbruik. Van een dergelijk misbruik is volgens de toelichting bij de WBA niet alleen sprake, wanneer de bestuurder zich heeft verrijkt door onverantwoorde privé-onttrekkingen. Ook een bedrijfsvoering waarbij de belangen van crediteuren van de onderneming worden verwaarloosd worden als zodanig aangemerkt. Voorts kan de aansprakelijkheid van de bestuurder alleen op een hem verwijtbaar handelen of nalaten berusten.¹⁴⁸

De Hoge Raad kent bij de uitleg van het 'kennelijk onbehoorlijk bestuur' in artikel 36 IW 1990 het uitgangspunt dat geen redelijk denkend bestuurder onder dezelfde omstandigheden aldus gehandeld zou hebben. In de jurisprudentie wordt het kennelijk onbehoorlijk bestuur onder meer gezocht in (grove) nalatigheden op het vlak van de loonadministratie.¹⁴⁹ Het opzettelijk tot grote bedragen niet verantwoorden van uitbetaald loon (het uitbetalen van zwart loon) kan leiden tot kennelijk onbehoorlijk bestuur.¹⁵⁰ Ook ernstig verlate aangiften voor de loonbelasting en omzetbelasting en het niet tijdig afdragen van premies en belasting kan onder omstandigheden tot de conclusie leiden dat sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur.¹⁵¹ Het onttrekken van gelden aan het lichaam, al dan niet voor privé-doeleinden, kan ook gelden als kennelijk onbehoorlijk bestuur.¹⁵²

Bij de beoordeling van het kennelijk onbehoorlijk bestuur van bestuurders van commerciële rechtspersonen in concernverband, speelt het concernbelang geen doorslaggevende rol. Het binnen concerns wegsluizen van gelden en het steeds wijzigen van concernschema's levert volgens de Hoge Raad ook kennelijk onbehoorlijk bestuur

¹⁴⁶ F.H.H. Sijbers, Aansprakelijkheid voor aansprakelijkheidsschulden, een dode letter in wording?, *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2006/4, p. 13-19.

¹⁴⁷ F.A. Piek, Kroniek Invorderingsrecht, *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2015/2. Zie voorts: J.A. Booi, *Aansprakelijkheid van bestuurders voor belastingsschulden* (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 2003, p. 333.

¹⁴⁸ TK 1980-1981, 16530, nr. 12, p. 17.

¹⁴⁹ Vgl. Gerechtshof Arnhem 31 januari 2012, *V-N* 2012/28.22.14; Hof Amsterdam 28 juni 2012, *V-N* 2012/46.27.24.

¹⁵⁰ CRvB 14 augustus 2007, *RSV* 2007/ 286.

¹⁵¹ HR 4 april 2011, *BNB* 2011/109; Hof Leeuwarden 28 juni 2011/ *NTR* 2011/1727.

¹⁵² CRvB 13 januari 2005, *RSV* 2005/66; Hof 's-Gravenhage 15 mei 1992, *V-N* 1992, p. 280; Hof 's-Hertogenbosch 17 mei 2006, *V-N* 2006/63.21.

op. Dit geldt ook als een redelijk denkend bestuurder gelet op het concernbelang ook zo gehandeld zou hebben.¹⁵³ Een en ander brengt mee, dat het onbehoorlijk bestuur voor de tot het concern behorende personeelsvereniging dus afzonderlijk moet worden beoordeeld.

Artikel 36 IW 1990 gaat uit van een collectieve verantwoordelijkheid van het bestuur voor het gevoerde en nog te voeren financiële beleid.¹⁵⁴ Aan die verantwoordelijkheid kan een bestuurder zich in beginsel niet onttrekken door zich afzijdig te houden van het bestuur van die rechtspersoon.¹⁵⁵ Het door een of meer bestuurders gevoerd onbehoorlijk beleid, resulterend in betalingsonmacht, wordt toegerekend aan het gehele bestuur. Een bestuurder zal zich als regel niet kunnen beroepen op een bepaalde taakverdeling, of op verwaarlozing van taken door een medebestuurder.¹⁵⁶

Het uitgangspunt van een collectieve verantwoordelijkheid van het bestuur, leidt tot de vraag of de ontvanger alle bestuurders hoofdelijk aansprakelijk moet stellen voor de niet-betaalde premieschulden. De IW 1990 biedt daaromtrent geen uitsluitel. De keuze van de ontvanger om te kiezen welke (rechts-)persoon hij aansprakelijk zal stellen wordt begrensd door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Uit de jurisprudentie kan worden afgeleid, dat de ontvanger weliswaar alle bestuurders hoofdelijk aansprakelijk dient te stellen, maar dat uiteenlopende verhaalsmogelijkheden spoedig voldoende grond opleveren om niet alle bestuurders te dagvaarden.¹⁵⁷ De ontvanger is verder niet gehouden om, alvorens de door- of inlener ex artikel 34 of artikel 34a IW 1990 aan te spreken, allereerst de bestuurders van de rechtspersoon die in gebreke is met de premiebetaling aan te spreken.¹⁵⁸

5.6.5 Aansprakelijkheid voor aansprakelijkheidsschulden

De in artikel 36 IW 1990 geregelde bestuurdersaansprakelijkheid geldt uitsluitend voor de eigen premie- en belastingschulden van het lichaam. Artikel 36b IW 1990 bevat sinds

¹⁵³ Vgl. HR 26 oktober 2001, *NJ* 2002/94.

¹⁵⁴ TK 1980-1981, 16530, nrs. 3-4, p. 16.

¹⁵⁵ HR 10 augustus 2007, nr. 575, *V-N* 2007/39.18.

¹⁵⁶ CRvB 11 augustus 1993, *RSV* 1994/ 64; *AB* 1994/349 (m.nt. W.A. Sinnighe Damsté); CRvB 26 juli 2007, LJN: BB162; Hof 's-Hertogenbosch 28 juni 2007, *V-N* 2007/55.31; Hof Leeuwarden 23 mei 2008, *V-N* 2008/46.20.

¹⁵⁷ Zie: HR 18 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE5152, *NJ* 2002,612. HR 2 november 2001, *NJ* 2002/24. Zie voorts: J.J.P.M. Raaijmakers, *Aansprakelijkheid in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, p. 359.

¹⁵⁸ Vgl. HR 3 oktober 2014, ECLI:NL:HR:2014:2875.

1 januari 2008 een belangrijke aanvulling van de in artikel 36 IW 1990 opgenomen regeling van bestuurdersaansprakelijkheid.¹⁵⁹ Artikel 36b IW 1990 voorziet erin, dat ieder van de bestuurders van een commerciële rechtspersoon, hoofdelijk aansprakelijk is voor de voldoening van de door de rechtspersoon niet betaalde aansprakelijkheidsschuld. De achtergrond van de uitbreiding van de bestuurdersaansprakelijkheid van commerciële rechtspersonen hangt samen met de wens om zoveel mogelijk te voorkomen dat (onder meer) malafide inleners zich kunnen onttrekken aan aansprakelijkheid door zich achter een BV te verschuilen.¹⁶⁰

Ingevolge artikel 36b, lid 1 IW 1990 geldt de voorwaarde, dat de aansprakelijke rechtspersoon (zoals de inlener) eerst zelf ingevolge artikel 49 IW 1990 aansprakelijk is gesteld. Artikel 36b, lid 2 IW 1990 verklaart verder het tweede tot en met het zesde lid, alsmede het achtste lid van artikel 36 IW 1990 van overeenkomstige toepassing.¹⁶¹ In artikel 7a Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 is opgenomen, dat de melding van betalingsonmacht moet worden gedaan binnen twee weken na de dag waarop de aansprakelijkheidsschuld had moeten zijn voldaan.

5.6.6 (Mede-)werkgeverschap en de hoofdelijke aansprakelijkheden

Vóór de overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming heeft de CRvB ook medewerkgeverschap aanvaard als middel tot verruiming van de voor de premies hoofdelijke aansprakelijke (rechts-)personen. Destijds was in de CSV een specifieke hoofdelijke aansprakelijkheidsbepaling (zonder disculpatiemogelijkheid) opgenomen in geval van medewerkgeverschap.¹⁶² Hoewel het begrip medewerkgeverschap er voor de toepassing van de verzekerings- en premieplicht voor de werknemersverzekeringen erop duidt, dat de als medewerkgevers aangeduide (rechts-)personen als eenheid moeten worden gezien, leidt het medewerkgeverschap er voor de aansprakelijkheid voor de premies toe, dat de kring van (primair) aansprakelijke (rechts-)personen wordt verruimd.

¹⁵⁹ Wet van 27 september 2007, *Stb.* 2007, 376 (Wet versterking fiscale rechtshandhaving).

¹⁶⁰ TK 2004-2005, 17050, nr. 307.

¹⁶¹ In plaats van de in artikel 36, lid 3 en 4 IW 1990 genoemde periode van drie jaren waarbinnen het kennelijk onbehoorlijk bestuur zich moet hebben voorgedaan, geldt voor de bestuurdersaansprakelijkheid voor aansprakelijkheidsschulden echter een referteperiode van zeven jaren.

¹⁶² Artikel 16c, lid 1, onderdeel b CSV (oud). Zie verder mijn dissertatie, p. 350-351.

De klassieke jurisprudentie biedt bij mijn weten slechts een voorbeeld waarin het medewerkgeverschap in het kader van de aansprakelijkheid voor de premies werknemersverzekeringen is aanvaard. Aan het slot van paragraaf 5.5.2 is al ingegaan op een uitspraak, waarin de CRvB tot de conclusie kwam, dat een statutair in Polen opgerichte rechtspersoon, die zich bezighield met de ter beschikking stelling van Poolse arbeidskrachten aan tuinders, niet in Polen, maar in Nederland gevestigd was aangezien het beleid en het bestuur van de onderneming en de daaraan verbonden beslissingen en activiteiten vrijwel uitsluitend door de in Nederland gevestigde directeur-groootaandeelhouder werden uitgevoerd. In deze uitspraak kwam vervolgens de vraag aan bod wie aansprakelijk was voor de betaling van de premies werknemersverzekeringen. De CRvB stelde vast dat sprake was van een gezagsverhouding tussen de directeur-groootaandeelhouder en de Poolse arbeidskrachten, nu de directeur-groootaandeelhouder niet alleen de meerderheid van de aandelen in zowel de BV als de Poolse vennootschap bezat, maar tevens een groot aantal werkgeverstaken uitoefende, zoals het betalen van loon en het wegsturen van niet goed functionerende werknemers. Gelet op de positie van de directeur-groootaandeelhouder binnen zowel de BV en de Poolse rechtspersoon en voorts het feit dat de directeur-groootaandeelhouder de werkgeverstaken uitoefende op basis van een 'bemiddelingsovereenkomst' met de Poolse rechtspersoon, kwam de CRvB tot het oordeel dat er sprake was van een zodanige verwevenheid tussen de directeur-groootaandeelhouder, de BV en de Poolse rechtspersoon, dat zowel de directeur-groootaandeelhouder, als de BV en de Poolse rechtspersoon als medewerkgevers dienden te worden aangemerkt.¹⁶³ Het voordeel van het aanvaarden van medewerkgeverschap in dergelijke gevallen is in de eerste plaats, dat de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger op de primair premieplichtige worden vergroot. In plaats van, waarschijnlijk moeilijk te realiseren incassopogingen bij de buitenlandse rechtspersoon, kunnen ook de in Nederland actieve (rechts-)personen worden aangesproken. Voorts kan het voordeel van het medewerkgeverschap zijn dat daardoor de (bonafide) derde niet met een (of; met een beperktere) hoofdelijke aansprakelijkheidsschuld ex artikel 34 IW 1990 wordt geconfronteerd.

¹⁶³ CRvB 25 juli 2002, RSV 2002/237.

Over de vraag of het werkgeverschap van een concernonderdeel moet worden ontkend, heeft de CRvB zich uitgelaten in het kader van de hoofdelijke aansprakelijkstelling van een niet in het concern verbonden derde. Wanneer, in het kader van de hoofdelijke aansprakelijkstelling van een (bonafide) derde discussie bestaat omtrent de vraag wie werkgever is, zag de CRvB in beginsel geen aanleiding het werkgeverschap van (personeels-)vennootschappen te negeren. Gelet op de systematiek en strekking van de hoofdelijke aansprakelijkheidsbepalingen in de CSV achtte de CRvB het van essentieel belang dat buiten twijfel is, met name ook voor de aansprakelijk gestelde derde, wie de primair premieschuldige is. De primair premieschuldige dient immers eerst met de premiebetaling in gebreke te zijn, alvorens de derde kan worden aangesproken. De aansprakelijk gestelde diende volgens de CRvB verder niet in onzekerheid te verkeren met betrekking tot de hoedanigheid van de werkgever ten aanzien van wie het regresrecht kan worden uitgeoefend.

De bovenstaande uitspraak wijst erop, dat in het geval er belangen van (hoofdelijk aansprakelijke) te goeder trouw zijnde derden in het geding komen, de ruimte voor het negeren van een contract met een onzelfstandige rechtspersoon beperkt is.¹⁶⁴

Opgemerkt moet worden, dat de belangen van de bij de ingeschakelde personeelsvennootschap hoofdelijk aansprakelijke derden niet worden geschaad wanneer de vraag aan de orde is of concernonderdelen als medewerkgevers moeten worden aangemerkt. Het tegendeel is zelf waar; medewerkgeverschap leidt immers tot een verruiming van de verhaalsmogelijkheden op de primair premieplichtigen.

5.6.7 Beschouwing

Wanneer personeelsvennootschappen in concernverband worden ingeschakeld teneinde te ontkomen aan verhaal van premies werknemersverzekeringen, zijn er volgens de IW 1990 mogelijkheden om onderdelen van het concern hoofdelijk aansprakelijk te stellen.

In gevallen van intra-concerndetachering zou de moedervenootschap van de personeelsvennootschap ingevolge artikel 36 IW1990 als feitelijk leidinggever van de

¹⁶⁴ CRvB 28 december 1994, RSV 1995/171.

personeelsvennootschap voor de premies kunnen worden aangesproken. Voorts kan de (bestuurder van de) werkmaatschappij ex artikel 34 (jo artikel 36b) IW1990 worden aangesproken in geval van niet-betaling van de premies door de personeelsvennootschap. Artikel 34 IW is ook van toepassing in geval de in Nederland gevestigde werkmaatschappij personeel betreft van een buitenlandse personeelsvennootschap. In een dergelijk geval kan bovendien (een onderdeel van) de werkmaatschappij' mogelijk als de leider van de vaste inrichting' of 'vaste vertegenwoordiger' in Nederland worden aangesproken.

Wanneer de verschillende hoofdelijke aansprakelijkheidsbepalingen tegen elkaar worden afgezet, dan valt op dat de inlenersaansprakelijkheid van artikel 34 IW 1990 voor de ontvanger de meest gunstige aansprakelijkheidsbepaling bevat. Aangezien een disculpatieverweer door de inlener alleen slaagt wanneer de gehele keten van uit- en doorleners geen verwijt treft van de niet-betaling van de premies, behelst artikel 34 IW 1990 een vorm van risico-aansprakelijkheid. Vrijwaring is mogelijk voor zover de personeelsvennootschap het deel van het factuurbedrag dat is bestemd voor de betaling van (belastingen en) stort op de G-rekening van de werkmaatschappij (in de toekomst: vrijwaringsrekening). Hiermee wordt de verantwoordelijkheid voor de juiste afdracht van belastingen en premies als het ware verlegd naar de werkmaatschappij.

Het nog niet in werking getreden artikel 34a IW 1990 ontlast de ontvanger in geval van betaling van 'zwart loon' door een uitlener van het bewijs van het bedrag aan verschuldigde belastingen en premies wanneer de inlener personeel betreft van een niet SNA-gecertificeerde uitlener. Van deze gunstige aansprakelijkheidsbepaling kan de ontvanger bij intraconcerndetachering mogelijk geen gebruik maken.

Wanneer de verhaalsmogelijkheden op de werkmaatschappij beperkt (b)lijken te zijn, heeft de ontvanger bovendien de keus om de bestuurder(s) van de personeelsvennootschap of werkmaatschappij ex artikel 36 of artikel 36b IW 1990 hoofdelijk aansprakelijk te stellen. De aansprakelijkheid strekt zich ook uit tot de in Nederland gevestigde moedermaatschappij, wanneer laatstgenoemde (mede-) het beleid van de personeelsvennootschap of werkmaatschappij bepaalt als ware zij bestuurder. Een nadeel is echter, dat de regeling van bestuurdersaansprakelijkheid van commerciële rechtspersonen niet geheel bestand is tegen het risico van oneigenlijk

gebruik. De correcte melding van betalingsonmacht brengt immers mee, dat op de ontvanger de bewijslast van kennelijk onbehoorlijk bestuur komt te rusten.

Gelet op de omstandigheid, dat de regeling van de inlenersaansprakelijkheid in artikel 34 IW een vorm van risico-aansprakelijkheid behelst, rijst de vraag welke meerwaarde het aanvaarden van medewerkgeverschap in dit verband heeft. De ontvanger kan zich immers al tot de inlener wenden wanneer de werkgever in gebreke is met de betaling van de premies werknemersverzekeringen. Mocht artikel 34a IW 1990 wel van toepassing zou zijn op intraconcerndetachering, (hetgeen ik wenselijk acht) zou zelfs kunnen worden betoogd dat het accepteren van de inschakeling van de niet SNA-gecertificeerde personeelsvennootschap in sommige gevallen gunstiger is voor de ontvanger, omdat hij dan in geval van 'zwarte' uitbetaling van het loon wordt verlost van de bewijslast van de hoogte van het bedrag van de verschuldigde premies. Anders dan in geval van mede-werkgeverschap, zal de werkmaatschappij zich echter kunnen disculperen indien de personeelsvennootschap en de werkmaatschappij geen verwijt treft van de niet-betaling van de premies. Een disculpatieverweer slaagt echter niet snel. Gevallen van bewuste ontduiking van premieplicht van de personeelsvennootschap door de betaling van zwart loon, of het voeren van een gebrekkige loonadministratie, ontslaat de werkmaatschappij niet van aansprakelijkheid. Hetzelfde geldt, indien de werkmaatschappij een ongebruikelijk lage prijs heeft betaald voor het intra-concern gedetacheerde personeel. Het ligt mijns inzien in de rede, dat (evenals bij de regeling omtrent bestuurdersaansprakelijkheid) het mogelijke concernbelang geen rol speelt bij de beoordeling of de niet-betaling van de premies niet aan de personeelsvennootschap of werkmaatschappij valt te verwijten. Binnen het huidige systeem van hoofdelijke aansprakelijkheden voor de premies zal het aanvaarden van medewerkgeverschap daarom met name betekenis kunnen hebben als alternatief op de aansprakelijkheid ex artikel 36 of 36b IW 1990 van een concernonderdeel. Bestuurdersaansprakelijkheid zal door de ontvanger kunnen ingeroepen wanneer hij de verhaalsmogelijkheden op de werkmaatschappij ongunstig inschat. Indien het concernonderdeel de betalingsonmacht tijdig en juist heeft gemeld, rust op de ontvanger de bewijslast dat de niet-betaling van de premies of aansprakelijkheidsschuld het gevolg is van kennelijk onbehoorlijk bestuur. Aangenomen wordt dat een en ander ertoe leidt dat de ontvanger zelden de bestuurdersaansprakelijkheid inroept in gevallen waarin de rechtspersoon wel tijdig en

juist aan de meldingsplicht heeft voldaan. Een duidelijk voordeel van het medewerkgeverschap is dat in een dergelijk geval de zware bewijslast van kennelijk onbehoorlijk bestuur niet geldt; de concernonderdelen worden dan immers als primair premieplichtige voor de betaling van de premies aangesproken.

Wanneer een werkmaatschappij het personeel zou doorlenen aan een (niet in het concern verbonden) derde, is verder zeer goed denkbaar dat de ontvanger er gelet op de zware bewijslast van het kennelijk onbehoorlijk bestuur voor kiest de derde ex artikel 34 IW 1990 aansprakelijk te stellen. De klassieke jurisprudentie van de CRvB biedt geen duidelijke voorbeelden van medewerkgeverschap in gevallen waarin uitsluitend de aansprakelijkheid voor de premies, en niet (ook) het ontgaan van de verzekerings- en premieplicht speelde. Gelet op de omstandigheid dat het medewerkgeverschap in de klassieke jurisprudentie van de CRvB zeer terughoudend werd toegepast, is het niet aannemelijk dat medewerkgeverschap in puur nationale situaties zou zijn aanvaard. Ik gaf verder al eerder aan, dat het medewerkgeverschap sinds de overgang naar een fiscaal regime van rechtsbescherming waarschijnlijk een stille dood is gestorven. Toch knelt het naar mijn mening, dat de formeel-juridische benadering van (contractovergangen) en het werkgeverschap van de rechtspersoon-werkgever in combinatie met de onvolkomenheden in de regeling van bestuurdersaansprakelijkheid, kan meebrengen dat ondernemers het in hun macht kunnen hebben premies (deels) te ontgaan. In een geval waarin een concernonderdeel is ingeschakeld om als doorlener te fungeren met het oog op het ontgaan van verhaalsmogelijkheden van premies werknemersverzekeringen, is het bovendien zeer goed denkbaar dat een bonafide derde met een aansprakelijkheidsschuld wordt geconfronteerd. Hoewel daar tegenin te brengen valt, dat de derde zijn aansprakelijkheid kan beperken door het storten van het bedrag aan premies op de G-rekening of vrijwaringsrekening, zijn er naar mijn mening goede gronden om in bepaalde gevallen de (rechts-)persoon die direct profiteert van de niet-betaling van de premies, daarvoor zonder meer verantwoordelijk te houden. In plaats van het bestrijden van de (bewuste) niet-betaling van premies door het aanvaarden van medewerkgeverschap van concernonderdelen, zou echter ook het opnemen van een specifieke bepaling in de (regeling van bestuurdersaansprakelijkheid in artikel 36 en 36b) IW 1990 denkbaar zijn. Een dergelijke regeling zou kunnen inhouden dat in geval van bewuste niet-betaling van de premies of de aansprakelijkheidsschuld door concernonderdelen (zoals bij de betaling van 'zwart

loon') voor de bestuurder een vermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur geldt..
Aangezien het begrip bestuurder in de huidige regeling van de bestuurdersaansprakelijkheid al zeer ruim is, is er volgens mij geen directe noodzaak een regeling over de aansprakelijkheid voor premies bij werkgeverschap in het concern op te nemen. Dergelijke aanpassingen zouden naar mijn mening – als alternatief op het medewerkgeverschap in het concern – beter aansluiten bij de keuze die de wetgever in de strijd tegen misbruik van rechtspersoonlijkheid heeft gemaakt.

Stellingen:

1. De interpretatie van de privaatrechtelijke dienstbetrekking biedt (thans) zeer beperkte mogelijkheden om ontwijkingsconstructies met buitenlandse personeelsvennootschappen in de werknemersverzekeringswetten te redresseren. Medewerkgeverschap van concernonderdelen als middel om tot verzekerings- en premieplicht te kunnen concluderen is - gelet op de andere methoden die de rechter ter beschikking staan om tot vaststelling van verzekerings- en premieplicht te kunnen concluderen - echter niet onmisbaar.

2. De regeling van de hoofdelijke aansprakelijkheden in de IW 1990 biedt ruime mogelijkheden tot verhaal van de premies werknemersverzekeringen op onderdelen van het concern, maar is niet geheel bestand tegen misbruik. Het aanvaarden van medewerkgeverschap van concernonderdelen kan in misbruiksituaties gerechtvaardigd zijn. Aanpassing van de regeling van bestuurdersaansprakelijkheid zou echter beter aansluiten bij de keuze die de wetgever in de strijd tegen misbruik van rechtspersoonlijkheid heeft gemaakt.