
Van: NOAB Adviesgroep BTW-INSTITUUT- Ilse van Noije

Datum: 25 februari 2025

Onderwerp: Verleggingsregeling in de bouwsector

1. Inleiding

Ondernemers in de bouw worden met veel regels en administratieve verplichtingen geconfronteerd. Het bijhouden van deze regels vergt kennis en tijd, iets wat de grotere ondernemers kunnen bewerkstelligen maar waar in de praktijk kleinere ondernemers toch meer moeilijkheden mee ervaren. De btw-regels binnen de bouwsector wijken af van de standaardregelgeving. Zo komt de btw-verleggingsregeling om de hoek kijken bij het inzetten van onderaannemers of het inlenen van personeel. In deze praktijknotitie gaan we in op de btw-regels binnen de bouwsector en in het bijzonder op de verleggingsregeling die van toepassing is. De regeling voor de bouwsector geldt ook voor de scheepsbouwsector. We gaan in deze praktijknotitie echter specifiek in op de bouwsector.

2. Aannemers in de bouwsector en de btw

2.1. *Btw-regelgeving omtrent aannemers in de bouwsector*

Een aannemer wordt ingeschakeld voor het verrichten van bijvoorbeeld bouw- en verbouwingswerkzaamheden, reparatie- en onderhoudswerkzaamheden, sloopwerkzaamheden en installatiewerkzaamheden. Deze werkzaamheden gaan soms gepaard met de levering van een goed, zoals bouwmaterialen of een apparaat. Deze prestaties, het verrichten van een dienst en het leveren van een goed, zijn in beginsel belast met btw.¹

Het is van belang om vast te stellen welk land btw mag heffen over een goederenlevering of dienstverlening. De levering van het goed is in beginsel belast op de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering, of wanneer het goed verstuurd wordt de plaats waar de verzending of het vervoer aanvangt. Als een goed wordt ingevoerd dan is de levering belast in het land waar het goed wordt ingevoerd.² Om te bepalen waar een dienst belast is wordt in de Wet OB onderscheid gemaakt tussen diensten aan een ondernemer en diensten aan een consument. De plaats van een dienst aan een ondernemer is daar waar de afnemer is gevestigd. De plaats van een dienst aan een consument is daar waar de dienstverrichter is gevestigd.³ Wanneer een dienst betrekking heeft op een onroerende zaak dan geldt er een bijzondere regeling. De plaats van de dienst is in dat geval daar waar de onroerende zaak is gelegen.⁴ Het is daarbij niet van belang of de afnemer een ondernemer of een consument is, of waar de dienstverrichter of afnemer is gevestigd.

¹ Art. 1 jo. 3 jo. 4 Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB).

² Art. 5 Wet OB.

³ Art. 6 Wet OB.

⁴ Art. 6b Wet OB.

2.2. Verschuldigheid en verlegging van de btw

De btw is in beginsel verschuldigd door de ondernemer die de dienst verricht.⁵ Deze ondernemer brengt de btw in rekening aan zijn afnemer. In sommige gevallen is er een verleggingsregeling van toepassing. Bijvoorbeeld wanneer de verrichter van een dienst aan een onroerende zaak niet in Nederland is gevestigd (en ook geen vaste inrichting in Nederland heeft van waaruit de dienst wordt verricht), en degene aan wie de dienst wordt verricht een ondernemer is die in Nederland is gevestigd (of aldaar een vaste inrichting heeft). In dat geval wordt de btw geheven van degene aan wie de dienst wordt verricht.⁶ De dienstverrichter dient de term 'btw verlegd' op zijn factuur te plaatsen en brengt geen btw in rekening.

Voorbeeld

Een schilder heeft zijn bedrijf in Duitsland gevestigd. Hij verricht schilderwerkzaamheden aan een bedrijfspand in Nederland. De afnemer van de dienst is een in Nederland gevestigde ondernemer.

De werkzaamheden zijn belast met Nederlandse btw. De Duitse schilder brengt geen btw in rekening maar plaatst de term 'btw verlegd' op de door hem uit te reiken factuur. De Nederlandse ondernemer is de btw verschuldigd en kan deze btw, als hij aftrekgerechtigd is, direct weer in aftrek brengen.

Om het internationale goederen- en dienstenverkeer soepel te laten verlopen zijn er verleggingsregelingen opgenomen in de Nederlandse btw-wet. Voor het binnenlandse goederen- en dienstenverkeer zijn in bepaalde sectoren of voor bepaalde productgroepen ook verleggingsregelingen in het leven geroepen met als doel te waarborgen dat de btw geïnd wordt. Deze verleggingsregelingen worden ingesteld in bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gevallen. Voor aanneming in de bouwsector is bijvoorbeeld een verleggingsregeling ingesteld met als doel om de situatie tegen te gaan dat de presterende ondernemer wel btw in rekening brengt, die aftrekbaar is bij de afnemer, maar deze btw niet voldoet. Deze situatie deed zich veel voor in de bouw.⁷ Deze verleggingsregeling is sinds 1 juli 1982 van kracht en houdt in dat de verschuldigheid wordt verlegd van de onderaannemer naar de hoofdaannemer. Wanneer het om uitlenen van personeel gaat wordt de btw verlegd van de uitlener naar de inlener op grond van deze regeling. In de volgende paragraaf zullen we uitgebreid ingaan op de verleggingsregeling in de bouw.

2.3. Verleggingsregeling in de bouw

Zoals uitgelegd in de vorige paragraaf kan een verleggingsregeling worden ingesteld om de inning van btw te waarborgen, bijvoorbeeld in de bouwsector. Wanneer een onderaannemer geheel of gedeeltelijk werk van stoffelijke aard uitvoert dat betrekking heeft op een onroerende zaak, dan is een verleggingsregeling van toepassing. Ook wanneer een werknemer met instandhouding van de dienstbetrekking tot zijn inhoudingsplichtige aan een derde ter beschikking wordt gesteld om werkzaam te zijn bij de uitvoering van een werk van stoffelijke aard dat betrekking heeft op een onroerende zaak (met andere woorden: bij de uitlening van personeel) is de verleggingsregeling van toepassing.⁸

⁵ Art. 12 lid 1 Wet OB.

⁶ Art. 12 lid 3 Wet OB.

⁷ Art. 12 lid 5 Wet OB jo. art. 24b Uitv.besl. OB.

⁸ Art. 24b lid 5 Uitv.besl. OB.

Een werk van stoffelijke aard

Een werk van stoffelijke aard met betrekking tot een onroerende zaak omvat zowel het tot stand brengen van een stoffelijk werk als het bewerken van een stoffelijke zaak, zijnde werkzaamheden die worden uitgevoerd in het kader van het onderhoud en andere dienstverlening aan onroerende zaken.⁹

Hieronder valt onder andere het tot stand brengen van bouwwerken, de aanleg van wegen, bestrating, het aanleggen van leidingen, bewerken van land, schoonmaken van sloten, onderhoud aan huizen en andere gebouwen, het leggen van vloeren, het aanbrengen van dakbedekkingen, isolatiewerkzaamheden, loodgieterswerk, stukadoorswerk én het slopen van bouwwerken. Naast het aanleggen van nieuwe tuinen valt ook het onderhoud aan tuinen onder het begrip. Het begrip omvat ook de verrichting van schoonmaakwerkzaamheden aan nieuwe en bestaande onroerende zaken.¹⁰

Het bewaken van een bouwterrein, de zuivere verhuur van steigermateriaal, bouwkransen en grondverzetmachines, het aan- en afvoeren van grond, puin en andere materialen en tentoonstellingsbouw zijn geen werkzaamheden van stoffelijke aard omdat deze gericht zijn op de bouw van constructies van tijdelijke aard.

Let op: als bovengenoemde prestaties worden verricht als *onderdeel* van een werk van stoffelijke aard dat door de onderaannemer wordt uitgevoerd, mogen zij niet worden gesplitst. In dat geval is op het totaal de verleggingsregeling van toepassing. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als een verhuurder van steigermateriaal deze materialen ook (telkens) aanbrengt of monteert. In dat geval verricht hij een werk van stoffelijke aard.

Alle werken of producten die door een in de hoofdzaak geestelijke of intellectuele arbeid tot stand komen vallen evenmin onder het begrip. Hiermee worden bijvoorbeeld werkzaamheden door een architect of ontwerper bedoeld.¹¹ Als de werkzaamheden van geestelijke of intellectuele aard verband houden met het realiseren van het werk van stoffelijke aard is de verleggingsregeling wel van toepassing. Berekeningen en planningen die een onderaannemer maakt vallen wel onder de verleggingsregeling. De administratieve begeleiding, waaronder het controleren van tekeningen en vergelijken van offertes dan weer niet.¹²

Voorbeeld

Erik is hovenier en heeft een groot klantenbestand. Het lukt hem niet om in zijn eentje alle tuinen van zijn klanten bij te houden, dus huurt hij ZZP'ers in om hem daarmee te helpen. Erik sluit contracten met de klanten af waarin de afspraken worden vastgelegd. Met de ZZP'ers sluit hij ook een contract af op grond waarvan hij het werk aan hen uitbesteedt.

Het onderhoud aan de tuinen is een werk van stoffelijke aard waarop de verleggingsregeling van toepassing is. De ZZP'ers brengen geen btw in rekening aan Erik en vermelden 'btw verlegd' op de factuur. Erik brengt wel btw in rekening aan zijn klanten. In zijn btw-aangifte geeft Erik de omzet en de btw waarop de verleggingsregeling van toepassing is aan en brengt deze btw in dezelfde aangifte weer in aftrek.

⁹ HR 20 januari 2012, nr. 10/00488.

¹⁰ Par. 6.2. Besluit onroerende zaken van 12 december 2023, nr. 2023-26908.

¹¹ HR 6 december 1996, nr. 16.127 en Rechtbank Haarlem 15 januari 2007, nr. 2007/317.

¹² RB 15 januari 2007, nr. 05/6946.

De aannemer en de onderaannemer

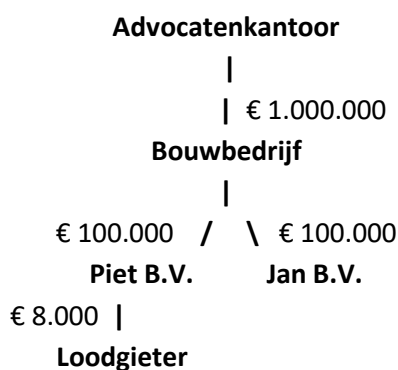
De aannemer is degene die zich jegens de opdrachtgever verbindt om buiten dienstbetrekking tegen een te betalen prijs een werk van stoffelijke aard uit te voeren dat betrekking heeft op een onroerende zaak. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat het begrip 'aannemer' een eigen, zelfstandige betekenis heeft. De Hoge Raad oordeelde dat onder het begrip aannemer ook valt degene die zich verbindt werken van stoffelijke aard uit te voeren, maar deze uitvoering aan anderen pleegt uit te besteden en, gezien de aard en inrichting van zijn bedrijf, ook niet in staat zou zijn die uitvoering zelf ter hand te nemen. Voldoende is dat de algehele leiding bij het tot stand brengen van de werken bij hem berust.¹³

Een onderaannemer is degene die zich jegens de aannemer verbindt om buiten dienstbetrekking het hiervoor bedoelde werk geheel of gedeeltelijk uit te voeren. Als de onderaannemer op zijn beurt dit werk geheel of ten dele door een ander laat uitvoeren wordt hij ten opzichte van die ander als aannemer beschouwd. Daardoor wordt die ander onderaannemer. Op de dienst die de onderaannemer aan de aannemer verricht is de verleggingsregeling van toepassing. Op de factuur die de onderaannemer aan de aannemer uitgereikt moet 'btw verlegd' worden vermeld. Er wordt geen btw in rekening gebracht.

Voorbeeld

Een advocatenkantoor geeft een bouwbedrijf de opdracht om een kantoorpand te bouwen. De offerte bedraagt € 1 miljoen en het advocatenkantoor gaat hiermee akkoord. Het bouwbedrijf huurt Piet B.V. in om sanitaire voorzieningen aan te leggen en Jan B.V. voor de elektra. Beide bedrijven sturen het bouwbedrijf een factuur van € 100.000 voor hun werkzaamheden. Piet B.V. huurt een externe loodgieter in. De loodgieter stuurt Piet B.V. een factuur van € 8.000.

Schematisch kan het als volgt worden weergegeven:



Gevolgen:

- Piet B.V. treedt op als aannemer jegens de loodgieter. De loodgieter is onderaannemer en verlegt de btw op zijn factuur naar Piet B.V. en draagt geen btw af. Piet B.V. moet 21% btw afdragen en kan deze btw direct aftrekken als voorbelasting.
- Het bouwbedrijf is aannemer en Piet B.V. en Jan B.V. zijn onderaannemers. Zij verleggen de btw op hun facturen naar het bouwbedrijf. Zij dragen geen btw af.

¹³ HR 15 oktober 1986, nr. 23.830, BNB 1987/43.

- Het bouwbedrijf stuurt een factuur met btw naar het advocatenkantoor. Het bouwbedrijf is btw verschuldigd en kan de btw die ziet op de werkzaamheden van Piet B.V. en Jan B.V. aftrekken als voorbelasting.

Werk voor meer dan de helft verricht in bedrijf van de onderaannemer

De verleggingsregeling is niet van toepassing indien de onderaannemer het werk geheel of grotendeels verricht op de plaats waar de onderneming van de onderaannemer feitelijk is gevestigd. Onder 'geheel of grotendeels' wordt verstaan: meer dan 50% in arbeidsuren. Deze uitzonderingssituatie doet zich met name voor bij de koop en verkoop van toekomstige zaken.

Voorbeeld

Het bouwbedrijf uit het vorige voorbeeld heeft voor het advocatenkantoor kozijnen op maat besteld in Polen. Met de Poolse fabrikant heeft het bouwbedrijf afgesproken dat zij de kozijnen op locatie aflevert. Het plaatsen van de kozijnen zal het bouwbedrijf uitvoeren. De Poolse fabrikant is aan te merken als onderaannemer. Omdat de kozijnen in de fabriek worden vervaardigd en meer dan 50% van de arbeidsuren van de Poolse onderaannemer dus worden verricht daar waar zij is gevestigd, is de verleggingsregeling niet van toepassing.

De eigenbouwer

De zogeheten eigenbouwer wordt gelijkgesteld met een aannemer.¹⁴ Een eigenbouwer voert buiten dienstbetrekking in de normale uitoefening van zijn bedrijf een werk van stoffelijke aard uit zonder opdracht van een opdrachtgever. De eigenbouwer die werk door een onderaannemer laat uitvoeren is niet de opdrachtgever die een overeenkomst met een aannemer sluit. Hij kan dan ook niet ter zake van dezelfde werkzaamheden opdrachtgever én eigenbouwer zijn. Het doel van het gelijkstellen van het begrip eigenbouwer met aannemer is dat degene die bij de uitvoering van een werk van stoffelijke aard op eenzelfde wijze als een aannemer werkzaamheden uitbesteedt gelijk te behandelen als die aannemer. Het gevolg is dat een aannemer die in opdracht van een zogenoemde eigenbouwer een werk uitvoert voor de toepassing van de verleggingsregeling als onderaannemer wordt beschouwd. Van eigenbouwers kan sprake zijn bij bijvoorbeeld projectontwikkelaars en woningbouwbedrijven.

Voorbeeld

Uit het kennisgroepstandpunt van 25 september 2024 van de Belastingdienst volgt dat een fiscale eenheid btw als eigenbouwer kan worden aangemerkt zodra één van de onderdelen als eigenbouwer kwalificeert. Gezien de wenselijkheid om de begrippen 'bedrijf' en 'ondernemer' in de Wet OB 1968 en de Iw 1990 dezelfde uitleg te geven, moet de ontvanger bij de beoordeling van de vraag of een fiscale eenheid btw als eigenbouwer kan worden aangemerkt, de fictie die wordt gehanteerd bij de fiscale eenheid btw om deze als een 'bedrijf' en 'ondernemer' aan te merken, ook toepassen op het begrip eigenbouwer.

¹⁴ Art. 24b lid 3 Uitvoeringsbesluit OB.

3. Uitlenen personeel

Het uitlenen van personeel valt onder de verleggingsregeling wanneer een werknemer ter beschikking wordt gesteld aan een derde partij om werkzaamheden te verrichten bij de uitvoering van een werk van stoffelijke aard dat betrekking heeft op onroerende zaken. Het personeel komt onder toezicht en leiding van de inlener te staan. De btw die de uitlener verschuldigd is wordt verlegd naar de inlener.¹⁵ Deze inlener is vaak de aannemer of onderaannemer. De uitgeleende werknemer blijft in dienstbetrekking bij de uitlener. Dit is een voorwaarde voor het uitlenen.

‘Werkzaam bij de uitvoering van’

Het uitgeleende personeel moet direct betrokken zijn bij de realisering van het werk van stoffelijke aard en de daarmee nauw samenhangende werkzaamheden. De verleggingsregeling is van toepassing bij het uitlenen van bijvoorbeeld steigerbouwers, timmerlieden, metselaars en opzichters, maar niet bij tekenaars en kantoorpersoneel.

Factoren zoals het soort uitgeleend personeel, de aard van hun werkzaamheden en de plaats waar zij deze werkzaamheden verrichten zijn van belang bij de beoordeling of de verleggingsregeling van toepassing is.

Er is een onderscheid tussen het ‘inlenen van personeel’ en het ‘aannemen van werk’. Als een machine wordt verhuurd met bedienend personeel, dan is op het uitlenen van het bedienend personeel de verleggingsregeling van toepassing als het personeel onder leiding of toezicht van de inlener staat. De verhuur van de machine valt niet onder de verleggingsregeling. Wanneer er een overeenkomst wordt gesloten waarin de machine wordt verhuurd én het personeel wordt uitgeleend, dan mag de verleggingsregeling op het geheel worden toegepast. Als er een overeenkomst wordt gesloten om in onder aanneming een werk van stoffelijke aard te verrichten, dan is de verleggingsregeling op het geheel van toepassing.

4. Facturatie en btw-aangifte

Een onderaannemer of uitlener van personeel neemt de term ‘btw verlegd’ op in zijn factuur en brengt geen btw in rekening aan de aannemer. De omzet waarop de verleggingsregeling van toepassing is moet bij rubriek 1e van de Nederlandse btw-aangifte worden opgenomen. De voorbelasting op de kosten die aan de onderaannemer of uitlener van personeel in rekening zijn gebracht, trekt de onderaannemer of uitlener van personeel af bij rubriek 5b van de btw-aangifte.

De aannemer of inlener van personeel neemt de omzet en de btw waarop de verleggingsregeling van toepassing is op bij rubriek 2a van de btw-aangifte. De btw kan de aannemer of inlener in aftrek brengen bij rubriek 5b. Het saldo van verschuldigde en aftrekbare btw zal met betrekking tot de verlegde btw nihil zijn.

¹⁵ Art. 24b lid 5 onderdeel b Wet OB.

5. Praktische uitvoering en risico's

De bewijslast dat de presterende ondernemer geen btw verschuldigd is omdat de verleggingsregeling van toepassing is ligt bij de presterende ondernemer. Hij moet aannemelijk maken dat op de verrichte prestaties de verleggingsregeling van toepassing is.¹⁶

Wanneer de aannemer en onderaannemer het oneens zijn over de toepassing van de verleggingsregeling kunnen ze een ten aanzien van de aannemer bevoegde inspecteur om een standpunt vragen. De ten aanzien van de onderaannemer bevoegde inspecteur is ook gebonden aan dit standpunt.

In de praktijk komt het soms voor dat bij twijfel de verleggingsregeling voor alle zekerheid wordt toegepast zodat de aannemer of inlener niet het risico loopt dat het recht op aftrek van voorbelasting wordt ontzegd. Als achteraf blijkt dat de verleggingsregeling ten onrechte is toegepast blijft naheffing achterwege wanneer de onderaannemer of uitlener te goeder trouw heeft gehandeld en inderdaad gereede twijfel mocht hebben bij de toepassing van de verleggingsregeling in dat specifieke geval.

Als de verleggingsregeling ten onrechte niet is toegepast is er ten onrechte btw in rekening gebracht. De onderaannemer of uitlener is deze btw verschuldigd.¹⁷ Wanneer zij deze btw niet betaalt zal de inspecteur de vooraftrek door de aannemer weigeren.

De verleggingsregeling voor de bouw werd in het verleden op grote schaal ten onrechte niet toegepast, de zogeheten 'bouwfraude'. Malafide onderaannemers brachten btw in rekening aan de aannemer en droegen de btw niet af. De hoofdaannemer moest de in rekening gebrachte btw accepteren, anders dreigde de onderaannemer de werkzaamheden te staken en kwam de hoofdaannemer in de problemen met betrekking tot de opleverdeadline. In veel gevallen volgde een faillissement bij de onderaannemers.

6. Tenslotte

In deze praktijknotitie hebben we de toepassing van de btw-verleggingsregeling in de bouwsector uitgewerkt. We zijn daarbij ingegaan op de reikwijdte en werking van de verleggingsregeling en diverse voorbeelden. Mocht u vragen hebben over de inhoud van deze NOAB-praktijknotitie, dan kunt u als NOAB-lid in het kader van de NOAB-helpdesk contact met ons opnemen.

NOAB Adviesgroep BTW-INSTITUUT – Ilse van Noije
Tel. 078-6225452

Voorwaarden en disclaimer

Deze praktijknotities zijn specifiek bedoeld voor NOAB-kantoren. Het is niet toegestaan deze te delen met andere partijen. Daarnaast is de disclaimer van kracht die u kunt vinden op [Disclaimer privacy- en cookieverklaring / NOAB](#).

¹⁶ HR 23 juni 1999, nr. 34 204.

¹⁷ Art. 37 Wet OB.