

J.H.P.M. Raaijmakers

# **Keten- en inlenersaansprakelijkheid**

*Vierde geheel herziene druk*

 Wolters Kluwer

Deventer – 2026

## VOORWOORD

In deze brochure wordt ingegaan op de keten- en inlenersaansprakelijkheid. Hoewel in de praktijk veelal over ketenaansprakelijkheid wordt gesproken, wordt daar veelal ook de inlenersaansprakelijkheid mee begrepen.

Meer dan veertig jaar na invoering van de keten- en inlenersaansprakelijkheid is inmiddels door de rechtspraak een aantal knel- en vraagpunten hieromtrent opgelost. Wel is nog immer een aantal zaken niet uitgekristalliseerd. De regelgeving en jurisprudentie worden van kanttekeningen voorzien. In de loop der tijd hebben ook de nodige wijzigingen plaatsgevonden. Daarnaast is ook administratief- en civielrechtelijk het een en ander gebeurd. Zo is per 1 juli 2012 de registratieplicht voor uitzendondernemingen ingevoerd. Voorts is per 1 juli 2015 de civielrechtelijke ketenaansprakelijkheid voor lonen ingevoerd (Wet aanpak schijnconstructies). Gepland is om de Wet toelating terbeschikkingstelling arbeidskrachten<sup>1</sup> alsmede de invoering van art. 34a Invorderingswet 1990 in werking te laten treden is op 1 januari 2027.<sup>2</sup> Deze wetten zullen in deze brochure eveneens aan de orde worden gesteld.

In deze brochure wordt uitsluitend ingegaan op de formele en materiële aspecten van de fiscale inleners- en ketenaansprakelijkheid. Daarbij ligt de nadruk op de materiële aspecten van beide regelingen. Aspecten met betrekking tot formele kanten ten aanzien van het aansprakelijk stellen en de bezwaarprocedure tegen de beschikking aansprakelijkstelling komen in deze brochure slechts beperkt aan de orde.

Deze brochure kan als naslagwerk worden gebruikt door ondernemers in diverse sectoren van het bedrijfsleven, banken, de rechterlijke macht, de Belastingdienst, advocaten en adviseurs. Alle genoemden kunnen in meer of mindere mate in aanraking komen met deze wet- en regelgeving. Het is ook mogelijk om deze brochure als studieboek voor diverse opleidingen te gebruiken.

De tekst van deze brochure is bijgewerkt tot 1 februari 2026. De tot die datum verschenen wetgeving, jurisprudentie en beleidswijzigingen zijn in de brochure verwerkt. Met daarna verschenen jurisprudentie is slechts sporadisch rekening gehouden.

Februari 2026

J.H.P.M. Raaijmakers

- 1 Afgekort Wtta; de planning is dat de wet in werking treedt per 1 januari 2027. Wet van 12 november 2025 tot wijziging van de Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs en enige andere wetten in verband met de invoering van regels voor het verlenen van toelating voor het ter beschikking stellen van arbeidskrachten (Wet toelating terbeschikkingstelling van arbeidskrachten), *Stb.* 2025, 385. *Kamerstukken* 2024/25, 36 446.
- 2 Opgenomen in de Wet van 4 december 2025 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2026, *Kamerstukken* 2025/26, 36 735).

# INHOUDSOPGAVE

**Voorwoord / VII**

**Lijst van gebruikte afkortingen / XV**

HOOFDSTUK 1

**Historie / 1**

HOOFDSTUK 2

**Inlenersaansprakelijkheid / 5**

- 2.1 Inhoud van dit hoofdstuk / 5
- 2.2 Strekking art. 34 Invorderingswet 1990 / 5
- 2.3 Ter beschikking stellen / 5
- 2.4 Bewijslast bij onderscheid inlening/aanneming van werk / 6
- 2.5 Belang onderscheid inlening/aanneming van werk / 10
- 2.6 Doorlening / 13
- 2.7 Verhuur bemand materieel / 14
- 2.8 Uitbreiding inlenersaansprakelijkheid (oud: 1 januari 2010 tot 1 januari 2016) / 15
- 2.9 Art. 34a Invorderingswet 1990 / 21
  - 2.9.1 Art. 34a Invorderingswet 1990 (nieuw) / 21
  - 2.9.2 Art. 34a Invorderingswet 1990 (oud) / 24
  - 2.9.3 Verschillen tussen beide versies / 26
- 2.10 NEN-certificering / 27
  - 2.10.1 Wat ging eraan vooraf? / 27
  - 2.10.2 NEN 4400-I en 4400-II / 28
- 2.11 Afstemming tussen Belastingdienst en het UWV / 33

HOOFDSTUK 3

**Begrippen in de inleners- en ketenaansprakelijkheid / 35**

- 3.1 Inlener / 35
- 3.2 Uitlener / 35
- 3.3 Doorlener / 36
- 3.4 Aannemer / 36
- 3.5 Onderaannemer / 36
- 3.6 Werk van stoffelijke aard / 37

- 3.7 Eigenbouwer / 38
- 3.8 Opdrachtgever / 54
- 3.9 Koper van een toekomstige zaak / 55
- 3.10 Koper van een bestaande zaak / 55

#### HOOFDSTUK 4

##### **Uitzonderingen inleners- en ketenaansprakelijkheid / 57**

- 4.1 Verschillen in uitzondering tussen inleners- en ketenaansprakelijkheid / 57
- 4.2 Het werk wordt geheel of grotendeels verricht op de plaats van de onderaannemer / 58
- 4.3 Het werk is ondergeschikt aan een overeenkomst van koop en verkoop van een bestaande zaak / 60
- 4.4 Geen verwijtbaarheid / 60
- 4.5 Opdrachtgever niet aansprakelijk voor inlenersaansprakelijkheid / 64
- 4.6 Wetenschap koper kleding / 64
- 4.7 Bewijslast / 65

#### HOOFDSTUK 5

##### **Volgorde aansprakelijk stellen / 67**

- 5.1 Open systeem / 67
- 5.2 Schuldaansprakelijkheid voor risicoaansprakelijkheid? / 67
- 5.3 Volgorde binnen de ketenaansprakelijkheid / 68
- 5.4 Volgorde binnen de inlenersaansprakelijkheid / 69
- 5.5 Gelijkheidsbeginsel / 70

#### HOOFDSTUK 6

##### **Extraterritoriale werking / 73**

- 6.1 Loonbelasting en premies volksverzekeringen / 73
  - 6.1.1 Jurisprudentie / 74
  - 6.1.2 Duidelijkheid na arresten van de Hoge Raad? / 77
- 6.2 Werknemersverzekeringen / 82
- 6.3 Invordering / 83

#### HOOFDSTUK 7

##### **Omvang aansprakelijkheid / 85**

- 7.1 Algemeen / 85
- 7.2 Aansprakelijkheid voor indirecte loonkosten / 86
  - 7.2.1 Inlening / 86
  - 7.2.2 Ketenaansprakelijkheid / 86
- 7.3 Aansprakelijkheid voor anoniementarief / 87
- 7.4 Geen aansprakelijkheid voor afdrachtvermindering / 100
- 7.5 Bruteringsverzekering / 103
- 7.6 Overkill in verband met eindheffing / 109
- 7.7 Omkering bewijslast / 114

## HOOFDSTUK 8

### **Berekening aansprakelijkstelling (verdeling belastingaanslag over derden) / 119**

- 8.1 Algemeen / 119
- 8.2 Uitgangspunt / 119
- 8.3 Bepanking aansprakelijkheid / 119
- 8.4 Knelpunten berekening / 120
  - 8.4.1 Ontbreken van administratie / 120
  - 8.4.2 Naast de verantwoorde lonen worden ook lonen betaald die niet in de administratie zijn verantwoord / 126
  - 8.4.3 Er is uitsluitend een loonheffingschuld met betrekking tot verantwoorde werknemers / 128
  - 8.4.4 Berekeningswijze volgens de Staatssecretaris van Financiën / 128

## HOOFDSTUK 9

### **Risicobeperkende maatregelen / 131**

- 9.1 Algemeen / 131
- 9.2 Verklaringen betalingsgedrag / 132
  - 9.2.1 Historie van de verklaring betalingsgedrag / 132
  - 9.2.2 Parlementaire geschiedenis / 133
  - 9.2.3 Beleid / 135
  - 9.2.4 Jurisprudentie / 136
- 9.3 Storting naar de g-rekening / 146
  - 9.3.1 Algemeen / 146
  - 9.3.2 Wetsgeschiedenis / 147
  - 9.3.3 Openen g-rekening / 148
  - 9.3.4 Vrijwaring storting g-rekening / 149
    - 9.3.4.1 Vrijwaring tot 1 oktober 2003 / 149
    - 9.3.4.2 Vrijwaring vanaf 1 oktober 2003 / 155
    - 9.3.4.3 Storting g-rekening per factuur of per werk? / 157
    - 9.3.4.4 Berekening storting naar g-rekening / 158
  - 9.3.5 Deblokkeren g-rekening / 160
  - 9.3.6 Eenzijdige opzegging g-rekening / 165
  - 9.3.7 Verdeling g-geld tussen fiscus en het UWV (oud) / 166
  - 9.3.8 G-rekening en faillissement / 167
  - 9.3.9 G-rekening en surseance van betaling / 168
  - 9.3.10 Eindrapport werkgroep Verkenning afschaffing g-rekening en eventuele alternatieven / 168
- 9.4 Rechtstreeks storten (oud, geldend tot 1 januari 2016) / 170
  - 9.4.1 Algemeen / 170
  - 9.4.2 Definitie / 171
  - 9.4.3 Gang van zaken bij CBA met betrekking tot rechtstreekse stortingen / 171
  - 9.4.4 Civielrechtelijke benadering / 172
    - 9.4.4.1 Gerichte/ongerichte betaling / 173
    - 9.4.4.2 Gevolgen van de civielrechtelijke benadering voor de rechtstreekse stortingen / 173

- 9.4.5 Jurisprudentie / 174
- 9.4.6 UWV (oud) / 175
- 9.4.7 Depotstelsel (niet ingevoerd) / 176

## HOOFDSTUK 10

### **Misbruik g-rekening / 183**

## HOOFDSTUK 11

### **Regresrecht / 187**

## HOOFDSTUK 12

### **Omzetbelasting / 195**

- 12.1 Algemeen / 195
- 12.2 Verleggingsregeling / 195
- 12.3 Europees recht / 197
- 12.4 Verdedigingsbeginsel / 199

## HOOFDSTUK 13

### **Registratieplicht uitzendondernemingen / 201**

- 13.1 Algemeen / 201
- 13.2 Waadi / 201
- 13.3 Wet registratieplicht intermediairs die arbeidskrachten ter beschikking stellen / 202
  - 13.3.1 Registratieplicht / 202
  - 13.3.2 Uitzendonderneming / 202
  - 13.3.3 Boete / 204
  - 13.3.4 Internationale aspecten / 206
  - 13.3.5 Gegevensverstrekking / 207
  - 13.3.6 Wet gaat te ver / 207
  - 13.3.7 Verval / 208

## HOOFDSTUK 14

### **Wet toelating terbeschikkingstelling arbeidskrachten (Wtta) / 209**

- 14.1 Toelating / 209
- 14.2 Uitzonderingen / 210
- 14.3 Normenkader / 210
- 14.4 Verplichtingen inlener / 211
- 14.5 Certificaat / 212
- 14.6 Financiële waarborg / 212
- 14.7 Collegiale inlening / 213
- 14.8 Inwerkingtreding / 213

## HOOFDSTUK 15

### **Wet aanpak schijnconstructies / 215**

- 15.1 Inleiding / 215
- 15.2 Achtergrond WAS / 215
- 15.3 Wijzigingen BW / 217
  - 15.3.1 Doel en strekking / 217
  - 15.3.2 Omvang / 219
  - 15.3.3 Aansprakelijkstelling / 219
  - 15.3.4 Volgorde / 220
  - 15.3.5 Disculpatie / 220
  - 15.3.6 Art. 7:692 BW / 222
- 15.4 Wijzigingen WML / 222
  - 15.4.1 Wijzigingen loon / 222
  - 15.4.2 Loonstrook / 224
- 15.5 Naming and shaming / 225
- 15.6 Evaluatie / 227

## HOOFDSTUK 16

### **Enige formele aspecten (inleners- en keten)aansprakelijkheid / 229**

- 16.1 Algemeen / 229
- 16.2 Procedure / 229
- 16.3 In gebreke zijn / 231
- 16.4 Niet verder bemoeilijken / 233
- 16.5 Redelijke termijn/lang talmen / 234
- 16.6 Betalingen na beschikking aansprakelijkstelling / 236
- 16.7 Verjaring / 237

### **Jurisprudentieregister / 241**

### **Trefwoordenregister / 255**

## HOOFDSTUK 1

# Historie

In 1960 is de inlenersaansprakelijkheid in de Coördinatiewet Sociale Verzekeringen (CSV) ingevoerd.<sup>1</sup> De inlenersaansprakelijkheid was neergelegd in art. 16a CSV (oud). Invoering van de inlenersaansprakelijkheid in de CSV had tot doel om de premie-inning van werknemersverzekeringen te waarborgen. In 1970 was het ter beschikking stellen van arbeidskrachten gebonden aan een vergunning (Wet op het ter beschikking stellen van arbeidskrachten). Hiertoe werd in 1971 art. 16a CSV (oud) aangepast. Vanaf dat tijdstip was de vrijwaring van een inlener voor de risico's uit hoofde van art. 16a CSV (oud) mede afhankelijk van het bezit van een uitleenvergunning door de uitlener. Omdat koppelbazen door de invoering van de vergunningplicht voor het uitlenen van personeel in een groot aantal gevallen geen vergunning konden verkrijgen, is door hen gezocht naar andere oplossingen. De oplossing werd gevonden in het transformeren van uitlenen van personeel naar het aannemen van werk. Het aannemen van werk werd dan veelal in de vorm van regieovereenkomsten gegoten. Het onderscheid tussen inlening van personeel en aanneming van werk wordt veelal niet dan wel onvoldoende onderkend en was en is in vele gevallen nauwelijks te maken.<sup>2</sup>

Omdat ook bij aanneming van werk de problematiek van de premie-inning zich manifesteerde, is besloten tot de invoering van de ketenaansprakelijkheid. De eerstverantwoordelijke voor het wetsvoorstel Nadere wijziging van de Coördinatiewet Sociale Verzekering, de Wet op de loonbelasting 1964, de Wet op de omzetbelasting 1968 en enige andere wetten (invoering van bepalingen inzake hoofdelijke aansprakelijkheid voor betaling van premie en loon- en omzetbelasting bij onderaanneming en het ter beschikking stellen van arbeidskrachten),<sup>3</sup> de Staatssecretaris van Sociale Zaken, heeft zich alleen beziggehouden met de invoering van de ketenaansprakelijkheid vanuit het perspectief van de premies werknemersverzekeringen. Dit is ook logisch, omdat de inlenersaansprakelijkheid al was opgenomen in de CSV. Wel is aangegeven dat bij de invordering van loon- en omzetbelasting zich nagenoeg dezelfde problemen voordoen als bij de premies werknemersverzekeringen. Voorgesteld werd derhalve om in de Wet op de loonbelasting 1964 en de Wet op de omzetbelasting 1968 bepalingen op te nemen die overeenkwamen met die van de CSV. Van die gelegenheid is tevens gebruikgemaakt om de bestaande inlenersaansprakelijkheid, zoals die opgenomen was in art. 16a CSV (oud), ook op te nemen in de Wet op de loonbelasting 1964 en de Wet op de omzetbelasting 1968. In

---

1 Wet van 6 april 1960, *Stb.* 1960, 145.

2 *Kamerstukken II* 1978/79, 15 697, nr. 1-4, p. 10.

3 Wetsvoorstel 15 697 (invoering inleners- en ketenaansprakelijkheid).

de verdere parlementaire stukken van de ketenaansprakelijkheid is omtrent de invoering van de inlenersaansprakelijkheid in de fiscale regelgeving niets meer terug te vinden.

De wetgeving met betrekking tot de inleners- en ketenaansprakelijkheid is de eerste van de drie antimisbruikwetten en is op 1 juli 1982<sup>4</sup> in werking getreden. Voor de Belastingdienst betekende dit onder meer een wijziging van de Wet op de loonbelasting 1964 (art. 32a-32g, oud) en de Wet op de omzetbelasting 1968. Voor de toenmalige bedrijfsverenigingen werd de Coördinatiewet Sociale Verzekeringen (CSV) gewijzigd (art. 16b CSV (oud)). De reden van de invoering van onder andere de ketenaansprakelijkheid was gelegen in het feit dat door de aanzienlijke uitbreiding van de socialeverzekeringswetgeving en dientengevolge de stijging van de belasting- en premiedruk, vooral in de bouw, het aantal malafide werkgevers sterk was toegenomen. Alleen al het toenmalige Sociaal Fonds voor de Bouwnijverheid leed in de jaren zeventig miljoenen aan premies oninbaar. Ook de Belastingdienst leed voor grote bedragen belastingen oninbaar.

De keten- en inlenersaansprakelijkheid heeft onder meer tot doel het bestrijden van malafide werkgevers, het bevorderen van de inning van belastingen en premies alsmede het bestrijden van oneerlijke concurrentie.

De inlenersaansprakelijkheid is sedert de invoering van de Invorderingswet 1990 opgenomen in art. 34 van die wet. Art. 34 Invorderingswet 1990 regelt de hoofdelijke aansprakelijkheid van de inlener voor de loonheffingen (loonbelasting, premies volksverzekeringen, premie werknemersverzekeringen<sup>5</sup>), inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringwet<sup>6</sup> en omzetbelasting die de uitlener is verschuldigd ter zake van de bij hem in dienst zijnde arbeidskrachten welke hij ter beschikking heeft gesteld aan de inlener.

De ketenaansprakelijkheid is sedert de invoering van de Invorderingswet 1990 opgenomen in art. 35 Invorderingswet 1990. Art. 35 Invorderingswet 1990 regelt de hoofdelijke aansprakelijkheid van de aannemer voor de loonheffingen (loonbelasting, premies volksverzekeringen, premie werknemersverzekeringen) en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringwet die zijn onderaannemer en andere onderaannemers, die een deel van het werk uitvoeren, zijn verschuldigd in verband met dat werk.

Per 1 oktober 2003 is door de invoering van de opdrachtgevers- en kopersaansprakelijkheid de ketenaansprakelijkheid uitgebreid.<sup>7</sup> Die uitbreiding is neergelegd in art. 35a en 35b Invorderingswet 1990. Aan de andere kant is ook een versoepeling ingevoerd; vanaf genoemde datum geldt een wettelijke vrijwaring voor de bedragen die op de g-rekening zijn gestort.

---

4 Wet van 4 juni 1981, *Stb.* 1981, 370.

5 Op grond van art. 60 Wfsv wordt sinds 1 januari 2006 invordering van de sociale premies op gelijke wijze gedaan als de loonbelasting. Op grond van die bepaling bestaat ook aansprakelijkheid voor de sociale premies.

6 Op grond van art. 49 en 51 Zvw worden per 1 januari 2006 de heffing en invordering van de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw op gelijke wijze geheven en ingevorderd als de loonbelasting. Op die grond bestaat ook aansprakelijkheid voor de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw.

7 Wet van 19 juni 2003, *Stb.* 2003, 305.

De beoogde ingangsdatum van de Wtta<sup>8</sup> is 1 januari 2027. Deze wet (Wtta) wordt behandeld in hoofdstuk 14. Voorts is in de Fiscale verzamelwet 2026<sup>9</sup> de invoering van art. 34a Invorderingswet 1990 opgenomen. De inwerkingtreding van art. 34a Invorderingswet 1990 is gekoppeld aan de inwerkingtreding van het wetsvoorstel Wtta.<sup>10</sup>

De inleners- en ketenaansprakelijkheid zijn zogeheten risicoaansprakelijkheidsbepalingen; de aansprakelijkheid van de inlener en aannemer ontstaat van rechtswege zodra de uitlener of onderaannemer in gebreke is bij de voldoening van de verschuldigde loonheffingen.<sup>11</sup> De wetgever heeft bewust gekozen om de risico's van misbruik van rechtspersonen en van het mislopen van belastingen en premies af te wentelen op de bestuurders, inleners en aannemers. Om tegemoet te komen aan de bonafide inleners en aannemers is in de regelgeving aan hen de mogelijkheid gegeven om zich te disculperen.<sup>12</sup>

---

8 Formeel: Wet van 12 november 2025 tot wijziging van de Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs en enige andere wetten in verband met de invoering van regels voor het verlenen van toelating voor het ter beschikking stellen van arbeidskrachten (Wet toelating terbeschikkingstelling van arbeidskrachten), *Stb.* 2025, 385. *Kamerstukken* 2025/26, 36 446.

9 Wet van 4 december 2025 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2026), *Stb.* 2025, 431.

10 Zie art. XVIII lid 3 Fiscale verzamelwet 2026.

11 *Kamerstukken II* 1980/81, 15 697, nr. 7, p. 13 en zie onder meer HR 18 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE5152, *NJ* 2002/612.

12 *Kamerstukken II* 1980/81, 15 697, nr. 3, p. 29-32. Zie art. 34 lid 3, 5 en 7 Invorderingswet 1990, art. 34a lid 1 Invorderingswet 1990 alsmede art. 35 lid 4-6 Invorderingswet 1990.



## HOOFDSTUK 2

# Inlenersaansprakelijkheid

### 2.1 Inhoud van dit hoofdstuk

In dit hoofdstuk worden alleen de aspecten van het inlenen zelf behandeld. Alle andere zaken die samenhangen met een beschikking aansprakelijkstelling op grond van de inlenersaansprakelijkheid, zoals onder meer de vrijwarende stortingen naar een g-rekening of rechtstreeks storten (oud), de aansprakelijkheid voor en de matiging van het anoniementarief, de uitzonderingsbepalingen, worden in afzonderlijke hoofdstukken behandeld. Dit omdat deze zaken voor de inleners- én de ketenaansprakelijkheid (nagenoeg) identiek zijn. Daar waar er toch verschillen zouden zijn, wordt dat in de desbetreffende hoofdstukken nadrukkelijk vermeld.

### 2.2 Strekking art. 34 Invorderingswet 1990

Art. 34 lid 1 Invorderingswet 1990 bepaalt dat een derde hoofdelijk aansprakelijk is indien de uitlener één of meer werknemers met instandhouding van diens dienstbetrekking aan een derde (de inlener) ter beschikking stelt om onder toezicht of leiding van die derde werkzaam te zijn. Let wel: het gaat om toezicht of leiding; een van de twee is voldoende.<sup>1,2</sup> De inlener is dan aansprakelijk voor de loonheffingen en btw ter zake van de door hem ingeleende arbeidskrachten.

### 2.3 Ter beschikking stellen

In art. 34 Invorderingswet 1990 is het begrip 'ter beschikking stellen' niet gedefinieerd. In genoemd artikel is bepaald dat sprake is van hoofdelijke aansprakelijkheid *'ingeval een werknemer met instandhouding van de dienstbetrekking tot zijn inhoudingsplichtige, de uitlener, door deze ter beschikking wordt gesteld aan een derde, de inlener, om onder diens leiding of toezicht werkzaam te zijn'*. De invulling van het begrip 'ter beschikking stellen' is er niet eenvoudiger op gemaakt doordat er verschillende begrippen van 'ter beschikking stellen' in de verschillende wetten worden gehanteerd die zich bezighouden met het ter beschikking stellen van personeel. Zo valt te denken aan de tot juli 1998

---

1 Zie onder meer Rb. Breda 24 augustus 2006, ECLI:NL:RBBRE:2006:AZ0722, V-N 2007/16.7.

2 Toezicht of leiding kan worden getoetst op basis van dezelfde maatstaven als het begrip 'gezagsverhouding' in de dienstbetrekking. In die zin ook Rb. Gelderland 9 maart 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:2479, JAR 2018/153.

geldende Arbeidsvoorzieningswet,<sup>3</sup> de Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs<sup>4</sup> en de Wet arbeid vreemdelingen. In art. 1 lid 1 onderdeel c Waadi wordt ter beschikking stellen van arbeidskrachten gedefinieerd als *'het tegen vergoeding ter beschikking stellen van arbeidskrachten aan een ander voor het onder diens toezicht en leiding, anders dan krachtens een met deze gesloten arbeidsovereenkomst, verrichten van arbeid'*. In lid 3 van art. 1 Waadi is bepaald dat niet onder het ter beschikking stellen van art. 1 lid 1 onderdeel c Waadi vallen (i) het ten behoeve van een geleverde zaak of tot stand gebracht werk ter beschikking stellen van arbeidskrachten; (ii) het bij wijze van hulpbetoon zonder winstoogmerk ter beschikking stellen van arbeidskrachten, die bij degene, die hen ter beschikking stelt, ten behoeve van arbeid in diens onderneming in dienst zijn;<sup>5</sup> en (iii) het ter beschikking stellen van arbeidskrachten voor het verrichten van arbeid in een onderneming, die door dezelfde ondernemer in stand wordt gehouden als die de arbeidskrachten ter beschikking stelt. In fiscale zin heeft de Hoge Raad geoordeeld dat er sprake is van ter beschikking stellen van arbeidskrachten *'indien de werknemers de werkzaamheden rechtstreeks in opdracht van een derde verrichten'*.<sup>6</sup> In een later arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het hof het begrip juist had uitgelegd, namelijk dat *'van inlening sprake is indien een werknemer, met instandhouding van de dienstbetrekking tot zijn inhoudingsplichtige, door deze ter beschikking is gesteld van een derde om onder diens toezicht of leiding werkzaam te zijn, en heeft voorts – onder verwijzing naar HR 15 april 1992, BNB 1992/291 – overwogen dat van terbeschikkingstelling van werknemers wordt gesproken indien de werknemers de werkzaamheden rechtstreeks in opdracht van de derde verrichten. Tegen deze achtergrond heeft het Hof de feitelijke omstandigheden die M aan zijn betoog op dit punt ten grondslag had gelegd, beoordeeld en is het tot de conclusie gekomen dat hier sprake was van een geval als bedoeld in art. 34 Iw 1990 (inlenersaansprakelijkheid).'*<sup>7</sup> In navolging van dat arrest heeft onder meer Rechtbank Breda geoordeeld dat er geen sprake is van 'het rechtstreeks in opdracht werken van', omdat bij de werkzaamheden geen werknemers van de opdrachtgever in het gebouw aanwezig waren en bovendien de contacten volgens de offerte tussen de opdrachtgever en de schoonmakers via de leiding van het schoonmaakbedrijf liepen.<sup>8</sup>

Hieruit komt naar voren dat het begrip van art. 34 Invorderingswet 1990 ruimer is dan het begrip zoals dat in andere wetten wordt gehanteerd.

## 2.4 Bewijslast bij onderscheid inlening/aanneming van werk

In de parlementaire stukken is al aangegeven dat het onderscheid tussen inlening en aanneming van werk in de praktijk veelal moeilijk is te maken. Bij de beoordeling zijn

3 Wet van 28 juni 1990, *Stb.* 1990, 402. Betreft de opvolger van de Wet terbeschikkingstelling van arbeidskrachten (Wet TBA).

4 Wet van 14 mei 1998, *Stb.* 1998, 306 (Waadi).

5 In de Wtta is het collegiaal inlenen anders gedefinieerd en wel als 'het tegen vergoeding van ten hoogste de loonkosten ter beschikking stellen van arbeidskrachten die bij degene die hen ter beschikking stel, ten behoeve van arbeid in diens onderneming', zie verder hoofdstuk 14.

6 HR 15 april 1992, ECLI:NL:HR:1992:AN2610, BNB 1992/291.

7 HR 21 november 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC2051, BNB 1998/25.

8 Rb. Breda 11 februari 2011, ECLI:NL:RBBRE:2011:BP6468, V-N 2011/24.19. In gelijke zin Rb. Breda 27 december 2010, ECLI:NL:RBBRE:2010:BP1599, V-N 2011/17.26 en Rb. Breda 1 december 2010, ECLI:NL:RBBRE:2010:BO8167, V-N 2011/16.21.

de feiten en omstandigheden doorslaggevend.<sup>9</sup> Onder andere de volgende items kunnen een rol spelen bij de beoordeling:

- Wordt uitsluitend arbeid verricht?
- Levert de opdrachtgever in betekende mate zelf materiaal?
- Maken de werknemers gebruik van de gereedschappen van de opdrachtgever?
- Wordt er afgerekend op uurbasis?
- Heeft de opdrachtnemer een eigen werkplaats?
- Is er sprake van een inspanningsverplichting of van een resultaatverbintenis?
- Zijn de werkzaamheden van eenvoudige aard?

In mijn optiek is de belangrijkste vraag of er sprake is van een inspanningsverplichting (inlening) of van een resultaatverbintenis (aanneming). Dit wordt door Hof 's-Hertogenbosch onderschreven.<sup>10</sup> Daarbij is een belangrijke vraag wie verantwoordelijk is voor de nakoming van het contract. Rechtbank Haarlem heeft geoordeeld dat van inlening eerst sprake is indien de inlener ook feitelijk inhoudelijke aanwijzingen kan geven over de wijze waarop de werkzaamheden moeten worden verricht.<sup>11</sup> Dit is anders indien de werkzaamheden van een zodanig eenvoudige aard zijn dat het geven van aanwijzingen daarbij niet nodig is en aanwijzingen ook niet plegen te worden gegeven. Ook in de situatie dat het inlenen of aannemen van werk wordt versluierd door te werken met fictieve koop- en verkoopovereenkomsten is toch de werkelijkheid doorslaggevend.<sup>12</sup> Ook in de situatie dat gepretendeerd wordt dat er sprake is van een vennootschap onder firma maar de 'vennoten' feitelijk in dienst zijn en er feitelijk sprake is van inlening, is de feitelijke situatie doorslaggevend.<sup>13</sup> Door Hof Den Haag werd bij de beoordeling of sprake is van aanneming van werk of inlening ook belang gehecht aan de verklaring van de werknemers van de onderaannemer/uitlener dat zij zich bij de bedrijfsleider van de aansprakelijk gestelde onderneming moesten melden en dat het eigen personeel van het aansprakelijk gestelde bedrijf toezicht hield en achteraf de werkzaamheden controleerde.<sup>14</sup>

9 Zie onder meer Rb. 's-Gravenhage 19 mei 2010, ECLI:NL:RBSGR:2010:BM7608, *FutD* 2010-1521, die oordeelde dat niet zonder meer doorslaggevende betekenis kan worden toegekend aan een tussen partijen gesloten contract. Dit oordeel is door Hof 's-Gravenhage 22 mei 2012, BK-10/000395 bevestigd, te kennen uit HR 20 december 2013, ECLI:NL:HR:2013:1776, *BNB* 2014/58. Dit punt is door de Hoge Raad afgedaan met een beroep op art. 81 RO.

10 Hof 's-Hertogenbosch 15 april 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BD2949, *V-N* 2008/40.19.

11 Rb. Haarlem 1 juli 2009, ECLI:NL:RBHAA:2009:BJ4509, *V-N* 2009/65.25.

12 Rb. Zwolle 31 oktober 2001, ECLI:NL:RBZWO:2001:AD4983, *V-N* 2001/63.25; CRvB 2 september 2004, ECLI:NL:CRVB:2004:AR2756, *V-N* 2005/14.24 en CRvB 30 september 2004, ECLI:NL:CRVB:2004:AR3715; Hof Leeuwarden 8 september 2004, ECLI:NL:GHLEE:2004:AV3462 (*Europool*), *V-N* 2004/59.24; Hof Amsterdam 22 oktober 2007, ECLI:NL:GHAMS:2007:BB7480, *V-N* 2008/10.23; Rb. Breda 11 februari 2008, ECLI:NL:RBBRE:2008:BC5067, *NTRF* 2008/924; Hof Amsterdam 17 september 2008, ECLI:NL:GHAMS:2008:BF7604 (*Europool*), *V-N* 2008/59.8 en Hof Amsterdam 19 november 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BK8478, *V-N* 2010/19.24.

13 Zie onder meer Hof Amsterdam 19 november 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BK8478, *V-N* 2010/19.24. Zie ook Hof 's-Hertogenbosch 13 februari 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:497, *V-N* 2020/24.26.17, waarin aan twee Bulgaarse vennootschappen geen betekenis wordt toegekend.

14 Hof Den Haag 8 januari 2014, ECLI:NL:GHDHA:2014:13, *V-N* *Vandaag* 2014/1739. In min of meer gelijke zin Hof Arnhem-Leeuwarden 1 november 2022, ECLI:NL:GHARL:2022:9261, *V-N* 2023/10.1.5. Het ingestelde beroep in cassatie is door de Hoge Raad afgedaan onder verwijzing naar art. 81 lid 1 RO (HR 31 januari 2025, ECLI:NL:HR:2025:142, *V-N* 2025/11.16).

Het feit dat de verklaring van de directeur van het aansprakelijk gestelde bedrijf op onderdelen afweek van hetgeen in de kladaantekeningen was opgenomen, was voor het hof onvoldoende grond omdat de verschillen niet zodanig waren dat de strekking van de verklaring niet meer zou stroken met de primaire aantekeningen. Wat helaas niet uit de uitspraak naar voren komt, is waaruit blijkt dat het personeel toezicht hield en waaruit dat toezicht dan bestond. Voor de vraag of sprake is van inlening of aanneming is niet relevant of de kernactiviteit van de onderneming is om uitzendovereenkomsten tot stand te brengen.<sup>15</sup> Er is geen sprake van inlening indien de werkzaamheden buiten het hotelconcept vallen en derden enkel worden ingeschakeld omdat de verhuurder dit eiste, aldus Rechtbank Zeeland-West-Brabant.<sup>16</sup> Een naar mijn mening wat opmerkelijke motivering. Immers, het komt met enige regelmaat voor dat personeel wordt ingezet voor activiteiten en werkzaamheden die niet tot de kernactiviteiten van de onderneming behoren. Dat maakt niet dat er dan geen sprake is van inlening. In de berechte zaak bepaalde namelijk het hotel wat de ingezette portiers moesten doen; namelijk niets, tenzij sprake was van een calamiteit.

In mijn optiek is het aan de Belastingdienst om per opdrachtgever vast te stellen of de relatie tussen de opdrachtgever en belastingschuldige moet worden gekwalificeerd als inlening, aanneming of iets anders. Steun hiervoor vind ik in de uitspraak van Hof Den Haag inzake de BPM.<sup>17</sup> In die zaak heeft het hof geoordeeld dat voor elke auto afzonderlijk moet worden onderzocht of het aangedragen bewijs voldoende is. De bevindingen bij één of meer andere opdrachtgevers kunnen niet op niet-bezochte of -onderzochte opdrachtgevers worden toegepast.<sup>18</sup> De Hoge Raad komt in zijn arrest helaas niet toe aan de beantwoording van de vraag of de bevindingen bij bepaalde opdrachtgevers mogen worden doorgetrokken naar andere opdrachtgevers die niet door de fiscus zijn bezocht.<sup>19</sup> Rechtbank Den Haag houdt bij de beoordeling wel rekening met de bij andere opdrachtgevers geconstateerde bevindingen.<sup>20</sup> In deze zaak werkte de belanghebbende niet mee aan een aansprakelijkheidsonderzoek en heeft hij dus ook geen informatie met betrekking tot de (mogelijke) leiding of toezicht verstrekt. Dit omdat art. 58 Invorderingswet 1990 (oud) niet op hem van toepassing is. Op basis van de bevindingen bij de andere opdrachtgevers concludeert de rechtbank dat sprake is van toezicht of leiding. Er is geen inlening aannemelijk gemaakt door de ontvanger.<sup>21</sup> Daarbij hecht de rechtbank waarde

15 Rb. Gelderland 24 maart 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:1935, V-N 2015/26.11.12.

16 Rb. Zeeland-West-Brabant 24 september 2015, ECLI:NL:RBZWB:2015:6253, V-N 2015/63.18.10.

17 Hof Den Haag 16 juni 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:2866, V-N 2017/52.8.

18 Zie conclusie A-G Van Ballegooijen 28 maart 2007, ECLI:NL:PHR:2008:BA3819, V-N 2007/24.23.

19 HR 20 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA3819, BNB 2008/304.

20 Rb. Den Haag 16 oktober 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:13510, V-N 2019/11.2.5. In hoger beroep heeft Hof Den Haag 19 mei 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:901, V-N 2020/43.1.4 het oordeel van de rechtbank bevestigd en heeft daar nog aan toegevoegd dat "belanghebbende zich tegenover de opdrachtgevers heeft verbonden om personeel met een bepaalde vorm van kennis ter beschikking te stellen aan de hoofdopdrachtgevers, personeel dat zij van [Y] BV inleende. Belanghebbende heeft zich ten aanzien van de opdrachtgevers niet verbonden tot een bepaald resultaat dat het personeel tot stand moest brengen. Er is daarom geen sprake van aanneming van werk." In het beroep in cassatie is de vraag of sprake is van inlening niet (meer) aan de orde (HR 30 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1337, BNB 2022/140).

21 Rb. Noord-Holland 22 oktober 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:8261, V-N *Vandaag* 2020/2623.

aan het feit dat de schoonmakers in de nachtelijke uren buiten de aanwezigheid van de opdrachtgever hun werkzaamheden uitvoerden.

Voor de premies werknemersverzekeringen heeft de CRvB overwogen dat '(...) mede gezien de strekking en achtergrond van art. 16a CSV in de constellatie waar in ieder geval enige vorm van toezicht of leiding van de inlener aanwezig is, het in de eerste plaats op de weg van de inlener ligt op overtuigende wijze aan te tonen dat het door hem uitgeoefende toezicht of leiding geen toezicht of leiding is in de zin van art. 16a CSV'.<sup>22</sup> In latere uitspraken heeft de CRvB die overweging meermalen bevestigd.<sup>23</sup>

Ten aanzien van de loonbelasting heeft zowel de civiele kamer<sup>24</sup> als de belastingkamer<sup>25</sup> van Hof 's-Gravenhage geoordeeld dat het in eerste instantie aan de ontvanger/inspecteur is om aannemelijk te maken dat er sprake is van inlening.<sup>26</sup> Vervolgens is het aan de aansprakelijkgestelde om aannemelijk te maken dat er géén sprake is van inlening. Door rechters wordt, voor de vraag of de ontvanger voldoende aannemelijk heeft gemaakt dat sprake is van inlening, waarde gehecht aan het feit dat er uren worden gefactureerd en dat het personeel naast het eigen personeel werkte en aan de tijdens het aansprakelijkheidsonderzoek gegeven antwoorden op de gestelde vragen.<sup>27</sup> In een procedure is het onvoldoende om slechts te verwijzen naar een passage uit een rapport waarin wordt gesteld dat sprake is van inlening zonder overlegging van administratie of facturen, aldus Rechtbank Zeeland-West-Brabant.<sup>28</sup>

Kort gezegd komt het erop neer dat uit de jurisprudentie naar voren komt dat de Belastingdienst in eerste instantie voldoende aannemelijk moet maken dat sprake is van inlening. Indien de Belastingdienst hierin slaagt ligt het op de weg van de aansprakelijkgestelde om het tegendeel aannemelijk te maken. Gelet op de jurisprudentie die op dit terrein is geweest, slaagt de aansprakelijkgestelde er nagenoeg niet in om dat tegendeel aannemelijk te maken.

In onderstaand schema is een aantal verschillen tussen aanneming en inlening van personeel opgesomd. Bedacht dient te worden dat dit geen limitatieve opsomming betreft.

22 CRvB 21 januari 1987, ECLI:NL:CRVB:1987:AK7449, RSV 1987/164.

23 Zie onder andere CRvB 6 augustus 1986, niet gepubliceerd en CRvB 30 januari 1991, ECLI:NL:CRVB:1991:AW6232, V-N 1991/1199, 15.

24 Hof 's-Gravenhage 16 juni 1994, niet gepubliceerd.

25 Hof 's-Gravenhage 4 juli 1991, ECLI:NL:GHSGR:1991:AW5965, FED 1991/756 en Hof 's-Gravenhage 9 maart 1993, ECLI:NL:GHSGR:1993:AW1911, FED 1993/394. Beide procedures betroffen aansprakelijkstellingen welke waren gebaseerd op art. 32a Wet LB 1964 (dus van vóór 1 juni 1990). Zie ook onder meer Rb. 's-Gravenhage 28 april 2010, ECLI:NL:RBSGR:2010:BM5568, FutD 2010-1337.

26 Zie in deze zin ook M. Witteveen & W.E. Nent, 'Aansprakelijkstelling bij eenvoudige werkzaamheden: geen eenvoudige zaak!', WFR 2010/722.

27 Rb. 's-Gravenhage 28 september 2010, ECLI:NL:RBSGR:2010:BO1078, V-N 2011/6.20 en Rb. Noord-Nederland 12 april 2016, ECLI:NL:RBNNE:2016:1742, V-N 2016/34.26.6.

28 Rb. Zeeland-West-Brabant 21 oktober 2014, ECLI:NL:RBZWB:2014:7742, V-N 2014/64.19.16.

<i>Basis:</i>	<i>Uitbesteden van werk:</i> Ondernemer verricht zelfstandig activiteiten.	<i>Inlenen van arbeidskrachten:</i> Ingeleend personeel verricht activiteiten onder leiding of toezicht van de inlener.
<i>Kenmerken van aanneming en inlening</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Risico van project en uren ligt bij (onder)aannemer.</li> <li>– Prijs voor het werk staat in beginsel vast.</li> <li>– Er is geen toezicht of leiding van opdrachtgever.</li> <li>– Er worden in beginsel aaneensommen gefactureerd.</li> <li>– Er is sprake van een werk van stoffelijke aard.</li> <li>– Werknemers van de onderaannemer maken gebruik van eigen materialen, gereedschap en werkkleding.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Facturatie geschiedt op urenbasis.</li> <li>– De werkzaamheden zijn veelal van eenvoudige aard.</li> <li>– De ingeleende werknemers staan onder leiding of toezicht van de inlener.</li> <li>– De ingeleende werknemers maken veelal gebruik van de materialen, gereedschappen van de inlener.</li> <li>– Risico van de uren ligt bij de inlener.</li> </ul>

## 2.5 Belang onderscheid inlening/aanneming van werk

Het belang om het onderscheid aan te brengen is gelegen in (i) het feit dat de aansprakelijkheid voor de omzetbelasting niet bestaat bij de ketenaansprakelijkheid; (ii) het feit dat onder voorwaarden werkzaamheden, verricht op de plaats van de onderaannemer zelf, niet onder de werking van de ketenaansprakelijkheid vallen; (iii) de toepasselijkheid van art. 6 lid 3 onderdeel c Wet LB 1964 (aanwezigheid van een fictieve vaste inrichting);<sup>29</sup> en (iv) het feit dat er geen discussie is of een ondernemer als eigenbouwer kwalificeert of niet.

Daarnaast was in het verleden het onderscheid ook van belang in verband met het feit dat bij inlening mogelijk ook aansprakelijk kon worden gesteld voor de aan de uitlener opgelegde boete, mits het belopen daarvan was te wijten aan de inlener.<sup>30</sup>

In de praktijk richt een aansprakelijkstelling op grond van inlening van personeel zich veelal uitsluitend op de niet-betaalde loonheffingen door de uitlener. De omzetbelasting is in het merendeel van de gevallen door de uitlener voldaan, zodat de aansprakelijkheid zich daartoe niet uitstrekt. Daarnaast heeft lange tijd de vraag boven de markt gezweefd

<sup>29</sup> Zie onder meer Hof 's-Hertogenbosch 16 november 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:4892, V-N 2018/20.16.

<sup>30</sup> Zie onder andere Rb. 's-Gravenhage 13 januari 1993, ECLI:NL:RBSGR:1993:AW4876, V-N 1993/852, 11 en Rb. 's-Gravenhage 26 juli 1995, ECLI:NL:RBSGR:1995:AW1934, V-N 1995/2764, 19.