

Vergaderjaar 2018–2019

**31 066**

**Belastingdienst**

**Nr. 462**

## **BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 5 maart 2019

Op 1 juli 2018 heeft de Belastingdienst het Toezichtsplan Arbeidsrelaties (hierna: toezichtsplan) gepubliceerd op zijn website. Dit toezichtsplan richtte zich op het uitvoeren van bedrijfsbezoeken bij 100 opdrachtgevers. Deze zijn inmiddels afgerond en de uitkomsten zijn vastgelegd in een rapportage die eveneens op de website van de Belastingdienst is gepubliceerd. Met deze brief informeer ik u over deze rapportage, ga ik in op de resultaten ervan en het vervolg dat ik hieraan verbind. Ik maak hierbij ook van de gelegenheid gebruik om uw Kamer te informeren over diverse toezichtsactiviteiten van de Belastingdienst inzake de juiste kwalificatie van arbeidsrelaties voor de loonheffingen.

### *Doel en inhoud toezichtsplan*

Het kabinet heeft een handhavingsmoratorium ingesteld. Dat betekent dat de handhaving door de Belastingdienst op de juiste kwalificatie van de arbeidsrelatie voor de loonheffingen is opgeschort behoudens situaties van «kwaadwillendheid». Alleen in het geval van «kwaadwillendheid» kan de Belastingdienst handhaven door het opleggen van naheffingen en boetes. Per 1 juli 2018 is deze handhaving verruimd door de handhaving niet langer alleen te richten op de ernstigste gevallen van kwaadwillenden, maar op alle kwaadwillenden.

Ondanks het handhavingsmoratorium zit de Belastingdienst niet stil. De Belastingdienst houdt toezicht op de juiste kwalificatie van arbeidsrelaties voor de loonheffingen, geeft voorlichting en biedt een helpende hand bij de kwalificatie van de arbeidsrelatie. Hiermee vergroot de Belastingdienst de kennis bij opdrachtgevers en kunnen zij hun werkwijze in overeenstemming brengen met de huidige regelgeving.

Om verdere invulling te geven aan het toezicht vanaf 1 juli 2018 heeft de Belastingdienst het toezichtsplan opgesteld. Het doel van dit toezichtsplan was driedelig:

1. toezicht houden op de juiste toepassing van de loonheffingen in het licht van de kwalificatie van de arbeidsrelatie;
2. handhavend optreden waar sprake is van kwaadwillendheid; en
3. in gesprek gaan met opdrachtgevers over hun praktijkervaringen.

Omdat de Belastingdienst niet elke individuele opdrachtgever kan bezoeken, heeft er een selectie plaatsgevonden. Het uitgangspunt bij de selectie was om zoveel mogelijk verschillende branches en sectoren te bezoeken. De Belastingdienst heeft zowel opdrachtgevers met goedgekeurde, ingetrokken en afgewezen modelovereenkomsten geselecteerd, evenals opdrachtgevers die niet eerder in overleg zijn getreden met de Belastingdienst.

Voor de uitvoering van het toezichtsplan heeft de Belastingdienst 104 opdrachtgevers bezocht voor een bedrijfsbezoek. Tijdens deze bedrijfsbezoeken is met de opdrachtgevers gesproken over de werkwijze die zij hanteren bij het inhuren van opdrachtnemers. Indien tijdens deze gesprekken onjuistheden zijn geconstateerd, is dit met de opdrachtgever besproken. Om een leereffect te realiseren is hierbij aangegeven wat wel en niet mogelijk is. De Belastingdienst heeft hierin een coachende rol door «voorwaartse aanwijzingen» te geven en de opdrachtgever suggesties te doen om de feitelijke werkzaamheden met de gebruikte overeenkomsten in overeenstemming te brengen. Dat betekent dat partijen de wijze waarop of de voorwaarden waaronder wordt gewerkt in overeenstemming brengen met de gebruikte overeenkomst of dat de overeenkomst wordt aangepast aan de wijze waarop of de voorwaarden waaronder wordt gewerkt. Een voorbeeld hiervan is een aanpassing in de overeenkomst waarbij de werkzaamheden niet persoonlijk door de opdrachtnemer hoeven te worden verricht. Deze aanpassing werkt uiteraard alleen als de opdrachtnemer zich daadwerkelijk zonder toestemming van de opdrachtgever mag laten vervangen en dat dit ook feitelijk gebeurt. De bedrijfsbezoeken zijn daarnaast benut om praktijkervaringen bij opdrachtgevers op te halen om een beeld te krijgen van de ervaringen van deze opdrachtgevers met de wet Deregulering Beoordeling Arbeidsrelaties (hierna: wet DBA).

### *Resultaten*

De resultaten van het toezichtsplan zijn neergelegd in een operationele rapportage van de Belastingdienst die, evenals het toezichtsplan zelf, is gepubliceerd op zijn website.<sup>1</sup> Er zijn 104 opdrachtgevers bezocht. Daarbij is een breed scala aan branches en sectoren bezocht. Samengevat zijn de resultaten van de 104 bedrijfsbezoeken:

- bij 45 keer bedrijfsbezoeken gaf de opdrachtgever blijk van voldoende kennis en ervaring met de wet DBA en gaf hij aan de wettelijke bepalingen ook juist toe te passen.
- Bij de overige 59 bedrijfsbezoeken leek sprake van in meer of mindere mate onjuist handelen. Hiervan is bij 12 bedrijfsbezoeken, op basis van het gesprek, geconstateerd dat de opdrachtgever de arbeidsrelatie niet juist heeft gekwalificeerd.

In de gevallen van (vermoedelijk) onjuist handelen gaat het om:

- Zzp'ers verrichten dezelfde werkzaamheden en op dezelfde wijze als eigen werknemers.
- Er is sprake van kernactiviteiten, de werkzaamheden betreffen een wezenlijk onderdeel van de bedrijfsvoering, wat een aanwijzing kan zijn voor werken in dienstbetrekking.

<sup>1</sup> <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/modelovereenkomsten/>.

- Er is geen vervanging van de zzp'er mogelijk of wenselijk, en er lijkt tevens sprake te zijn van gezag.
- De zzp'er heeft geen mogelijkheid om zelfstandig zijn werk in te delen.
- De duur van arbeidsrelatie is dermate lang dat het werk van de zzp'er lijkt te zijn ingebed in de organisatie.
- Er lijkt sprake van een fictieve dienstbetrekking.
- Er wordt niet conform de modelovereenkomst gewerkt.

Tijdens de bedrijfsbezoeken is de opdrachtgevers ook gevraagd naar de ervaringen met de wet DBA. Uit deze gesprekken komt naar voren dat opdrachtgevers de huidige wet- en regelgeving inzake de kwalificatie van een arbeidsrelatie als complex en tijdrovend ervaren. De meeste opdrachtgevers zijn gemotiveerd om de wet- en regelgeving goed toe te passen, maar staan daarbij voor het dilemma om hun concurrentiepositie te behouden. Daarnaast worstelen zij met een krappe arbeidsmarkt waarin niet altijd voldoende personeel voorhanden is dat bereid is om de werkzaamheden in loondienst te verrichten. Daarbij speelt volgens de opdrachtgevers een rol dat de (fiscale) voordelen van het ondernemerschap voor opdrachtnemers zwaarder kunnen wegen dan de zekerheden die een dienstbetrekking hen biedt. Sommige opdrachtgevers erkennen dat, in een aantal gevallen, de arbeidsrelatie wellicht als dienstbetrekking moet worden gekwalificeerd. De ingehuurde persoon geeft in deze situaties echter aan de werkzaamheden uitsluitend buiten dienstbetrekking te willen vervullen. Dit geldt met name in sectoren waar toenemende krapte op de arbeidsmarkt bestaat, zoals de ICT, het onderwijs en de zorg.

Bij de Belastingdienst melden zich ook steeds meer bedrijven die willen voldoen aan wet- en regelgeving maar zich «gedwongen voelen» met opdrachtnemers te werken omdat opdrachtnemers niet meer in dienst willen treden en liever zzp'er zijn, ondanks dat er feitelijk sprake is van een dienstbetrekking.

#### *Overige toezichtsactiviteiten*

Bovenstaande bezoeken hebben plaatsgevonden naast het reguliere toezicht op de loonheffingen waarbij het beoordelen van de arbeidsrelatie ook onderwerp van controle is. Het reguliere toezicht vindt plaats in het kader van reguliere controles loonheffingen. Een controle loonheffingen waarin de beoordeling van arbeidsrelaties aan de orde is, bestaat uit verschillende fases, zoals een eerste gesprek met de opdrachtgever, het vaststellen van de aard van de werkrelatie en het ter plaatse beoordelen van de wijze waarop de opdrachtgever en opdrachtnemer de werkrelatie feitelijk vormgeven. Nadat is vastgesteld dat de beoordeelde werkrelatie als een dienstbetrekking kwalificeert, vindt aanvullend onderzoek plaats om de kwaadwillendheid te kunnen onderbouwen. Pas als de Belastingdienst constateert en ook kan aantonen dat sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking én van kwaadwillendheid, kan de Belastingdienst een naheffingsaanslag loonheffingen eventueel met een boete opleggen. Bij het aantonen van kwaadwillendheid bestaat dus altijd, ook voor situaties na 1 juli 2018, een zware bewijslast voor de Belastingdienst. Overigens is het zo dat als er tegengestelde rechterlijke uitspraken liggen over een concrete casus er sprake kan zijn van een pleitbaar standpunt van partijen. Kwaadwillendheid is dan niet aan de orde.

Handhaven op de kwalificatie van een arbeidsrelatie is nodig maar – vanwege de hierboven beschreven zware bewijslast – arbeidsintensief voor de Belastingdienst. Bovendien ziet de Belastingdienst dat contact en overleg met de opdrachtgever in de meeste gevallen al leidt tot

aanpassing van de werkwijze en dus tot verbetering. Van kwaadwillendheid is dan geen sprake.

De Belastingdienst voert ongeveer 5600 reguliere onderzoeken per jaar uit waarbij de loonheffingen onderwerp van controle zijn. Deze onderzoeken vinden plaats binnen de bestaande capaciteit en, zoals hiervoor reeds aangegeven, tijdens reguliere controles loonheffingen. Dit houdt in dat medewerkers in de controle loonheffingen werkzaam zijn voor alle voorkomende loonheffingsonderwerpen, dus niet alleen voor de beoordeling van arbeidsrelaties maar ook voor andere onderwerpen zoals de werkkostenregeling, sectorindeling en gebruikelijkloonregeling. Op dit moment vindt vanuit het reguliere toezicht bij acht opdrachtgevers nader onderzoek naar kwaadwillendheid plaats.

Ook kunnen opdrachtgevers nog steeds modelovereenkomsten voorleggen aan de Belastingdienst of in vooroverleg treden. De Belastingdienst neemt deze verzoeken in behandeling en in overleg met de opdrachtgever kan dit leiden tot een goedgekeurde modelovereenkomst.

### *Vervolg*

De resultaten van de bedrijfsbezoeken dienen als input voor de uit te werken toezicht- en handhavingsstrategie. Uitgangspunt hierbij is dat de groep opdrachtgevers waarbij tijdens de bedrijfsbezoeken het vermoeden is ontstaan dat zij de arbeidsrelatie (mogelijk) niet juist kwalificeren in deze toezichts- en handhavingsstrategie worden betrokken. Indien de bij de opdrachtgever(s) geconstateerde situatie een op zichzelf staand geval betreft, wordt een vervolgonderzoek ingesteld waarbij het vermoeden van kwaadwillendheid wordt onderzocht. Indien de bij de opdrachtgever(s) geconstateerde situatie een sector brede problematiek betreft, wordt gekeken naar een sector brede toezicht- en handhavingsstrategie.

Uit de bedrijfsbezoeken trekt de Belastingdienst de conclusie dat bij het merendeel van de opdrachtgevers sprake lijkt van in meer of mindere mate onjuist handelen. Sommige opdrachtgevers erkennen ook dat, in een aantal gevallen, de arbeidsrelatie wellicht als dienstbetrekking moet worden gekwalificeerd. De ingehuurde persoon geeft in deze situaties echter aan de werkzaamheden uitsluitend buiten dienstbetrekking te willen vervullen. Bij de Belastingdienst melden zich ook steeds meer bedrijven die willen voldoen aan wet- en regelgeving maar zich «gedwongen voelen» met opdrachtnemers te werken omdat opdrachtnemers niet meer in dienst willen treden en liever zzp-er zijn. De Belastingdienst is echter niet in staat om bij alle bedrijven tegelijkertijd onderzoek te doen. De Belastingdienst staat dan ook voor de uitdaging een toezicht- en handhavingsstrategie uit te werken die niet leidt tot marktverstoring en een gelijk speelveld creëert. Daarbij zet de Belastingdienst verschillende instrumenten in het toezicht in zoals voorlichting en handhavingscommunicatie aan de voorkant, overleg met sectoren, koepels en fiscaal dienstverleners en het uitvoeren van boekenonderzoeken aan de achterkant.

Op deze wijze bereidt de Belastingdienst zich voor op de afbouw van het handhavingsmoratorium. Na de invoering van de in het Regeerakkoord aangekondigde maatregelen ter vervanging van de Wet DBA wordt het huidige handhavingsmoratorium gefaseerd afgebouwd. De markt krijgt zo de tijd om te wennen aan veranderde wet- en regelgeving. Na invoering van de nieuwe wetgeving geldt maximaal een jaar een terughoudend handhavingsbeleid waarbij de Belastingdienst onder andere geen boetes na eerste controle oplegt, tenzij sprake is van een kwaadwillende opdrachtgever. In die fase heeft de Belastingdienst een coachende rol en

helpt partijen bij de toepassing van de nieuwe regelgeving. Zoals in de Kamerbrief Voortgang uitwerking maatregelen «werken als zelfstandige» van 26 november 2018 is opgenomen, zal ik u voor de zomer nader informeren over de toezicht- en handhavingsstrategie van de Belastingdienst en de afbouw van het handhavingsmoratorium.<sup>2</sup>

De Staatssecretaris van Financiën,  
M. Snel

---

<sup>2</sup> Kamerstuk 31 311, nr. 212.