

# Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Aan de Koning

**Directie Directe Belastingen**

Korte Voorhout 7  
2511 CW Den Haag  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag  
www.rijksoverheid.nl

**Ons kenmerk**

DB/2014/U309

Datum 22 september 2014

Betreft Nader rapport inzake het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enkele andere wetten ten behoeve van het vervangen van de Verklaring arbeidsrelatie door de Beschikking geen loonheffingen

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 16 juni 2014, no. 2014001162, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 26 juni 2014, no. W06.14.0184/III, bied ik U hierbij aan.

Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies inzake het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

## 1. Inleiding

De samenvatting die de Afdeling in haar advies geeft in de inleiding verdient enige nuancering. Op pagina 3 van het advies van de Afdeling stelt zij met betrekking tot de Beschikking geen loonheffingen (BGL): "Ingeval de Belastingdienst bij controle achteraf constateert dat de arbeidsrelatie toch voldoet aan de maatstaven die leiden tot inhoudingsplicht voor de loonbelasting (en de BGL dus ten onrechte blijkt te zijn afgegeven), zal de Belastingdienst overgaan tot het opleggen van een correctieverplichting of een naheffingsaanslag bij de betreffende opdrachtgever." Dit is echter slechts het geval als de op de BGL weergegeven feiten en omstandigheden afwijken van de feitelijke situatie. Hierop wordt in de reactie op onderdeel 2, onder c, van het advies nader ingegaan.

## 2. Nut en noodzaak

### a. Aard van het probleem

Onderschreven wordt de constatering van de Afdeling dat de neiging voor *opdrachtnemers* om over een BGL te willen beschikken niet zal afnemen omdat de aanzuigende werking van de ondernemersfaciliteiten door het wetsvoorstel niet wijzigt. Het wetsvoorstel is hier echter niet op gericht. Met de voorgestelde wijziging van de VAR-systematiek wordt getracht de verantwoordelijkheden tussen opdrachtnemer en opdrachtgever beter in balans te brengen en de handhaving te verbeteren. Los daarvan kan breder worden bezien of het beleidsinstrumentarium goed is ingericht, mede gelet op de problematiek van schijnzelfstandigheid. Naar

het oordeel van het kabinet sluiten deze twee sporen elkaar niet uit, maar vullen ze elkaar aan.

Daarnaast wijst het kabinet erop dat met het wetsvoorstel voor de houder van de BGL van tevoren geen oordeel meer wordt gegeven over de kwalificatie voor de inkomstenbelasting en dus over het recht op ondernemersfaciliteiten. Bij de afgifte van de BGL wordt – anders dan bij de huidige Verklaring arbeidsrelatie (VAR) – immers geen onderscheid gemaakt tussen de situatie waarin de vergoeding voor de verrichte werkzaamheden als resultaat uit overige werkzaamheden dient te worden gekwalificeerd – en er dus geen recht op ondernemersfaciliteiten bestaat – en de situatie waarin de vergoeding voor de verrichte werkzaamheden als winst uit onderneming dient te worden gekwalificeerd.

Directie Directe Belastingen

Ons kenmerk  
DB/2014/U309

Door de vrijwaring die een opdrachtgever heeft bij de VAR-wuo of VAR-dga, kan de Belastingdienst bij een onjuiste VAR-wuo of VAR-dga niet handhaven bij de opdrachtgever en is alleen handhaving bij de opdrachtnemer mogelijk. Deze beperking in de handhavingsmogelijkheden wordt met het wetsvoorstel weggenomen. Hier gaat tevens een preventieve werking van uit. Met de invoering van medeverantwoordelijkheid voor opdrachtgevers, krijgen deze er belang bij dat de BGL terecht is afgegeven en krijgen ze de mogelijkheid om dit te controleren. Hierdoor zal het bij de BGL minder vaak voorkomen dat deze onterecht is toegepast dan nu het geval is bij de VAR-wuo of VAR-dga. De conclusie van de Afdeling dat het oneigenlijke gebruik van ondernemersfaciliteiten *alleen* te voorkomen is door *intensivering* van de handhaving wordt dan ook niet onderschreven.

Dat betekent overigens niet dat het kabinet van mening is dat de geconstateerde problematiek met het wetsvoorstel volledig wordt opgelost. Het wetsvoorstel richt zich primair op wijziging van de uitvoeringspraktijk door het meer in balans brengen van de verantwoordelijkheden van opdrachtnemer en opdrachtgever en op het verbeteren van de handhavingsmogelijkheden van de Belastingdienst. Om dit beter tot uitdrukking te brengen is de toelichting op het wetsvoorstel gewijzigd. Het kabinet is het met de Afdeling eens dat de aanzuigende werking van de ondernemersfaciliteiten en het ontstaan van allerlei nieuwe, meer flexibele, vormen voor het verrichten van economische activiteiten nopen tot nadenken over de vormgeving van voorzieningen en verzekeringen, de regels op de arbeidsmarkt, de fiscale wetgeving omtrent werkenden, de belemmeringen voor het in dienst nemen van personeel en de (huishouden)inkomens- en vermogensposities van de populatie van zelfstandigen zonder personeel (zzp'ers). Dit wordt meegenomen in het Interdepartementaal Beleidsonderzoek (IBO) naar zzp'ers, waar de Afdeling in onderdeel 2, onder d, van haar advies naar verwijst. Naar het oordeel van het kabinet betekent dit echter niet dat verbetering van de handhavingspraktijk zou moeten wachten op de uitkomst van het IBO. Verwezen wordt naar de reactie op genoemd onderdeel 2, onder d.

Tevens is het kabinet met de Afdeling van mening dat controle noodzakelijk is om oneigenlijk gebruik van de BGL te kunnen bestrijden. Wanneer sprake is van een voldoende intensieve handhaving is moeilijk te bepalen. Dat in de huidige systematiek de handhaving te beperkt is, lijkt ook de Afdeling te onderschrijven. In de huidige systematiek kan de aanpak slechts op het niveau van de individuele opdrachtnemer plaatsvinden.

In het licht van het voorgaande zal moeten blijken welke mate van handhaving bij de nieuwe systematiek noodzakelijk is. Wel verdient het opmerking dat door het

wetsvoorstel de handhaving efficiënter kan plaatsvinden. In één keer kunnen immers bij de opdrachtgever de arbeidsrelaties van alle zzp'ers bij die opdrachtgever worden onderzocht. Daardoor worden de netto-opbrengsten van handhaving – de meeropbrengsten voor de staatskas verminderd met de kosten van handhaving – verhoogd en levert intensivering van de handhaving anders dan onder de huidige systematiek naar verwachting een kostenefficiënte handhaving op.

Niet geheel duidelijk is waar de Afdeling op doelt met de stelling dat de medeverantwoordelijkheid van de opdrachtgever bijdraagt aan het verminderen van de te hoge druk op de handhavingcapaciteit van de Belastingdienst. Door de rechtszekerheid die ook de BGL onder omstandigheden brengt (zie ook de reactie op onderdeel 2, onder c, van het advies), gaat het kabinet er niet van uit dat opdrachtgevers weer huiveriger zullen worden om zzp'ers in te huren. Ook het recent afgeronde onderzoek naar de te verwachten arbeidsmarkteffecten geeft daartoe geen aanleiding.<sup>1</sup> Wel is juist dat de mogelijk ervaren onzekerheid door opdrachtnemers en opdrachtgevers tot extra vooroverleg kan leiden in de eerste jaren na invoering van de nieuwe systematiek. Mede in dit licht zijn de uitvoeringskosten van het wetsvoorstel opnieuw bezien en aangepast. Met betrekking tot het ontbreken van een budgettaire opbrengst van het wetsvoorstel wordt opgemerkt dat niet goed te becijferen is hoeveel opdrachtnemers als gevolg van het wetsvoorstel niet (langer) als ondernemer zullen worden behandeld, maar als werknemer. Er is daarom geen budgettaire opbrengst opgenomen.

#### b. Omvang van het probleem

Uit het door de Afdeling aangehaalde onderzoek dat wordt genoemd in het door Afdeling aangehaalde advies van Actal kan worden afgeleid dat de omvang van het probleem van schijnzelfstandigheid betrekking heeft op 2 tot 14% van alle zzp'ers. Zelfs als slechts 2% van alle zzp'ers schijnzelfstandige zou zijn, dan nog betreft het zo'n 15.000 tot 20.000 personen die ten onrechte niet onder de werknemersverzekeringen vallen en een beroep doen op ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting. Bovendien erkennen de onderzoekers dat de omvang van schijnzelfstandigheid alleen nauwkeurig is vast te stellen op het niveau van de individuele overeenkomst tot arbeid.<sup>2</sup> De Afdeling merkt op dat het aantal schijnzelfstandigen kleiner kan zijn; evengoed kan het echter groter zijn. De omvang van het probleem is dus niet goed vast te stellen, maar is in ieder geval substantieel genoeg om hier maatregelen tegen te treffen. Tegelijk met het onderhavige nader rapport wordt tevens de reactie op het door de Afdeling aangehaalde advies van Actal toegezonden.

#### c. Vervallen vrijwaring; positie zzp'ers

Ten aanzien van de vraag waarom de argumenten die bij de invoering van de vrijwaring golden, thans niet meer gelden wijst het kabinet er ten eerste op dat de wijzigingen met betrekking tot de vrijwaring relatief beperkt zijn, omdat ook in de voorgestelde systematiek de gewenste rechtszekerheid kan worden verkregen. Ook op grond van het wetsvoorstel geldt immers dat als hetgeen op de BGL vermeld staat overeenkomt met de feitelijke situatie, de opdrachtgever onbeperkt rechten mag ontlenen aan de BGL ook als de Belastingdienst achteraf een

<sup>1</sup> SEOR (2014), Arbeidsmarkteffecten webmodule VAR en medeverantwoordelijkheid opdrachtgever.

<sup>2</sup> SEOR (2013), ZZP tussen werknemer en ondernemer, blz. 51.

dienstbetrekking constateert.<sup>3</sup> Het verschil is dat de door de opdrachtgever uit te voeren controle niet slechts ziet op het soort werkzaamheden dat op de BGL (nu nog VAR) vermeld is, maar ook op een aantal feiten en omstandigheden met betrekking tot de onderlinge arbeidsrelatie tussen opdrachtgever en opdrachtnemer op grond waarvan de BGL is afgegeven. Het betreft zaken waarop de opdrachtgever beslissende invloed heeft.

Ten tweede verwijst het kabinet naar het advies van de Afdeling bij het door haar aangehaalde wetsvoorstel uit 2005. Daarin benoemt de Afdeling een aantal risico's van de met dat wetsvoorstel ingevoerde vrijwaring van de opdrachtgever. De Afdeling noemt onder andere de mogelijke beperking van de kring van verzekerden, een inbreuk op de rechten van een opdrachtnemer die heeft gewerkt in een arbeidsrelatie die (achteraf) moet worden aangemerkt als een privaatrechtelijke dienstbetrekking en de mogelijkheid dat opdrachtgevers druk uitoefenen op opdrachtnemers om af te zien van bescherming van de werknemersverzekeringen omdat zij liever met een opdrachtnemer met een VAR werken. Bovendien merkte de Afdeling destijds op: "De vraag verdient de aandacht of het belang van de opdrachtgever bij zekerheid over (afwezigheid van) premieplicht zwaarwegend genoeg is om de hiervoor bedoelde mogelijke nadelen voor de opdrachtnemer te rechtvaardigen."<sup>4</sup>

Geconstateerd moet worden dat de destijds door de Afdeling benoemde risico's zich alle in meer of mindere mate zijn gaan voordoen. Dat noopt tot een nieuwe belangenafweging temeer omdat zoals hiervoor betoogd de mogelijkheden tot handhaving te beperkt blijken te zijn om deze risico's in voldoende mate te beteugelen. Bij deze belangenafweging is geprobeerd om enerzijds de vrijwel onbegrensde vrijwaring te beperken en daarmee de mogelijkheden tot handhaving te versterken, maar anderzijds nog steeds mogelijk te maken dat de benodigde rechtszekerheid vooraf die de basis vormde voor de vrijwaring behouden blijft.

#### d. IBO zzp

Het kabinet is het niet met de Afdeling eens dat het wetsvoorstel prematuur is in het kader van het aangekondigde en op 1 december 2015 op te leveren IBO naar zzp'ers. Het IBO richt zich op de vraag of de huidige verhouding in rechten en plichten tussen verschillende werkenden nog passend is mede in het licht van de door de Afdeling geconstateerde toegenomen variëteit in economische activiteiten en flexibele arbeid. Ongeacht de uitkomsten van het IBO zal er ook in wetgeving altijd onderscheid blijven bestaan tussen werknemers en zelfstandigen, en zal de Belastingdienst in de handhavingspraktijk dit onderscheid moeten blijven maken. Het wetsvoorstel bevat verbeteringen voor deze handhavingspraktijk, door de verantwoordelijkheden van opdrachtnemer en opdrachtgever beter in balans te brengen en de Belastingdienst meer mogelijkheden voor handhaving te geven. Dit is hoe dan ook noodzakelijk, het is dus niet wenselijk om dit uit te stellen vanwege het IBO.

### 3. Webmodule

De Afdeling merkt op dat een goede uitvoering en toepassing van de BGL alsmede zekerheid vooraf afhangt van een goed functioneren van de webmodule. Ook betwijfelt de Afdeling of en zo ja in hoeverre zekerheid vooraf met de webmodule altijd te realiseren is.

<sup>3</sup> De kans dat als conform de feiten en omstandigheden als vermeld op de BGL wordt gewerkt toch sprake is van een dienstbetrekking is echter zeer beperkt. Zie ook de memorie van toelichting, algemeen deel, onderdeel 3.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2003/04, 29 677, nr. 4, blz. 1 en 2.

Een opdrachtgever kan zeker zijn over de werking van de BGL die hij van zijn opdrachtnemer heeft aangenomen, indien hij heeft geverifieerd of de stellingen op de beschikking overeenkomen met de feiten en omstandigheden waaronder wordt gewerkt.<sup>5</sup> De stellingen zien slechts op feiten en omstandigheden waarop hij als opdrachtgever doorslaggevende invloed heeft.

Een opdrachtgever verifieert of de stellingen overeenkomen met de feitelijke arbeidsrelatie tussen hem en de opdrachtnemer. Als dat het geval is, dan is hij volledig gevrijwaard door de BGL. Ook als de Belastingdienst achteraf bij onderzoek vaststelt dat er eigenlijk sprake is van een dienstbetrekking. In zoverre bestaat er geen verschil met de huidige VAR-systematiek. Wijken een of meer stellingen af van de feitelijke arbeidsrelatie tussen hem en de opdrachtnemer, dan verzoekt hij de opdrachtnemer om een beschikking aan te vragen die wel overeenkomt met de feitelijke situatie bij deze opdrachtgever. Neemt de opdrachtgever een BGL aan waarbij een of meer stellingen niet overeenkomen met de feitelijke situatie in zijn bedrijf, dan heeft de BGL geen vrijwarende werking. De Belastingdienst kan dan afhankelijk van de aangetroffen feiten en omstandigheden vaststellen dat er ten onrechte geen loonheffingen zijn ingehouden en afgedragen of voldaan en daaraan gevolgen voor de opdrachtgever verbinden.

Mocht een opdrachtgever twijfelen over zijn beoordelingsvermogen ten aanzien van een of meer stellingen, dan kan hij de inspecteur vragen om vooroverleg. Ook kan hij de inspecteur om vooroverleg vragen als hij met al zijn opdrachtnemers gelijke werkzaamheden onder dezelfde voorwaarden en omstandigheden verricht. In die situatie kan een afspraak tussen de inspecteur en de opdrachtgever mogelijk het werken met BGL's vervangen.

Het is juist dat de grens tussen zelfstandige arbeid en werknemerschap niet eendimensionaal is en dat een afweging van feiten en omstandigheden in het individuele geval bepalend zal zijn. De webmodule is zo gebouwd dat de onderscheidende elementen uit wet, jurisprudentie en regelgeving op het gebied van het ondernemerschap en de (fictieve) dienstbetrekking zijn ingebouwd, welke telkens in onderlinge samenhang worden gewogen. De uitkomst van die weging leidt tot een BGL of tot een afwijzing van het verzoek tot afgifte van een BGL. Het is -anders dan nu onder de systematiek van de VAR- met de webmodule tevens mogelijk om fictieve dienstbetrekkingen te filteren. De vragen zijn ontwikkeld door een brede groep deskundigen, waaronder twee wetenschappers en medewerkers van de Ministeries van Economische Zaken, Sociale Zaken en Werkgelegenheid en Financiën en de Belastingdienst. Met de webmodule wordt niet meer en niet minder gedaan dan aansluiten bij de bestaande jurisprudentie met betrekking tot ondernemerschap en werknemerschap.

Hoewel de vragen op zich algemeen zijn, beantwoordt elk individu – zoals hiervoor toegelicht - een set vragen die specifiek bij hem passen, omdat een groot deel van de aangeboden vragen voortkomt uit diens antwoorden op eerdere vragen. Dit proces leidt uiteindelijk tot een weging op maat. Tevens is het de bedoeling om de webmodule aan te passen aan de hand van de ontwikkelingen in de jurisprudentie. Omdat de jurisprudentie ten aanzien van ondernemerschap en het bestaan van een (fictieve) dienstbetrekking constant in ontwikkeling is en meebeweegt met de maatschappelijke ontwikkeling van die begrippen, kan ook voortdurend worden aangesloten bij de door de Afdeling benoemde arbeidsmarktontwikkelingen. Een toelichting op de werking van de webmodule met daarbij een aantal voorbeelden is als bijlage bij de memorie van toelichting gevoegd.

---

<sup>5</sup> Het aantal stellingen op de BGL kan afhankelijk van de door de aanvrager beschreven werksituaties variëren van 1 tot ruim 10.

#### 4. Overgangsrecht

De Afdeling merkt op dat afgifte van een beschikking niet kan plaatsvinden voordat het artikel dat deze afgifte regelt, in werking is getreden. Anders dan bij de in artikel VII van het onderhavige wetsvoorstel opgenomen regeling, zou bij de door de Afdeling genoemde alternatieve vormgeving echter juist niet aan deze voorwaarde worden voldaan. Bij de vormgeving die de Afdeling suggereert zou in de periode tot de datum waarop de onderhavige wet in werking treedt namelijk geen sprake zijn van een in werking getreden artikel dat in die periode de afgifte van de beschikking regelt. Bij de door de Afdeling gesuggereerde vormgeving zou de afgifte van de beschikking immers worden gebaseerd op artikel 8b, derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964), terwijl die bepaling pas in werking treedt na afloop van de genoemde periode. Dat genoemd artikel 8b, derde lid, vervolgens zou terugwerken tot het begin van die periode, doet niets af aan het feit dat in de betreffende periode een beschikking zou moeten worden afgegeven op basis van een artikel dat op dat moment nog niet in werking is getreden.

Bij de in genoemd artikel VII opgenomen regeling is daarentegen wel aan de genoemde voorwaarde voldaan. De beschikking wordt dan immers afgegeven op grond van genoemd artikel VII, dat reeds in werking treedt op de dag na de datum van plaatsing van de onderhavige wet in het Staatsblad. Dat in genoemd artikel VII wordt verwezen naar "een beschikking als bedoeld in artikel 8b, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, zoals dat ingevolge artikel II, onderdeel C, komt te luiden" maakt dat niet anders. Die verwijzing betekent – anders dan de Afdeling in voetnoot 25 impliceert - uiteraard niet dat de beschikking in dat geval op basis van artikel 8b van de Wet LB 1964 wordt afgegeven; de verwijzing naar genoemd artikel 8b, zoals opgenomen in artikel II, onderdeel C, van het onderhavige wetsvoorstel, dient slechts als beschrijving van de op grond van genoemd artikel VII af te geven beschikkingen en niet als grondslag voor die beschikkingen. Gelet op het vorenstaande is de vormgeving van de in genoemd artikel VII opgenomen regeling niet gewijzigd.

#### 5. Redactionele bijlage

Aan de redactionele kanttekeningen die de Afdeling in overweging geeft in de bijlage bij haar advies is gevolg gegeven, met uitzondering van een deel van de eerste suggestie. De Afdeling adviseert hier onder meer om de verwijzing in het voorgestelde artikel 8b, vierde lid, van de Wet LB 1964 naar (een beschikking als bedoeld in) het eerste lid van genoemd artikel 8b te wijzigen in een verwijzing naar (een beschikking als bedoeld in) het derde lid van dat artikel. De in genoemd derde lid bedoelde beschikking ziet echter zowel op beschikkingen die worden afgegeven bij toewijzing van het verzoek als op beschikkingen waarbij het verzoek wordt afgewezen, terwijl de in genoemd vierde lid bedoelde beschikking alleen ziet op toewijzende beschikkingen. Een verwijzing naar genoemd derde lid zou derhalve niet juist zijn. Gezien het vorenstaande is artikel II, onderdeel C, van het onderhavige voorstel van wet niet gewijzigd. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat artikel II, onderdeel A, van het onderhavige voorstel van wet overeenkomstig de suggestie van de Afdeling op dit punt wel is aangepast, omdat het bovenstaande niet op dezelfde wijze geldt voor de voorgestelde verwijzing in artikel 5a van de Wet LB 1964.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruikgemaakt om de invulling van de overgang van de VAR-systematiek naar de BGL zodanig te wijzigen dat de VAR en de BGL niet gelijktijdig naast elkaar geldig zijn. Tevens zijn enkele tekstuele verbeteringen in het voorstel van wet en de memorie van toelichting aangebracht en is de raming van de uitvoeringskosten aangepast naar de laatste inzichten.

**Directie Directe Belastingen**

**Ons kenmerk**  
DB/2014/U309

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,

Eric Wiebes