

Erasmus Universiteit Rotterdam
Erasmus School of Economics
Bachelorscriptie Fiscale Economie

**De Wet DBA: een verbetering ten opzichte van het VAR-
systeem?**

Naam: Manoir El Allouchi

Studentnummer: 411824

Scriptiebegeleider: Dr. F.M. Werger

Tweede beoordelaar:

Rotterdam, 24 juli 2017

Inhoudsopgave

- Inleiding	2-5
- Hoofdstuk 1: Hoe worden zelfstandigen zonder personeel fiscaal behandeld vóór de invoering van de Wet DBA?	6-19
○ 1.1 Algemeen	6
○ 1.2 Wetsgeschiedenis VAR	6-7
○ 1.3 Verklaring Arbeidsrelatie (VAR)	7-11
○ 1.4 Zzp-begrip	11-14
○ 1.5 Schijnzelfstandigheid	15-18
○ 1.6 Deelconclusie 1	19
- Hoofdstuk 2: Hoe worden zelfstandigen zonder personeel fiscaal behandeld na de invoering van de Wet DBA?	20-29
○ 2.1 Algemeen	20
○ 2.2 Wetsgeschiedenis Wet DBA	20-21
○ 2.3 Wet Deregulering Beoordeling Arbeidsrelaties (Wet DBA)	22-24
○ 2.4 Rechtsgevolgen Wet DBA	25-26
○ 2.5 Ontvangst door literatuurbronnen	26-28
○ 2.6 Deelconclusie 2	28-29
- Hoofdstuk 3: Wat zijn de mogelijke alternatieven of verbeterpunten van de Wet DBA?	30-40
○ 3.1 Algemeen	30
○ 3.2 Knelpunten Wet DBA	30-31
○ 3.3 Mogelijkheden verbetering handhaving	31-34
▪ 3.3.1 Onmiddellijke inwerkingtreding Wet DBA	31
▪ 3.3.2 Introductie van een webmodule	31-32
▪ 3.3.3 Uitwerken van het alternatief door de commissie Boot	32-33
▪ 3.3.4 Rechtsvermoeden voor ontbreken dienstbetrekking	33-34
○ 3.4 Alternatieven verbetering begrip dienstbetrekking	34-39
▪ 3.4.1 Aanpassing van de voorwaarde om persoonlijk arbeid te verrichten	34
▪ 3.4.2 Dienstbetrekkingseis instellen voor specifieke sectoren	35
▪ 3.4.3 Opt-out mogelijkheid voor hogere inkomensklassen	36
▪ 3.4.4 Het introduceren van een ondernemersverklaring	36-37
▪ 3.4.5 Verlaging verschillen in beloning voor werknemers en opdrachtnemers	37-38
▪ Re-introduceren van bepaalde fictieve dienstbetrekkingen	38-39
○ 3.5 Deelconclusie 3	39-40
- Conclusie	41-43
- Literatuurlijst	44-46

Inleiding

In 2015 is postbedrijf PostNL meerdere malen negatief in de belangstelling komen te staan, vanwege het aannemen van schijnzelfstandigen. De pakketbezorgers kwalificeerden als zelfstandigen zonder personeel (hierna: zzp'ers), maar moesten aan allerlei eisen voldoen om werkzaam te zijn binnen de organisatie.¹ Zo moesten de pakketbezorgers werkkleding van PostNL aanschaffen, moesten de bezorgers een minimumhoeveelheid pakketten leveren en moest de auto die werd gebruikt voor het leveren van pakketten aan specifieke richtlijnen voldoen. Verder was PostNL in nagenoeg alle gevallen de enige opdrachtgever, kregen de bezorgers gedetailleerde instructies voor wat betreft de uitvoering van de werkzaamheden en werden zij volgens een vast rooster ingedeeld.² Hoewel deze situatie in veel opzichten lijkt op een dienstbetrekking, waren de pakketbezorgers toch gekwalificeerd als zzp'ers. Daardoor ontstond de vraag of in deze situatie geen sprake was van schijnzelfstandigheid. In twee van de drie juridische geschillen in 2015 oordeelde de rechtbank van Noord-Holland dat dit inderdaad het geval was.³ Aan de hand van de feiten moest de rechtbank tot de conclusie komen dat alle belangrijke onderdelen van het hebben van een arbeidsovereenkomst aanwezig waren. Daarnaast bracht PostNL haar pakketbezorgers in een zodanig economisch afhankelijke situatie, dat er niet kon worden gesproken over zelfstandig ondernemerschap. Schijnzelfstandigheid manifesteert zich in de vorm van een verkapt dienstverband, terwijl de feiten en omstandigheden aangeven dat er sprake is van een dienstbetrekking. Schijnzelfstandigheid is maatschappelijk ongewenst, gezien het leidt tot uitholling van de Nederlandse sociale zekerheid en tot een sterkere rechtspositie voor de opdrachtgever. Zij zijn namelijk niet gebonden aan een cao en kunnen makkelijker zich afdoen van personeel dan wanneer zij een werknemer in dienst hebben. Daarom komt schijnzelfstandigheid ook vooral voor in sectoren waar het personeel makkelijk vervangbaar is, zoals de transport –en bouwsector.⁴

De problematiek rondom schijnzelfstandigheid is destijds ook niet onopgemerkt gebleven bij de staatssecretaris van Financiën. Volgens de staatssecretaris werd schijnzelfstandigheid veroorzaakt door de verklaring arbeidsrelatie (hierna: VAR). De VAR is een beschikking die de opdrachtgever vooraf zekerheid kon verschaffen met betrekking tot de inhoudingsplicht voor de beloning van een opdrachtnemer. De VAR-WUO en VAR-DGA vormde in dit geval een soort vrijwaring voor de opdrachtgever van naheffingsaanslagen. Bij de opdrachtnemer kon vervolgens wel worden nagevorderd. Vanwege de lage pakkans kwamen deze correcties bij de opdrachtnemer nauwelijks voor. Volgens de staatssecretaris geeft de VAR in veel gevallen een verkeerd beeld van de realiteit en

¹ ECLI:NL:RBNHO:2015:11226

² ECLI:NL:RBNHO:2015:11226

³ ECLI:NL:RBNHO:2015:11226/11232

⁴ SEOR (2012), *Eindrapport ZZP tussen werknemer en ondernemer*, p. i - iv

werd daarom de handhaving door de Belastingdienst belemmerd.⁵ Daarom beoogde hij een eind te maken aan de VAR-systematiek. Sinds 1 mei 2016 heeft de wet Deregulering Beoordeling Arbeidsrelaties (hierna: Wet DBA) de VAR daarom vervangen. De afschaffing van de VAR heeft tot gevolg gehad dat ongeveer 500.000 beschikkingen afgeschaft werden. Dit heeft tot veel onrust en onzekerheid bij een grote groep zzp'ers geleid. Bij overtreding van de voorwaarden van de VAR-verklaring had de Belastingdienst weliswaar de mogelijkheid te corrigeren voor de inkomstenbelasting, maar door het gebrek aan controle bleef de kans op navordering laag. Voor een effectievere handhaving zou het volgens de staatssecretaris beter zijn als ook de opdrachtgever fiscale consequenties ondervindt bij overtreding van de wet. Door de introductie van de Wet DBA zijn opdrachtgevers echter een toenemende terughoudendheid gaan vertonen bij de inhuur van zzp'ers.⁶ De introductie van de Wet DBA heeft voorlopig nog niet tot het gewenste effect geleid. De staatssecretaris van Financiën heeft daarom besloten de handhaving van de wet uit te stellen tot ten minste 1 juli 2018 en in de tussentijd meer aandacht te besteden aan de verdere uitwerking van de Wet DBA.⁷

Uit een onderzoek in opdracht van het Ministerie van Economische Zaken ten tijde van het VAR-systeem wordt duidelijk dat er een grijs gebied bestaat tussen het werknemerschap en ondernemerschap. Door het ontbreken van een eenduidig zzp-begrip is het moeilijk de omvang van schijnzelfstandigheid onder zzp'ers te bepalen.⁸ Ook is er een financiële prikkel voor zowel opdrachtgever als opdrachtnemer om een schijnconstructie op te zetten.⁹ Dit komt omdat de loonkosten voor de opdrachtgever lager zijn dan voor een werknemer, terwijl het uurtarief hoger is dan dit van een medewerker.¹⁰ Hierdoor wordt ook het belastingmoraal van werkgevers beïnvloed. De omvang van schijnzelfstandigheid in Nederland is lastig te bepalen, maar de onderzoekers zijn het erover eens dat de oorzaak ligt in het verschil in de fiscale behandeling van zzp'ers ten opzichte van werknemers. De Wet DBA is het vlaggenschip van de staatssecretaris om deze financiële prikkel weg te nemen. In dit onderzoek zal er worden stilgestaan bij de oorzaak en mogelijke bestrijding van schijnzelfstandigheid. De centrale vraag in dit onderzoek luidt daarom als volgt:

⁵ Nota staatssecretaris Financiën naar aanleiding van verslag Eerste Kamer, kenmerk 34.036 EK F, p. 1-4

⁶ Kamerbrief staatssecretaris van Financiën aan voorzitter Tweede Kamer, *Tweede voortgangsrapportage Wet DBA*, 18 november 2016, p. 2-3

⁷ Kamerbrief staatssecretaris van Financiën aan voorzitter Tweede Kamer, *Verlenging opschorting handhaving in het kader van de Wet DBA*, 1 juni 2017, p. 1

⁸ SEOR (2012), *Eindrapport ZZP tussen werknemer en ondernemer*, p. ii

⁹ SEOR 2012, *Eindrapport ZZP tussen werknemer en ondernemer*, p. v

¹⁰ SEOR 2012, *Eindrapport ZZP tussen werknemer en ondernemer*, p.v

In hoeverre is de Wet DBA een verbetering ten opzichte van het VAR-systeem, wanneer getracht wordt schijnzelfstandigheid tegen te gaan en rechtszekerheid voor opdrachtgevers omtrent een arbeidsrelatie te behouden?

Voor de beantwoording van de onderzoeksvraag, zal de problematiek rondom schijnzelfstandigheid van verschillende kanten worden belicht door middel van een aantal deelvragen:

Deelvraag 1: Hoe worden zelfstandigen zonder personeel fiscaal behandeld vóór de invoering van de Wet DBA?

Deelvraag 2: Hoe worden zelfstandigen zonder personeel fiscaal behandeld na de invoering van de Wet DBA?

Deelvraag 3: Wat zijn de mogelijke alternatieven of verbeterpunten van de Wet DBA?

In dit literatuuronderzoek zal in de eerste deelvraag de situatie vóór de invoering van de Wet DBA ter sprake komen. In de eerste deelvraag zal de VAR-systematiek uitgebreid aan de orde komen. Dit is nodig om het knelpunt van de VAR te achterhalen en zo te kunnen onderzoeken in hoeverre de Wet DBA een oplossing biedt tot dit probleem. Daarbij zal behalve de werking van de VAR-wetten, de achterliggende gedachte en de uitwerking in de praktijk worden behandeld. Hierbij zullen verscheidene fiscale aandachtspunten van de VAR aan bod komen en ook hoe de VAR schijnzelfstandigheid in de hand heeft gewerkt. In de tweede deelvraag zal de werking van de Wet DBA uitvoerig besproken worden. Dit is relevant om te onderzoeken wat voor oplossing de staatssecretaris voor het probleem gevonden heeft. Hier zal de achtergrond van de wet worden besproken en hoe deze wet onder belanghebbende organisaties ontvangen is.

Verder wordt er aandacht besteed aan de manier waarop de Wet DBA schijnzelfstandigheid beoogt te bestrijden en in hoeverre deze doelstellingen daadwerkelijk ook bereikt worden. Nu er door de Wet DBA ook sprake is van aansprakelijkheid van de opdrachtgever, zal ook worden besproken hoe deze wet uitwerkt in situaties waar intermediairs opdrachtgevers en opdrachtnemers koppelen.

Inmiddels heeft de staatssecretaris het rapport “Onderzoek varianten kwalificatie arbeidsrelatie” gepresenteerd aan de Tweede Kamer, waarin mogelijke uitwerkingen van de Wet DBA zijn verwerkt.¹¹ In de laatste deelvraag zal worden getoetst in hoeverre deze uitgangspunten een verbetering vormen ten opzichte van het VAR-systeem. Dit zal worden gedaan worden aan de hand van drie toetsen. Voor elke beoogde maatregel zal ten eerste beoordeeld worden of

¹¹ Kamerbrief staatssecretaris van Financiën aan voorzitter Tweede Kamer, *Verlenging opschorting handhaving in het kader van de Wet DBA, 1 juni 2017, p. 1*

schijnzelfstandigheid bestreden kan worden. Vervolgens zal getoetst worden of opdrachtgevers voor het aangaan van een arbeidsrelatie zekerheid kunnen verkrijgen. Tot slot zal gekeken worden of de Belastingdienst bij een dergelijke maatregel genoeg handhavingsmogelijkheden heeft. In het daaropvolgende hoofdstuk volgen nogmaals de antwoorden op de deelvragen en de beantwoording op de centrale vraag. Tot slot volgt er een voorzichtige aanbeveling voor de toekomst en natuurlijk de bronvermelding.

In dit onderzoek wordt onder een zzp'er verstaan een persoon die voor eigen rekening en risico een onderneming drijft, verbonden is voor verbintenissen betreffende die onderneming en het oogmerk heeft om belaste winst te behalen. Een zzp'er kan echter ook inkomen genieten in de vorm van resultaat uit overige werkzaamheden of loon.¹² In dit onderzoek zal worden getracht aan te sluiten bij de definitie van een ondernemer zoals deze onder de inkomstenbelasting en bijbehorende jurisprudentie van toepassing is. Onder werknemers wordt verstaan privaatrechtelijke werknemers die loon krijgen, arbeid verrichten en een arbeidsrelatie zijn aangegaan waarbij er sprake is van een gezagsverhouding. Onder werknemer wordt in dit onderzoek ook verstaan een persoon die op basis van een fictieve dienstbetrekking als werknemer beschouwd kan worden. Gezien het feit dat cijfers over schijnzelfstandigheid niet of nauwelijks te vinden zijn, is een kwantitatief onderzoek uitgesloten. Middels onderzoeken, vakliteratuur en jurisprudentie zullen de toepassingen van beide systemen in kaart worden gebracht. Aan de hand hiervan kan gekeken worden in hoeverre de Wet DBA bijdraagt aan een verbeterd resultaat dan onder het VAR-systeem. Onder een verbeterd resultaat wordt bedoeld: een effectievere manier om schijnzelfstandigheid te bestrijden en een evenwichtiger fiscale behandeling tussen werknemer en zzp'er.

¹² *Kamerstukken II 2008/09, 31704, nr. 8*

Hoofdstuk 1

1.1 Algemeen

De Wet DBA vervangt sinds 1 mei 2016 het VAR-systeem.¹³ In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de totstandkoming van de verklaring arbeidsrelatie, de doelstellingen die het VAR-systeem trachtte te bereiken, het zzp-begrip en de rol die het VAR-systeem gespeeld heeft in de ontwikkeling van schijnzelfstandigheid. In dit onderdeel zal antwoord worden gegeven op de volgende deelvraag: *Hoe worden zelfstandigen zonder personeel fiscaal behandeld vóór de invoering van de Wet DBA?*

1.2 Wetsgeschiedenis VAR

De aanleiding om de VAR in te voeren is vooral te danken aan de aanbevelingen van de werkgroep Harmonisatie ondernemers –en zelfstandigenbegrip (HOZ).¹⁴ Door een toename in de hoeveelheid zelfstandigen constateerde de HOZ dat de juridische scheidslijn tussen werknemer en ondernemer vervaagd was. Als oplossing werd een beschikking voorgesteld die zekerheid vooraf bood over de arbeidsrelatie in kwestie. Zo werd voldaan aan de behoefte van zowel opdrachtnemer als opdrachtgever om zoveel mogelijk rechtszekerheid te krijgen en het risico op naheffing te minimaliseren. Ook werden door het afgeven van deze beschikking administratieve lasten verminderd en het ondernemingsklimaat verbeterd. In 2001 werd daarom de VAR-WUO en VAR-DGA geïntroduceerd. Door deze zelfstandigheidsverklaringen konden twee rechtsgevolgen worden afgeleid, namelijk dat de opdrachtnemer niet premieplichtig is voor de werknemersverzekeringen en dat de opdrachtgever niet inhoudingsplichtig was voor enige premieheffing. Dit gold ook wanneer op een later tijdstip duidelijk werd dat er sprake is van een privaatrechtelijke dienstbetrekking. Dan werd de last bij de opdrachtnemer gelegd. Er mocht alleen worden nageheven wanneer de opdrachtgever redelijkerwijs kon beoordelen dat de arbeidsrelatie in beginsel kwalificeerde als een privaatrechtelijke dienstbetrekking. Veel belanghebbenden voelden zich daarom nog steeds niet bevrijd van het eventuele risico dat zij liepen, aangezien zij door deze beperkte zekerheid alsnog moesten beoordelen of sprake was van een dienstbetrekking. De complexiteit hierachter bleek zodanig groot dat menig opdrachtgever moeilijk vooraf kon beoordelen of hiervan sprake was. Daarom heeft de wetgever in 2004 een uitbreiding van de VAR-systematiek voorgesteld.¹⁵ Dit heeft ertoe geleid dat de opdrachtgever gevrijwaard werd van naheffing wanneer er toch sprake was van een privaatrechtelijke dienstbetrekking. Daarmee beoogde de wetgever de rechtspositie van de opdrachtgevers te verbeteren, zodat het ondernemingsklimaat geen remmende werking ondervond van het VAR-systeem.

¹³ Koninklijk besluit van 8 april 2016, Stb 2016, 166

¹⁴ *Kamerstukken II*, 29677, nr. 3, zie ook HOZ ondernemersbegrip verslag 1999/98

¹⁵ *Kamerstukken II*, 29677 nr. 3

Uit een evaluatieonderzoek in opdracht van het Ministerie van Financiën bleek dat deze uitbreiding positief werd ontvangen door belanghebbenden.¹⁶ In dit onderzoek wordt ook besproken dat de omvang van eventueel misbruik van de VAR moeilijk in kaart is te brengen. Wel worden een aantal sectoren opgemerkt, waaronder de zorg, waarin wellicht mogelijke knelpunten zich in de toekomst voor kunnen doen. De Sociaal Economische Raad merkte in een onderzoek in 2010 op dat in bepaalde sectoren bewust constructies worden gecreëerd zodat een arbeidsrelatie wordt aangemerkt als een aanneming van opdracht.¹⁷

Het advies was hierbij om een dringende oplossing voor dit soort schijnconstructies te bedenken. Hierbij werden echter geen cijfers gegeven over de daadwerkelijke omvang van schijnzelfstandigheid in Nederland of in deze sector. Vanwege het ontbreken van een eenduidig zzp-begrip in de nationale wet is het moeilijk de groep zelfstandigen zonder personeel af te bakenen. Naar aanleiding van een aantal brieven van Minister Asscher, voormalig Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, is een interdepartementaal onderzoek gestart naar eventuele noodzaak om in te grijpen.¹⁸ In het onderzoek wordt erkend dat het aantrekkelijker is om als zelfstandige te worden aangemerkt dan een werknemer. Om schijnzelfstandigheid te bestrijden wordt geadviseerd uitvoeriger te controleren. Ook doet de overheid er goed aan om de verschillen tussen zzp'er en werknemer voor vergelijkbare werkzaamheden te verkleinen. Zo wordt een rechtvaardigere arbeidsmarkt bewerkstelligd en neemt de drang af om dit soort schijnconstructies te bedenken. Door de toename in schijnzelfstandigheid en de onmogelijkheid om na te heffen bij de opdrachtgever, nam de maatschappelijke discussie met betrekking tot dit onderwerp de laatste jaren toe. Om uitholling van de sociale zekerheid te voorkomen en de opdrachtgever weer medeverantwoordelijk te maken voor het aannemen van schijnzelfstandigen, is de VAR per 1 mei 2016 afgeschaft. Daarvoor is de wet Deregulering Beoordeling Arbeidsrelaties in de plaats gekomen. De Wet DBA komt in het volgende hoofdstuk uitvoerig aan bod.

1.3 Verklaring Arbeidsrelatie (VAR)

De VAR is een beschikking die een belastingplichtige kan aanvragen om zo zekerheid te verkrijgen met betrekking tot de vraag of sprake is van inhoudingsplicht voor de beloning van de opdrachtnemer. Deze beschikking wordt verkregen door een verzoek te doen bij de Belastingdienst. Deze beschikking heeft een geldigheidstermijn van één kalenderjaar, met de mogelijkheid vanaf september van dat kalenderjaar een VAR aan te vragen voor het komende kalenderjaar. De inspecteur beoordeelt na het invullen van een aanvraagformulier door de opdrachtnemer om wat

¹⁶ EIM (2007). Evaluatie Wet Uitbreiding Rechtsgevolgen Verklaring Arbeidsrelatie, Zoetermeer, p.29

¹⁷ Sociaal Economische Raad (2010), Zzp'ers in beeld; Een integrale visie op zelfstandigen zonder personeel, Den Haag, p. 31

¹⁸ Inspectie der Rijksfinanciën (2015). IBO Zelfstandigen zonder personeel, Den Haag, p.8

voor soort arbeidsrelatie het gaat.¹⁹ Aan de hand van de feiten kan door de inspecteur de arbeidsrelatie worden beoordeeld en een VAR-beschikking worden gegeven aan de belastingplichtige. Omdat het hier gaat om een toekomstige situatie, kan datgene wat is ingevuld afwijken van de aangifte inkomstenbelasting aan het eind van het kalenderjaar. Wanneer de feitelijke omstandigheden veranderen, dient de belastingplichtige dit aan te geven aan de inspecteur.²⁰ De inspecteur heeft dan de mogelijkheid tot herziening wanneer de feitelijke omstandigheden zodanig afwijken van hetgeen wordt geportretteerd in de verklaring.²¹ De inspecteur kan vier vormen VAR overhandigen: de VAR-WUO, VAR-LOON, VAR-DGA en de VAR-ROW. Wanneer er sprake is van een VAR-LOON is de arbeidsrelatie naar alle waarschijnlijkheid een privaatrechtelijke dienstbetrekking. Dat betekent dan dat er sprake is van in ieder geval loonheffing. Voor de werknemersverzekeringen moet naar de feitelijke situatie gekeken worden en kan dus van geschil tot geschil variëren. Bij een VAR-ROW is in beginsel sprake van resultaat uit overige werkzaamheden.²² Dit hoeft echter niet te betekenen dat er geen sprake is van loonheffing. Er kan namelijk sprake zijn van een fictieve dienstbetrekking.

De VAR-WUO en VAR-DGA geven aan dat de belastingplichtige de werkzaamheden verricht in het kader van zijn onderneming of een eigen vennootschap.²³ In dat geval hoeft er geen loonbelasting te worden ingehouden. Door de Wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR 2005 zijn de opdrachtgevers niet meer inhoudingsplichtig. Op grond van artikel 6a wet op LB 1964 geldt geen inhoudingsplicht meer voor zowel de loonbelasting als de zorgverzekeringswet. Ook wanneer blijkt dat de zelfstandigheidsverklaring op onjuiste feiten is gebaseerd, geldt dat naheffing bij de opdrachtgever niet meer mogelijk is.

Voor de opdrachtgever gelden daarvoor nog een aantal aanvullende voorwaarden.²⁴ Er geldt dat de opdrachtgever in het bezit moet zijn van een kopie van de VAR, de opdrachtnemer gedocumenteerd moet zijn in de administratie van de opdrachtgever en de werkzaamheden moeten overeenkomen met die gespecificeerd zijn in de VAR. Ook is de opdrachtgever niet meer inhoudingsplichtig voor de werknemersverzekeringen op grond van deze verklaringen.²⁵ Voor de opdrachtgever is de VAR-WUO of VAR-DGA een perfect uitgangspunt. Aangezien de VAR-WUO en VAR-DGA als enige van de verklaringen vooraf zekerheid geven dat er sprake is van een ondernemerschap, kan alleen achteraf

¹⁹ Artikel 3.156 lid 1 IB 2001

²⁰ Artikel 3.156 lid 2 IB 2001

²¹ Artikel 3.156 lid 3 IB 2001

²² Artikel 3.90 IB 2001

²³ Artikel 3.157 IB 2001 ziet specifiek op ondernemers die als dga of ab-houder opereren vanuit de eigen vennootschap. Artikel 3.156 ziet op de overige drie beschikkingen (VAR-WUO, VAR-LOON, VAR-ROW)

²⁴ Artikel 6a LB 1964

²⁵ Op grond van art. 6 lid 1 onderdeel e ZW, art. 6 lid 1 onderdeel e WW, artikel 8 lid 1 WIA

worden gecontroleerd of er wellicht sprake was van een dienstbetrekking. Er is dus zekerheid dat de opdrachtnemer zijn werk zal uitvoeren. Tegelijkertijd bestaat er voor de opdrachtgever geen risico meer achteraf een naheffingsaanslag te ontvangen, gezien de VAR-WUO en VAR-DGA hem vrijwaren van enige vorm van aansprakelijkheid.

Om inzicht te krijgen in de beoordeling van een arbeidsrelatie, publiceerde de Belastingdienst in samenwerking met het UWV beleidsregels voor de beoordeling van een dienstbetrekking.²⁶ Voor het verstrekken van één van de VAR-verklaringen kijkt de Belastingdienst eerst of aan de hand van het aanvraagformulier sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking. Indien dit het geval is, zal hoogstwaarschijnlijk een VAR-ROW of VAR-LOON worden uitgereikt. In het geval er sprake is van een VAR-WUO en VAR-DGA kijkt de Belastingdienst niet alleen of sprake is van een dienstbetrekking, maar ook naar verschillende elementen van ondernemerschap. Wanneer de Belastingdienst vaststelde dat er geen sprake was van ondernemerschap tijdens het verrichten van werkzaamheden voor de opdrachtgever, kon de Belastingdienst met terugwerkende kracht naheffen op de opdrachtnemer. Dit betrof zowel de loonbelasting als de werknemersverzekeringen. Voor de beoordeling of een persoon zzp'er is, sluit de Belastingdienst dus in beginsel aan op het ondernemersbegrip van de inkomstenbelasting.²⁷ Omdat het begrip in de inkomstenbelasting zeer algemeen beschreven is, kan aan de feiten en omstandigheden worden beoordeeld of er ook daadwerkelijk sprake is van ondernemerschap.

Achter de beschreven kenmerken schuilt veel complexiteit. De meest bruikbare criteria om te bepalen of sprake is van ondernemerschap zijn het aantal uren dat een persoon werkt voor zijn onderneming, het aantal opdrachtgevers, het ondernemersrisico (evenals debiteurenrisico) en de invloed die een opdrachtgever heeft in de inrichting van de onderneming en diens werkzaamheden.²⁸ Wanneer er sprake is van één of enkele opdrachtgevers, dan wordt de mate van afhankelijkheid van deze opdrachtgever vergroot. Het hebben van één opdrachtgever hoeft echter niet te betekenen dat er geen sprake is van ondernemerschap.²⁹ Ook de duur van een opdracht is van belang. Een zzp'er in de zakelijke dienstverlening heeft meestal een beperkt aantal werkgevers, terwijl een zzp'er in de transport –of zorgsector veel meer opdrachtgevers per jaar kan hebben. Dit is vanwege het feit dat de gemiddelde duur van een opdracht in de zakelijke dienstverlening langer is dan een opdracht in de zorg.³⁰ Een ander belangrijk criterium zelfstandig is in de uitvoering van zijn werkzaamheden.

²⁶ Besluit staatssecretaris van Financiën 6 juli 2006, nr. DGB2006/857M

²⁷ Artikel 3.4 IB 2001

²⁸ SEOR (2012), *Eindrapport ZZP tussen werknemer en ondernemer*, Rotterdam, p. 25-30

²⁹ Hof Leeuwarden, 17 april 2012 (voorheen LJN: BW3261), ECLI:NL:GHLEE:2012:BW3261

³⁰ SEOR (2012), *Eindrapport ZZP tussen werknemer en ondernemer*, Rotterdam, p. 27-28

Hierbij kan men zich afvragen of sprake is van een vrije uitvoering van werkzaamheden wanneer de opdrachtgever voor de opdrachtnemer de werktijden bepaald of bijvoorbeeld instructies overhandigt aan de zzp'er. De aanwezigheid van een gezagsverhouding is een indicatie van werknemerschap. Het beoordelen van een gezagsverhouding kan echter ook tot de nodige problemen leiden, aangezien dit begrip ook geen concrete aanwijzingen in de wet zijn aangegeven om dit te herkennen.³¹ Daarmee moet wederom aan de feiten en omstandigheden beoordeeld worden of er sprake is van een gezagsverhouding. Een ander belangrijke voorwaarde is dat genoeg tijd aan de onderneming wordt besteed en middels de werkzaamheden redelijkerwijs winst te verwachten is. Door niet te voldoen aan het urencriterium kan geen aanspraak worden gedaan op de ondernemersfaciliteiten. Het VAR-systeem houdt geen rekening met personen die als deeltijdondernemers een onderneming drijven. Ook wanneer er niet of nauwelijks rendement wordt behaald met de werkzaamheden die de ondernemer verricht, kan worden getwijfeld aan het feit of er sprake is van een bron van inkomen. Als redelijkerwijs een voordeel niet te verwachten is, kan er geen sprake zijn van een bron van inkomen. Voor de inspecteur zal dus veelal naar de feiten en omstandigheden moeten worden gekeken om te beoordelen of iemand ondernemer is voor de inkomstenbelasting.

Het is ook mogelijk om indirect flexibele arbeid in te huren voor een opdrachtgever, namelijk via een bemiddelingsbureau of uitzendbureau. Onder het VAR-systeem bestaat echter een verschil tussen de inhuur van arbeid via bemiddeling of uitzending.³² In het geval van bemiddeling zal sprake zijn van een instelling die vraag en aanbod aan elkaar koppelt in ruil voor een kleine vergoeding. Een opdrachtnemer kan daarmee zelf verantwoordelijk worden gehouden voor zijn werkzaamheden. In het geval de opdrachtgever van mening is dat de opdrachtnemer de werkzaamheden niet naar behoren heeft vervuld, wordt de opdrachtnemer zelf aangesproken.

Deze loopt dan debiteurenrisico, terwijl dit voor het bemiddelingsbureau geen verdere consequenties zal hebben. Ook loopt de betaling en het aantal gewerkte uren rechtstreeks van de opdrachtgever naar de opdrachtnemer. Hiervan hoeft het bemiddelingsbureau niet op de hoogte te zijn. Tot slot is een belangrijk kenmerk dat er een overeenkomst wordt gesloten tussen de opdrachtgever en opdrachtnemer over de opdracht. Het bemiddelingsbureau speelt hier wederom geen rol in.

Uit het voorgaande kan worden geconcludeerd dat een opdrachtnemer zelf risico loopt voor zijn werkzaamheden en rechtstreeks verbonden wordt voor verbintenissen betreffende het drijven van de onderneming. Doorgaans is in dit geval sprake van zelfstandig ondernemerschap en wordt de

³¹ Boot, G.C. (2005). *Arbeidsrechtelijke bescherming*, Sdu Uitgevers, p. 212

³² Belastingdienst (2014). *Verklaring arbeidsrelatie zekerheid voor uw opdrachtgevers over het inhouden en betalen van loonheffingen*; p.10-12

VAR-WUO door de Belastingdienst uitgereikt. Hierbij kan het zijn dat via één bemiddelingsbureau meerdere opdrachten worden verkregen.

In het geval er sprake is van een uitzend –of detacheringsbureau zal het bureau geen vergoeding vragen voor het koppelen van vraag en aanbod. Wel zal een detacheringsbureau worden aangesproken wanneer er sprake is van een onbehoorlijke vervulling van de te verrichten werkzaamheden door de gedetacheerde. Ook zal de beloning van de vervulde werkzaamheden gaan via het uitzendbureau. Met het uitzendbureau wordt ook het aantal uren afgesproken. Verder zal het uitzendbureau een overeenkomst sluiten met haar klanten en niet de opdrachtnemer zelf. In de overeenkomst zal staan dat deze persoon vervolgens de werkzaamheden zal verrichten. De opdrachtgever heeft dan juridisch gezien een arbeidsrelatie met het detacheringsbureau. In dat geval werkt de opdrachtnemer maar voor één opdrachtgever, namelijk het uitzendbureau. Alleen voor deze arbeidsrelatie moet worden beoordeeld of sprake is van zelfstandig ondernemerschap. Wanneer hieruit voortvloeit dat dit niet het geval is, zal de opdrachtgever (lees: het uitzendbureau) gevrijwaard zijn van eventuele naheffingen. Net als bij het bemiddelingsbureau wordt bij de opdrachtnemer nageheven.

1.4 Zzp-begrip

In de nationale wetgeving is er geen eenduidige definitie opgenomen voor het begrip zzp'er.³³ Dit heeft als gevolg dat het moeilijk is de samenstelling van zzp'ers te onderzoeken. Een belangrijke oorzaak is een verschil in afbakening van het begrip. De onduidelijkheid omtrent de reikwijdte van dit begrip zorgt voor verschillende definities. Zo hanteert de SER een relatief beperkt begrip, dat vooral aansluiting zoekt op het huidige ondernemersbegrip in de inkomstenbelasting.³⁴ De definitie luidt als volgt:

Een zzp'er is een ondernemer die geen personeel in dienst heeft, waarbij voor de vaststelling of er sprake is van een ondernemer de volgende criteria gelden, zoals ook gehanteerd door de Belastingdienst in het kader van de inkomstenbelasting:

- zelfstandigheid bij de inrichting van de eigen werkzaamheden en het uitvoeren daarvan;
- het voor eigen rekening en risico verrichten van werkzaamheden;
- het gericht zijn op en het perspectief hebben van het maken van winst;
- bekendmaking van het ondernemerschap;
- het streven naar meerdere opdrachtgevers.³⁵

³³ Inspectie der Rijksfinanciën (2015). IBO Zelfstandigen zonder personeel, Den Haag, p.8

³⁴ Artikel 3.4 IB 2001

³⁵ Sociaal Economische Raad (2010), Zzp'ers in beeld; Een integrale visie op zelfstandigen zonder personeel, Den Haag, p. 52-54

De SER sluit aan op het ondernemersbegrip, omdat door de jurisprudentie en de definiëring van begrip in de inkomstenbelasting genoeg objectieve punten biedt om te beoordelen of er sprake is van ondernemerschap.³⁶ In het onderzoek adviseert de SER tevens een rechtsvermoeden voor meerdere opdrachtgevers aan het ondernemersbegrip toe te voegen. Dit is echter niet in lijn met de open norm die het ondernemersbegrip in de inkomstenbelasting moet voorstellen.³⁷ Hybride ondernemers vallen niet binnen de reikwijdte van dit begrip. Hybride ondernemers genieten zowel winst uit onderneming als loon. Deze personen kunnen echter wel opdrachten verrichten en wel de intentie hebben om ondernemers te zijn. Daar waar het SER geen rekening houdt met deeltijdondernemers, doet het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS) dit wel. Het CBS hanteert de volgende definitie:

*Een persoon die arbeid verricht voor eigen rekening of risico - in een eigen bedrijf of praktijk (zelfstandig ondernemer), of - als directeur-groootaandeelhouder (dga), of - als overige zelfstandige (bijvoorbeeld in een zelfstandig uitgeoefend beroep), én - die daarbij geen personeel in dienst heeft.*³⁸

De meest belangrijke criteria zijn hier het voor eigen rekening en risico drijven van een onderneming en het niet in dienst hebben van personeel. Deze definitie kan vanuit arbeidsrechtelijk perspectief worden toegelicht. In het arbeidsrecht zijn er drie overeenkomsten waaronder werkzaamheden kunnen worden vervuld tegen betaling: de arbeidsovereenkomst, de overeenkomst tot aanneming van werk of de opdrachtovereenkomst. Om te spreken over een arbeidsovereenkomst moeten aan drie voorwaarden voldaan zijn: er moet sprake zijn van loon, arbeid en een gezagsverhouding.³⁹ Daarbij is de gezagsverhouding het doorslaggevende verschil tussen de arbeidsovereenkomst en de overige twee soorten arbeidsrelaties.

Aerts betoogt dat de complexiteit van het herkennen van een gezagsverhouding te wijten is aan een onzorgvuldige formulering in de wet.⁴⁰ Het houden van een open norm geeft de mogelijkheid tot invulling van dit begrip door de wetgever. Een nadeel is de onduidelijkheid die ontstaat over de juridische kwalificatie van een arbeidsrelatie. Wanneer er voor eigen rekening en risico een onderneming wordt gedreven, ontbreekt de gezagsverhouding en kan alleen sprake zijn een

³⁶ Kamerbrief Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid aan voorzitter Tweede Kamer, *Kabinetsreactie SER-ADVIES "zzp'ers in beeld"*, 4 maart 2011, p. 4

³⁷ Kamerbrief Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid aan voorzitter Tweede Kamer, *Kabinetsreactie SER-ADVIES "zzp'ers in beeld"*, 4 maart 2011, p. 4

³⁸ Op de website van het CBS wordt een begrippenlijst aangehouden, waaronder ook het zzp-begrip geformuleerd is. Bewust is ervoor gekozen om een algemene definitie op te nemen, omdat in een aantal onderzoeken dit begrip verder wordt afgebakend. Website: <https://www.cbs.nl/nl-nl/onze-diensten/methoden/begrippen?tab=z>

³⁹ Artikel 7:610 BW

⁴⁰ Aerts, M. C. M. (2007). *De zelfstandige in het sociaal recht : de verhouding tussen juridische status en sociaaleconomische positie*, Deventer: Kluwer, p.156

aannemingsovereenkomst of een opdrachtovereenkomst. Uit de afbakening van het CBS blijkt dat ook deeltijdondernemers onder deze definitie kunnen vallen, evenals resultaatgenieters. Het EIM heeft voor haar onderzoeken ook een zzp-begrip geformuleerd.⁴¹ De definitie luidt als volgt:

Een persoon wordt als zzp'er beschouwd als deze:

- 1. zelfstandig ondernemende activiteiten onderneemt;*
- 2. een personeel in dienst heeft;*
- 3. geen medeondernemer heeft (vof, cv, etc.);*
- 4. geen ondersteuning van familieleden heeft die bestaat uit dezelfde vakmatige activiteiten, en die meer dan 15 procent uitmaakt van de omzet;*
- 5. het voornaamste product van de onderneming 'arbeid' is (ambacht, vaardigheden, kennis, capaciteit, etc.) en geen goederen.*

*Daarnaast is het zo dat bij een tijdsbesteding van minder dan 15 uur per week inschrijving in het Handelsregister niet verplicht is, maar wel toegestaan.*⁴²

Wanneer men zich inschrijft bij de Kamer van Koophandel, moet worden gekeken naar de kenmerken van zijn onderneming en in hoeverre deze persoon als ondernemer kan worden aangemerkt. Voor deze definitie is gebruik gemaakt van het adressenbestand van de Kamer van Koophandel. Een zelfstandige zonder personeel hoeft echter geen onderneming te drijven zoals de Kamer van Koophandel dit voorschrijft, maar zoals de Belastingdienst dit doet. Hierdoor kunnen zzp'ers niet worden meegerekend, terwijl zij wel volgens de Belastingdienst wel gekenmerkt worden als zzp'er. Dit bestand besloeg iedereen die aan de eerste drie eisen voldeed. Vervolgens corrigeerde het EIM dit bestand door aan de geselecteerden nogmaals te vragen in hoeverre zij voldeden aan de vierde en vijfde eis. Het EIM schatte dan het aantal zelfstandigen zonder personeel tussen 350 en 400 duizend. Hierbij is vooral de nadruk gelegd op zzp'ers die doormiddel van het verrichten van arbeid inkomsten verrichten en geen goederen verkopen. Reden hiervoor is dat uit de gekozen dataset blijkt dat een groot deel van de zzp'ers worden ingehuurd vanwege hun specialistische kennis. Deze definitie probeert vooral aan te sluiten bij de huidige opkomst van 'nieuwe zelfstandigen' en is volgens het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van de gegeven definities het meest in overeenstemming met de werkelijkheid.

Zzp'ers kunnen ook vanuit een breder fiscaal perspectief benaderd worden.⁴³ Voor het zzp-begrip kunnen dan drie groepen worden aangemerkt. De eerste groep betreft de IB-ondernemers. Deze

⁴¹ Het EIM doet onderzoek naar de feiten en cijfers met betrekking tot zzp'ers in opdracht van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW)

⁴² EIM (2008), Zelfstandigen zonder personeel, Zoetermeer, p. 20

ondernemers drijven een onderneming voor eigen rekening en risico en geven hun belastbare winst aan in box 1 van de inkomstenbelasting. Deze groep heeft doorgaans recht op bepaalde ondernemersfaciliteiten. De tweede groep betreft de dga's. Dit zijn "ondernemers" met een aanmerkelijk belang in een besloten vennootschap die tevens werkzaamheden verrichten voor dit lichaam. Doorgaans geniet deze groep zowel loon uit dienstbetrekking als inkomen uit aanmerkelijk belang.⁴⁴ De derde en laatste groep zijn de resultaatgenieters. Resultaatgenieters zijn werkenden die noch werknemer noch zelfstandige zijn. Deze worden dan belast als resultaat uit overige werkzaamheden (ROW). Deze groep maakt dus geen winst uit onderneming en kan dus ook geen ondernemersfaciliteiten krijgen. Voor de reikwijdte vallen onder zelfstandigen zonder personeel hieronder dus ook niet-ondernemers, namelijk de personen waarvan hun inkomen belast is als ROW of als inkomen uit aanmerkelijk belang.

Hieruit volgt dus dat het zzp-begrip in de literatuur en door gezaghebbende organisaties niet eenduidig is geformuleerd. Omdat het begrip groter is dan alleen de fiscaliteit hechten belanghebbende organisaties een andere waarde aan bepaalde criteria, met als gevolg een verschillende definiëring. Een andere belangrijke oorzaak is de diversiteit van zzp'ers. Een zzp'er kan zich in vele vormen manifesteren, onafhankelijk van leeftijd, opleiding of beroepsuitoefening.⁴⁵ Zowel een tegelzetter als een consultant kunnen als zzp'er worden gekwalificeerd. Hieruit wordt duidelijk dat zzp'ers kunnen worden ingehuurd voor het verrichten van arbeidsintensieve werkzaamheden, maar ook voor hun kennis en expertise. Het SER maakt ook een onderscheid tussen twee soorten zzp'ers: de klassieke en de nieuwe zzp'er. De nieuwe zzp'er wordt ingehuurd vanwege zijn kennis en kunde over een bepaald vakgebied. Dit is vooral arbeidsintensief. De klassieke zzp'er is iemand die minder afhankelijk is van arbeidsintensieve werkzaamheden, maar probeert meer producten te verkopen. Daardoor is deze zzp'er mede afhankelijk van zijn kapitaalinvesteringen. De nieuwe zzp'er is in opkomst en dit is ook in lijn met de trend van de afgelopen jaren.⁴⁶ Het is ook belangrijk om op te merken dat de samenstelling van zzp'ers sinds de jaren '90 in Nederland een verandering doormaakt.⁴⁷ Toenemende focus op innovatie heeft een verschuiving in het zzp-landschap veroorzaakt. Voor deze dynamische groep is het daarom een complex proces om een eenduidige definitie te ontwikkelen.

⁴³ Inspectie der Rijksfinanciën (2015). IBO Zelfstandigen zonder personeel, Den Haag, p.8-9

⁴⁴ Artikel 12a LB 1964

⁴⁵ EIM (2010). Kwestie van ondernemen; Zzp'ers in de crisis, Zoetermeer, p. 9-12

⁴⁶ EIM (2012). Inkomen, vermogen en dynamiek van zelfstandigen zonder personeel, Zoetermeer, p. 11.

⁴⁷ EIM (2009), De twee gezichten van de ondernemerschapsrevolutie, Zoetermeer, p.16-22

1.5 Schijnzelfstandigheid

In dit onderdeel wordt besproken hoe het VAR-systeem schijnzelfstandigheid in de hand heeft gewerkt. Daarbij zal de ontwikkeling van het aantal zzp'ers over de jaren heen worden besproken, alsmede de voornaamste motieven om te kiezen voor zelfstandig ondernemerschap.

Uit de afgelopen jaren blijkt dat er een sterke toename is van het aantal zelfstandigen zonder personeel, ongeacht welke definitie hiervoor wordt gebruikt. Het CBS constateert al sinds 2003 een stabiele toename aan zzp'ers. Zzp'ers zijn vooral werkzaam in de zakelijke dienstverlening, de zorg en de transportsector.⁴⁸ De groei is echter afgevlakt in 2016, met als reden dat er steeds meer mensen in loondienst gaan of stoppen zelfstandig ondernemer te zijn. Dit is waarschijnlijk te wijten aan het de invoering van de Wet DBA. Het risico op naheffingen maakt opdrachtgevers terughoudend in het inhuren van zzp'ers. Ook uit onderzoek van het UWV blijkt dat er sprake is van een verlaagde groeiverwachting in 2016 en 2017 dan in voorgaande jaren.⁴⁹ Het UWV constateert dat ondanks de economische recessie in 2008 het aantal zzp'ers door is blijven groeien. Het UWV beargumenteert dat door de economische malaise opdrachtgevers de vraag naar flexibele arbeidskrachten toenam, terwijl werkzoekenden door hun lage kansen op een baan voor het ondernemerschap kozen. Het UWV geeft een lagere groeiverwachting voor zowel 2016 als 2017 vanwege het feit dat door de invoering van de Wet DBA het risico's voor de opdrachtgever meebrengt. Uit de update van deze groeiprognose blijkt nog onzekerheid over het effect van de Wet DBA op het aantal zzp'ers. Ook het CPB constateert dat het aantal zzp'ers is toegenomen.⁵⁰ Hierbij maakt het CPB onderscheid tussen zzp'ers die hun arbeid aanbieden en zzp'ers die producten proberen te verkopen. Reden voor de stijging zijn de fiscale voordelen voor zzp'ers, alsmede de vrijheid in de verrichting van werkzaamheden.

Er zijn verscheidene redenen en aanleidingen om zzp'er te worden.⁵¹ Deze kunnen zowel positief als negatief zijn. Een aantal belangrijke redenen die men geeft om te kiezen voor het zelfstandig ondernemerschap zijn de onafhankelijkheid, professionele vrijheid en zelfstandigheid. Met onafhankelijkheid wordt vooral bedoeld op het feit dat er geen sprake meer is van een werkgever-werknemer relatie. Door professionele vrijheid kunnen ondernemers hun werkzaamheden naar eigen behoren vervullen. Deze twee criteria zijn veelal de oorzaak om in de zorg als zzp'er te starten: door de hoge werkdruk en het gebrek om in werknemersrelatie kwalitatief de beste zorg te verlenen

⁴⁸ CBS (2014), Achtergrondkenmerken en ontwikkelingen van zzp'ers in Nederland, Den Haag, p. 7-19

⁴⁹ UWV (2016). Arbeidsmarktprognose 2016-2017, Den Haag, p.4 ;Dit onderzoek is gedaan in samenwerking met zowel het CBS als Panteia (EIM). Het CBS heeft de bijbehorende data geleverd en het EIM heeft een arbeidsmarktprognose weten te berekenen.

⁵⁰ CPB (2016). De flexibele schil van de Nederlandse arbeidsmarkt: een analyse op basis van microdata, Den Haag, p. 4, zie ook CPB (2016). Flexibiliteit op de arbeidsmarkt, Den Haag, p. 3-5.

⁵¹ Inspectie der Rijksfinanciën (2015). IBO Zelfstandigen zonder personeel, Den Haag, p.8

kiezen veel werknemers om te starten als zzp'er. Een andere belangrijke positieve reden is dat zelfstandig ondernemerschap beter te combineren is met de privésfeer dan bij een dienstverband. Financiële redenen om zzp'er te worden komen niet vaak voor. Blijkbaar is de voornaamste drijfveer dus niet om meer te verdienen als zzp'er. Wel geeft een deel van de zzp'ers aan dat fiscale overwegingen weldegelijk een rol hebben gespeeld in hun keuze om ondernemer te worden. Dit heeft betrekking op het gebruik van bijvoorbeeld de ondernemersfaciliteiten waarmee de materiële belastingdruk verlaagd kan worden. De meest gebruikte negatieve reden is het onvermogen van personen om een geschikte baan in loondienst te vinden. Een andere reden is dat werknemers werkloos raakten als zij niet kozen voor het zzp-schap. De aanleiding om te starten als zzp'er zijn het vinden van een gat in de markt of het verliezen van een baan.⁵²

Het verkrijgen van een VAR-WUO brengt aanzienlijk meer voordelen met zich mee dan het verkrijgen van een VAR-LOON of VAR-ROW. Behalve dat de VAR-WUO zekerheid voor opdrachtgevers tegen naheffingen, hoeft ook geen loonbelasting en sociale premies te worden afgedragen. Een opdrachtnemer kan geneigd zijn van de VAR-verklaring misbruik of oneigenlijk gebruik te maken. Zo kan het voorkomen dat de feiten en omstandigheden niet overeenkomen met hetgeen waarvoor een VAR-verklaring is aangevraagd. Schijnzelfstandigheid wordt in de literatuur op verschillende manieren gedefinieerd. In het werk van Dooms en Messiaen wordt schijnzelfstandigheid omschreven als *“werknemers [zijn] die zich ten onrechte het statuut van zelfstandige aanmeten, omdat in werkelijkheid hun prestaties worden uitgeoefend op de wijze van werknemers verbonden door een arbeidsovereenkomst”*.⁵³ Boot ziet een schijnzelfstandige als een persoon met één opdrachtgever die gedwongen is zich als ondernemer voor te doen, terwijl de opdrachtnemer in feite beter in het plaatje van een werknemer past. Ook is de beloning van deze zelfstandige lager dan gebruikelijk.⁵⁴ Schijnzelfstandigen zijn in feite ondernemers die aan de criteria van het werknemerschap voldoen. Om te bepalen of sprake is van schijnzelfstandigheid moet dus per geval gekeken worden of sprake is van een dienstbetrekking. Dit is één van de voornaamste redenen waarom de omvang van dit maatschappelijk probleem zo moeilijk te kwantificeren is. Er is dus geen algemene afbakening omtrent dit begrip. Wel worden door verschillende onderzoekers een schatting gedaan naar de omvang van schijnzelfstandigen. Westerveld schat dat het aantal schijnzelfstandigen zich bevindt tussen 20 en 30 procent van de zzp'ers, terwijl collega-onderzoekers Dekker en Stavenuiter op een aandeel van een derde uitkomen.⁵⁵ Door gebrek aan concrete cijfers blijven deze schattingen

⁵² Inspectie der Rijksfinanciën (2015). IBO Zelfstandigen zonder personeel, Den Haag, p.8

⁵³ Dooms, V., Messiaen, T., (2008). Schijnzelfstandigheid, Nieuw Juridisch Weekblad, nr. 202, Gent, p. 5

⁵⁴ Boot, G.C. (2013), Van 'afhankelijke' en 'autonome' zzp'ers: en het grijze gebied daartussenin, TRA 2103/46

⁵⁵ Boot, G.C. (2013), Van 'afhankelijke' en 'autonome' zzp'ers: en het grijze gebied daartussenin, TRA 2103/46

onnauwkeurig. Ook het SEOR kan geen nauwkeurige raming maken van de omvang van schijnzelfstandigheid. Doormiddel van marges voorspelt het SEOR dat de omvang van schijnzelfstandigheid in de transportsector ongeveer 14 procent is, in de zorgsector 9 tot 15 procent en in de bouwsector tussen de 3 en 5 procent.⁵⁶ Ondanks dat deze marges niet nauwkeurig zijn, wordt in het onderzoek van het SEOR wel de belangrijkste kenmerken van schijnzelfstandigen besproken. Schijnzelfstandigen hebben meestal een beperkt aantal opdrachtgevers waarbij de opdrachtgever significante invloed kan uitoefenen op de inhoud van de werkzaamheden van de opdrachtnemer. Een belangrijke aanvullende opmerking is dat schijnzelfstandigen vaak een voorkeur hebben voor het werken via intermediairs.

In een vervolgrapport heeft daarom het SEOR zich vooral gefocust op de indicatoren van schijnzelfstandigheid.⁵⁷ Een aantal indicatoren zijn het soort werk, de duur van de opdracht, het uurtarief en de zelfstandigheid in het verrichten van de werkzaamheden. Wanneer het soort werk behoort tot de kernactiviteiten van de onderneming of seizoenswerk is, kan worden verondersteld dat er een grotere kans is op schijnzelfstandigheid. Ook wanneer de duur van de opdracht groter is dan een half jaar of het uurtarief lager ligt dan de gemiddelde arbeidskosten per uur, kan een grotere kans bestaan op schijnzelfstandigheid. Tot slot is de invloed van de opdrachtgever ook een belangrijke factor om te bepalen of er sprake is van schijnzelfstandigheid. Invloed op de planning van de ondernemer kan duiden op schijnzelfstandigheid. Uit een enquête volgt dan dat slechts een klein aandeel van de ondervraagden als schijnzelfstandigen kunnen worden aangemerkt. Ook hier wordt met voorzichtigheid een oordeel gedaan over de omvang van schijnzelfstandigheid. Uit onderzoek van de OESO volgt dat in Nederland ongeveer 15 procent van de zzp'ers schijnzelfstandige is.⁵⁸ In het onderzoek is op internationaal gekeken naar ondernemers die maar één opdrachtgever hadden, geen personeel inhuurden en waarbij de opdrachtgever invloed had in de bedrijfsuitoefening van de ondernemer. Aan de hand van enquêtes werd daarom een groep werkenden gevraagd naar de feiten en omstandigheden van hun werkzaamheden. Hierbij gaat het wederom om een schatting. Dit is tevens in overeenstemming met de schatting uit een Nederlands rapport met betrekking tot schijnzelfstandigen.⁵⁹ Uit dit rapport volgt dat het aantal "onzelfstandigen" in Nederland geschat kan worden op 10 tot 15 procent van het aantal zzp'ers. Duidelijk wordt dat er geen eenduidige resultaten zijn over de omvang van schijnzelfstandigheid in Nederland.

⁵⁶ SEOR (2012), *Eindrapport ZZP tussen werknemer en ondernemer*, p. i - iv

⁵⁷ SEOR (2014). *Arbeidsmarkteffecten web module VAR en medeverantwoordelijkheid opdrachtgever*, Rotterdam, p. 29-33

⁵⁸ Inspectie der Rijksfinanciën (2015). *IBO Zelfstandigen zonder personeel*, Den Haag, p. vii

⁵⁹ Wilthagen et al. (2012), *Naar een nieuw Dutch Design voor flexibel én zeker werk*, Tilburg, p.15

Oorzaken waardoor schijnzelfstandigheid niet werd bestreden onder het VAR-systeem kan te wijten zijn aan handhavingsproblemen voor de fiscus. De opdrachtgevers waren onder het VAR-systeem nagenoeg bevrijd van alle risico's.⁶⁰ Hoewel correcties voor opdrachtgevers nog steeds konden voorkomen wanneer de feiten in de VAR-verklaring niet overeenstemden met de werkelijkheid, kwam dit praktisch niet tot uiting.⁶¹ Dit kwam omdat vanuit de Belastingdienst ongeveer de helft van deze beschikkingen zonder enige controle automatisch werden afgegeven of verlengd.⁶² Omdat deze beschikkingen zonder controle werden verstrekt, was het risico dat de opdrachtgever later een naheffingsaanslag zou krijgen zeer laag. Ook verschoof artikel 6a LB 1964 de bewijslast niet als er sprake was van te kwader trouw. Dit bracht de Belastingdienst in een zodanige positie dat het nagenoeg onmogelijk was te oordelen dat hiervan sprake was.⁶³ In het Memorie van Antwoord van de staatssecretaris van Financiën wordt als voornaamste reden voor de afschaffing genoemd dat het VAR-systeem belemmerend werkt voor de Belastingdienst.⁶⁴ Een VAR-verklaring geeft zekerheid voor de opdrachtgever, maar vaak is datgeen wat in een VAR-verklaring aan feiten en omstandigheden wordt geschetst niet in overeenstemming met de realiteit. In dat geval kan de Belastingdienst vaak alleen bij de opdrachtnemer naheffen. De staatssecretaris geeft echter aan dat het onderzoeken of er sprake is van schijnzelfstandigheid zodanig lastig en intensief is, dat dit in de praktijk niet genoeg gebeurt. Dit is ook logisch uit het voorgaande: per individu moet telkens in de feiten en omstandigheden verdiept worden om te kijken deze belastingplichtige terecht een VAR-WUO heeft gekregen. Het ontbreken van eenduidige formuleringen speelt daar eveneens een grote rol in. Dit, in combinatie met de grote groep belastingplichtigen die een VAR-WUO bezitten, maakt het voor de Belastingdienst onmogelijk dit op grote schaal te controleren. Het aanpassen van de VAR is echter niet in lijn met de uitkomst van het Interdepartementaal Beleidsonderzoek met betrekking tot zzp'ers. Volgens dit onderzoek is het verstandiger om het verschil tussen ondernemer en zzp'er kleiner te maken en daarmee de stimulans voor schijnzelfstandigheid weg te nemen. Daarmee zou de VAR dus niet hoeven te worden afgeschaft.⁶⁵ Ook is de politiek en wetenschap het erover eens dat dit de meest effectieve manier is om schijnzelfstandigheid op te lossen. Het is echter de vraag in hoeverre maatregelen om dit verschil te verkleinen politiek en maatschappelijk haalbaar zijn.⁶⁶

⁶⁰ Swaving Dijkstra, E. (2016). De opvolger van de VAR: een politieke wolf in schaapskleren?, WFR 2016/93.

⁶¹ Op grond van artikel 6a LB 1964

⁶² *Kamerstukken I* 2015/16, 34036, F

⁶³ Swaving Dijkstra, E. (2016). De opvolger van de VAR: een politieke wolf in schaapskleren?, WFR 2016/93:

⁶⁴ *Kamerstukken I* 2015/16, 34036, F

⁶⁵ Swaving Dijkstra, E. (2016). De opvolger van de VAR: een politieke wolf in schaapskleren?, WFR 2016/93:

⁶⁶ Swaving Dijkstra, E. (2016). De opvolger van de VAR: een politieke wolf in schaapskleren?, WFR 2016/93:

1.6 Deelconclusie 1

Het VAR-systeem is in het leven geroepen om meer duidelijkheid te verschaffen omtrent de inhoudingsplicht voor beloningen van opdrachtnemers . Opdrachtgevers wilden meer duidelijkheid omtrent de status van een belastingplichtige om zo eventuele risico op naheffing te ontlopen. Via de inkomstenbelasting kon alsnog later worden nagevorderd wanneer sprake was van een overtreding van de VAR-voorwaarden. Het VAR-systeem behelst vier verschillende soorten VAR: de VAR-LOON, VAR-WUO, VAR-DGA en de VAR-ROW. Wanneer men werkzaamheden verricht als ondernemer of als directeur-grotaandeelhouder geldt er geen inhoudingsplicht voor de loonbelasting en premies werknemersverzekeringen. Met de wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR in 2005 werden opdrachtgevers zelfs gevrijwaard van eventuele naheffing wanneer opdrachtnemers een VAR-WUO of VAR-DGA in het bezit hebben.

De VAR-verklaring biedt voor opdrachtgevers zekerheid vooraf: het werk zal worden verricht en het risico op naheffing is nagenoeg nihil. Voor opdrachtnemers moest beoordeeld worden of er sprake was van een dienstbetrekking of ondernemerschap. Dit blijkt in de praktijk vooral bij zzp'ers geen eenvoudige taak. Gezien zzp'ers vaak tussen werknemers en ondernemers in zitten, bleek vooral bij deze groep de juridische scheidslijn steeds vaker te vervagen. Dit had vooral te maken met het feit dat er geen eenduidig zzp-begrip in de wet is opgenomen. De belangrijkste reden hiervoor is dat zzp'ers een zeer grote en diverse groep is. Deze groep is bijvoorbeeld niet gebonden aan sociaaleconomische positie of persoonlijke factoren.

Ook hanteren verschillende belanghebbende organisaties een andere afbakening voor dit begrip. Zo hanteert het CBS een ruimere definitie dan het EIM. Het resultaat is dat telkens per uitgereikte VAR-beschikking achteraf moet worden gekeken naar de feiten en omstandigheden.

Hierdoor is en blijft het lastig voor inspecteurs om te beoordelen of er sprake is van een dienstbetrekking, dan wel van ondernemerschap. Dit heeft geleid tot de opkomst van schijnzelfstandigheid: door handhavingsproblemen kon de fiscus moeilijk controleren of de feiten die geschetst werden met de beschikking in overeenstemming waren met de realiteit. Door de werkwijze van de Belastingdienst en de wet omtrent de VAR-verklaring werden opdrachtnemers aansprakelijk gesteld wanneer er sprake zou zijn van naheffing. Omdat controle echter niet op grote schaal kon gebeuren, ontsprongen veel belastingplichtigen deze dans. Hierdoor werd het aantrekkelijker om schijnconstructies op te zetten waarbij de voordelen van ondernemerschap geplukt konden worden en de kans op fiscale maatregelen zeer klein was.

Hoofdstuk 2

2.1 Algemeen

In het vorige onderdeel is stilgestaan bij het VAR-systeem en de opkomst van schijnzelfstandigheid. De Wet DBA is het antwoord van de staatssecretaris op de misstanden van de VAR-verklaring. Met het invoeren van de Wet DBA wil de staatssecretaris ervoor zorgen dat de onevenwichtige verantwoordelijkheid tussen opdrachtnemer en opdrachtgever wordt hersteld. Eveneens moet de Wet DBA ervoor zorgen dat schijnzelfstandigheid kan worden bestreden. In dit onderdeel zal worden ingegaan op verschillende facetten van de Wet DBA. Ten eerste zal worden besproken hoe de Wet DBA tot stand is gekomen. Vervolgens zal de werking van de wet besproken worden. Hierbij zullen voor opdrachtgevers, opdrachtnemers en intermediairs besproken worden wat de effecten van deze wet zijn. Daarna volgt het commentaar van belanghebbende organisaties op de introductie van de Wet DBA en eventuele gebreken van de Wet DBA. Tot slot kan met de bovenstaande informatie antwoord gegeven worden op de volgende deelvraag: *Hoe worden zelfstandigen zonder personeel fiscaal behandeld na de invoering van de Wet DBA?*

2.2 Wetsgeschiedenis Wet DBA

Omdat de roep om verandering van het VAR-systeem steeds luider werd, besloot de staatssecretaris maatregelen te treffen tegen het VAR-systeem. In een kabinetsbrief kondigde toenmalig staatssecretaris Weekers aan dat er aanpassingen voor het VAR-systeem in ontwikkeling waren.⁶⁷ Hierbij werd gedacht aan het bewerkstelligen van een VAR-webmodule, aangezien dit meer transparantie en zekerheid zou betekenen. Ook zouden er hierdoor minder administratieve lasten voor opdrachtnemers –en gevers ontstaan. Verder werd in de brief voorgenomen om het evenwicht in verantwoordelijk voor opdrachtnemers en opdrachtgevers te herstellen. Op 22 september 2014 werden deze voornemens gerealiseerd door de introductie van het wetsvoorstel *“Wijziging van enkele belastingwetten en enkele andere wetten ten behoeve van het vervangen van de Verklaring arbeidsrelatie door de Beschikking geen loonheffingen”*.⁶⁸ Resultaat van dit wetsartikel zou zijn dat artikel 3.156 en 3.157 van de Wet inkomstenbelasting kwamen te vervallen. In een nieuw artikel 8a van de wet op de loonbelasting 1964 zou vervolgens een bepaling worden opgenomen waarin duidelijkheid wordt verschaft omtrent de vraag of er wel of geen sprake is van inhoudingsplicht. Deze beschikking zou dan via een webmodule kunnen worden opgevraagd. Na het beantwoorden van een aantal vragen via de webmodule, kon een opdrachtnemer een beschikking geen loonheffing (BGL) aanvragen. Dit voorstel zou er voor zorgen dat de opdrachtgever alleen op vrijwaring kon rekenen wanneer de werkelijke situatie hetzelfde was als de situatie die geschetst werd in de BGL. Aan het

⁶⁷ *Kamerstukken II 2011/12, 31311, nr. 91*

⁶⁸ *Kamerstukken II 2014/15, 34036; bijzonder nummer V-N 2014/51*

eind van 2014 twistte de Tweede Kamer echter nog steeds over dit wetsvoorstel. Daarom heeft de staatssecretaris in het begin van 2015 aangegeven met een alternatief te komen voor dit wetsvoorstel. In een brief op 20 april 2015 schetst de staatssecretaris alvast een alternatief, wat uiteindelijk tot de Wet DBA zal worden gevormd.⁶⁹ In zijn brief geeft hij aan dat er aan de hand van voorbeeldovereenkomsten vooraf door de Belastingdienst zal worden gecontroleerd of loonbelasting moet worden ingehouden. De opdrachtgever krijgt wederom alleen zekerheid wanneer de feiten en omstandigheden in de beschikking conform de realiteit zijn. Hierbij zal de Belastingdienst modelovereenkomsten ontwikkelen en deze op de site van de Belastingdienst zetten. Op 19 mei 2015 wordt vervolgens een wijziging van het wetsvoorstel ingediend.⁷⁰ De wet beschikking geen loonheffingen wordt daarmee omgedoopt tot de deregulering beoordeling arbeidsrelaties. Op 2 juli 2015 stemt de Tweede Kamer in met het aangepaste wetsvoorstel. Op 2 februari 2016 stemt ook de Eerste Kamer in met het wetsvoorstel. Voor de inwerkingtreding van de wet zijn twee verschillende fasen ingedeeld: de voorbereidingsfase en de implementatiefase. De voorbereidingsfase legt de nadruk op het voorlichten en instrueren van belanghebbende partijen over het gebruik van de desbetreffende modelovereenkomsten. Dit was aanvankelijk tot 1 april 2016, maar is vanwege de late stemming verschoven naar 1 mei 2016. Na het verstrijken van de voorbereidingsfase worden er geen VAR-beschikkingen meer verstrekt. De implementatiefase regelt dat opdrachtnemers en opdrachtgevers hun werkwijze zullen aanpassen. In deze periode zullen er geen maatregelen worden getroffen, maar zal de Belastingdienst er wel op toezien dat er de juiste overeenkomsten gebruiken. Ook zal de Belastingdienst wederom veel tijd besteden aan het toelichten van de wet. De implementatiefase liep tot 1 mei 2017. De afschaffing van het VAR-systeem heeft tot veel vragen geleid. Hierop heeft de staatssecretaris in verscheidene brieven antwoord moeten geven. Uit de tweede voortgangsrapportage blijkt dat de commissie Boot een negatief oordeel velt over de Wet DBA. Ook staat in het tweede voortgangsrapport dat de implementatietermijn voor de Wet DBA verlengd zal worden naar 1 januari 2018. De Belastingdienst meldt dat opdrachtnemers en opdrachtgevers niet bang hoeven te zijn voor eventuele naheffing of boetes. In de tussentijd kijkt de Belastingdienst in hoeverre het arbeidsrecht kan of moet worden aangepast om voor een betere aansluiting voor de praktijk te zorgen.⁷¹ Alleen subjecten die “kwaadwillig handelen” kunnen zien op een eventuele naheffing of boete.

⁶⁹ *Kamerstukken II 2014/15*, 34036, nr. 9, bijzonder nummer V-N 2015/21.10

⁷⁰ *Kamerstukken II 2014/15*, 34036, nr. 11, bijzonder nummer V-N 2015/28.16

⁷¹ Op de website van de Belastingdienst is aangegeven dat er wordt gekeken naar een verbeterd begrip voor “gezag(-sverhouding)” en “vrije vervanging”

2.3 Wet Deregulering Beoordeling Arbeidsrelaties (DBA)

De Wet DBA vervangt per 1 mei 2016 het VAR-systeem.⁷² Alle VAR-beschikkingen zijn niet meer rechtsgeldig. Het doel van de Wet DBA is hetzelfde: bepalen of sprake is van inhoudingsplicht voor de opdrachtgever. De Belastingdienst neemt hiervoor het arbeidsrecht als uitgangspunt. Aan de hand van feiten en omstandigheden zal de Belastingdienst bepalen of sprake is van een dienstbetrekking. Om deze vraag te beantwoorden moeten opdrachtnemers een modelovereenkomst invullen en deze ter beoordeling aan de Belastingdienst voorleggen. Wanneer de Belastingdienst vervolgens instemt, geldt voor de opdrachtgever wederom geen naheffingsaanslag hoeft te verwachten. Dit geldt echter alleen wanneer de opdrachtnemer tijdens zijn arbeidsrelatie conform de modelovereenkomst blijft handelen. Wanneer achteraf blijkt dat aan de hand van de feiten en omstandigheden wel sprake is van een dienstbetrekking en de opdrachtnemer niet conform de modelovereenkomst heeft gehandeld, loopt de opdrachtgever het risico een naheffingsaanslag te ontvangen. De bewijslast voor het niet conform de modelovereenkomst handelen ligt bij de Belastingdienst. Het gevolg van de invoering van de Wet DBA is het verdwijnen van artikel 3.156 en 3.157 van de Wet IB en artikel 6a van de wet LB 1964. Tevens komen de relevante bepalingen van het VAR-systeem voor de werknemersverzekeringen te vervallen.

Op de website van de Belastingdienst staan de modelovereenkomsten gepubliceerd. In beginsel kent de Belastingdienst drie soorten (model)overeenkomsten: de algemene modelovereenkomsten, de sectorspecifieke modelovereenkomsten en de individuele modelovereenkomst. Aan de hand van modelovereenkomsten wordt door de Belastingdienst beoordeeld of sprake is van een dienstbetrekking. Op grond van artikel 7:610 van het Burgerlijk Wetboek is sprake van een dienstbetrekking wanneer sprake is van loon, verrichting van persoonlijke arbeid of een gezagsverhouding. Uit de modelovereenkomsten moet dus blijken dat één van deze cumulatieve voorwaarden ontbreekt, wil er geen sprake zijn van inhouding van loonheffing. In de eerste voortgangsrapportage van de Wet DBA behandelt de staatssecretaris de onderhavige modelovereenkomsten. Algemene modelovereenkomsten kunnen voor een breed scala aan beroepen gebruikt worden. Het voordeel van zulke overeenkomsten is dat een grote groep gebruik kan maken van een dergelijke overeenkomst.

In totaal zijn er een aantal soorten algemene modelovereenkomsten. Voor arbeidsrelaties waarbij er geen gezagsverhouding is, zijn door de Belastingdienst en belanghebbende organisaties twee modelovereenkomsten ontwikkeld. De gezagsverhouding ontbreekt wanneer de opdrachtnemer aanwijzingen en instructies moet volgen over de invulling van zijn werkzaamheden. De

⁷² Koninklijk besluit van 8 april 2016, Stb 2016, 166

opdrachtnemer moet in staat zijn om een opdracht zonder enige vorm van toezicht of instructies naar behoren te verrichten. Een ander belangrijk element van een dienstbetrekking is het verrichten van persoonlijke arbeid. Voor het ontbreken van dit criterium zijn wederom twee modelovereenkomsten ontwikkeld. Middels deze modelovereenkomsten wordt het voor de opdrachtnemer mogelijk zich te laten vervangen. Uit de modelovereenkomsten wordt duidelijk dat de opdrachtgever vervangend personeel alleen mag weigeren wanneer de vervanger niet in staat is het werk naar behoren te vervullen. Het kan ook zijn dat voor een arbeidsrelatie beide voorwaarden ontbreken. In dat geval geldt een aparte modelovereenkomst waarin de hiervoor genoemde voorwaarden in één overeenkomst zijn verwerkt. Tot slot zijn ook modelovereenkomsten ontwikkeld voor arbeidsrelaties waar sprake is van een intermediair of uitzendbureau. Wanneer sprake is van bemiddeling gaat de opdrachtnemer en opdrachtgever een overeenkomst van opdracht met elkaar aan. Een intermediair dient dan als derde partij en is niet verantwoordelijk voor het betalen van de beloning aan de opdrachtnemer. Ook ontstaat er geen fictieve dienstbetrekking door tussenkomst omdat de bemiddelaar in feite als kassier voor de zelfstandige werkt en facturen namens de zelfstandige aan de opdrachtgever overhandigt. Wanneer er sprake is van een modelovereenkomst van tussenkomst wordt de intermediair opdrachtgever van een zzp'er. Er geldt dat de zzp'er nog steeds vrije invulling van zijn werkzaamheden moet hebben. Om niet in de fictie van tussenkomst te vallen moet er sprake zijn van het ontbreken van een gezagsverhouding. Hierbij moet de opdrachtnemer natuurlijk wel als ondernemer gekwalificeerd zijn. In deze modelovereenkomst is bij twijfel van het ontbreken van ondernemerschap een bewijsvermoeden opgenomen. Voor de algemene modelovereenkomsten is op aanraden van de commissie Boot sinds 1 december 2016 een bijsluitende bijgevoegd om meer duidelijkheid te geven omtrent een modelovereenkomst. Ook heeft de Belastingdienst ongeveer vijftig sectorale modelovereenkomsten ontwikkeld. De staatssecretaris heeft met betrekking tot deze modelovereenkomsten met verschillende brancheorganisaties overlegd. Zo zijn specifieke voorwaarden toegevoegd om invulling te geven aan kenmerken van ondernemers binnen een bedrijfstak.

Reden hiervoor is dat de Belastingdienst zo met specifieke voorwaarden van die sector rekening kan houden. Voor elke modelovereenkomst geldt een toelichting. De meest belangrijke sectoren waar een grote variatie aan modelovereenkomsten gebruikt kunnen worden, zijn de zorg, bouw, zakelijke dienstverlening en het onderwijs. De bouw kent bijvoorbeeld verschillende functies die goed in ondernemersvorm uit te werken zijn. Daarom zijn er specifiek beroepsgerichte modelovereenkomsten ontworpen, maar ook zogenoemde "raamovereenkomsten" voor aanneming van werk en opdracht. Werkzaamheden waarbij er duidelijk sprake is van een gezagsverhouding –of enige andere indicatie voor de aanwezigheid van een dienstbetrekking– zijn door het gebruik van

modelovereenkomsten goed te onderscheiden. Het kan zijn dat voor de te verrichten opdracht geen (sectorspecifieke) modelovereenkomst kunnen of willen gebruiken. Voor een specifiek beroep of taak kunnen partijen besluiten daarom zelf een overeenkomst op te stellen en deze voor te leggen aan de Belastingdienst. In dat geval mogen partijen een modelovereenkomst opstellen waarbij een algemene of sectorspecifieke modelovereenkomst als uitgangspunt genomen moet worden. Dit zijn individuele modelovereenkomsten. Een aantal van deze overeenkomsten zijn ook gepubliceerd op de website van de Belastingdienst. Als voorwaarde voor de gepubliceerde modelovereenkomsten geldt dat voor gebruik de tekst niet mag worden aangepast en precies volgens de omstandigheden gespecificeerd in de overeenkomst gehandeld moet worden. Dit heeft tot gevolg dat minuscule wijzigingen in de feitelijke omstandigheden zekerheid kunnen wegnemen. In de modelovereenkomst "tennisleraar" bestaat een voorwaarde om zelf inschrijfformulieren aan kandidaten te verschaffen. Indien de vereniging zelf deze formulieren verschaft wordt de modelovereenkomst niet geheel nageleefd en ontstaat er onzekerheid omtrent het dienstbetrekkingsvraagstuk. Voor het opstellen van een individuele modelovereenkomst bestaan er ook een aantal nadelen. Zo bestaat er het risico dat de Belastingdienst aan de hand van de overeenkomst geen antwoord kan bieden op de vraag of er sprake is van een dienstbetrekking. Dit betekent dat de modelovereenkomst moet worden aangepast. Uit de brief van de staatssecretaris blijkt dat vaak de eerste versies van individuele modelovereenkomsten niet toereikend genoeg zijn. Ook is de behandelingssnelheid van de Belastingdienst te traag, waardoor het lang kan duren voordat partijen een definitief oordeel ontvangen.

Om een positief oordeel te ontvangen van de Belastingdienst, dient de belastingplichtige te voldoen aan de geel gemarkeerde voorwaarden in de modelovereenkomst. De geel gemarkeerde onderdelen betreffen de voorwaarden voor het ontbreken van een dienstbetrekking. De overige onderdelen mogen niet in strijd zijn met de geel gemarkeerde onderdelen. De geldigheidsduur van een goedgekeurde modelovereenkomst is vijf jaar. Voor elke overeenkomst geldt een specifiek kenmerknummer. Beide partijen zijn verplicht dit kenmerknummer uit te wisselen en hiernaar te verwijzen in hun persoonlijke overeenkomst.

Als dit niet wordt vermeld, kunnen partijen geen rechten ontleen aan een goedgekeurde modelovereenkomst. Ook kunnen eventuele wijzigingen van de tekst gevolgen hebben voor het oordeel van de Belastingdienst. Verder hoeft een goedgekeurde modelovereenkomst niet te worden

ondertekend. Het volstaat door beide partijen schriftelijk of via de mail op de hoogte te stellen dat via een bepaalde overeenkomst een opdracht uitgevoerd zal worden.⁷³

2.4 Rechtsgevolgen Wet DBA

De introductie van de Wet DBA heeft een aantal rechtsgevolgen voor zowel opdrachtnemers, opdrachtgevers als intermediairs. Voor opdrachtgevers geldt dat de wetwijziging tot gevolg heeft dat zij mede verantwoordelijk worden voor het conform de modelovereenkomst handelen. Naheffing kan dus ook bij de opdrachtgever plaatsvinden, in tegenstelling tot het VAR-systeem. Het doel is om hiermee schijnzelfstandigheid terug te dringen. Een opdrachtgever loopt immers risico en zal erop toezien dat de modelovereenkomst zal worden nageleefd. Garanties dat er achteraf geen sprake is van een dienstbetrekking zijn er niet. Zo bleek uit de acht rechtszaken uit PostNL dat slechts een gedeelte als werknemer kwalificeerde, ondanks dat de opdrachtnemers allen eenzelfde overeenkomst hadden. Hiermee wordt het belang van de feiten en omstandigheden geschetst en hoe dun de juridische scheidslijn is tussen het ondernemer –en werknemerschap. Overduin beschrijft overigens de forse gevolgen van het niet naleven van de modelovereenkomst. Zo kan een situatie zich voordoen waarbij de naheffingsaanslag vier keer het bedrag aan verschuldigde loonheffing kan worden. In de vorm van een direct gebruteerde eindheffingsaanslag kan het tarief op 108 procent gesteld worden.⁷⁴ Ook is de kans dat dit zich voordoet zeer reëel, gezien de uitzonderingen op de regel in de praktijk nauwelijks voorkomen. De complexiteit omtrent het dienstbetrekkingsvraagstuk en de fiscale gevolgen creëert voor opdrachtgevers een zekere mate van terughoudendheid.⁷⁵ Voor opdrachtnemers geldt weliswaar nog steeds het risico op naheffing. Opdrachtnemers konden door het gebruik van een goedgekeurde VAR-WUO of VAR-DGA geen recht meer krijgen op werknemersverzekeringen. Dit gold ook wanneer de inspecteur concludeerde dat achteraf sprake was van een dienstbetrekking. Onder de Wet DBA geldt dat wanneer achteraf wordt geconstateerd dat er sprake is van een dienstbetrekking, dat de opdrachtnemer alsnog verzekerd is voor de werknemersverzekeringen.⁷⁶ Dit heeft tot gevolg dat wanneer de schijnzelfstandige onder de Wet DBA ontslagen wordt, hij een beroep kan doen op de werknemersverzekeringen. Uit het perspectief van de opdrachtnemer is dit een verbetering ten opzichte van het VAR-systeem. Ook intermediairs en uitzendbureaus ondervinden gevolgen van de Wet DBA. Bij een tussenkomstmodel komt de financiële verantwoordelijkheid bij het bemiddelingsbureau terecht. Wanneer sprake is van een bemiddelingsovereenkomst, zullen drie partijen betrokken zijn bij de arbeidsrelatie. Op het tussenkomstmodel ligt meer nadruk dan op het bemiddelingsmodel, gezien tussenkomst in de

⁷³ VRB Adviesgroep (2016), De Wet DBA, de mogelijkheden en de ZZP BV, Utrecht, p. 26

⁷⁴ Overduin, C. (2015), Van VAR via BGL naar DBA = een slecht plan, WFR 2015/1408

⁷⁵ Overduin, C. (2015), Van VAR via BGL naar DBA = een slecht plan, WFR 2015/1408

⁷⁶ Kamerstukken II 2015/2016, 34036 nr. F

praktijk het meest voor komt. Gezien tussenkomst door de staatssecretaris niet buitenspel is gezet, moet alsnog getoetst worden of sprake is van deze fictieve dienstbetrekking middels een tussenkomstmodel.

In artikel 9 van het tussenkomstmodel is een bewijsvermoeden voor het ondernemerschap opgenomen. Dit is merkwaardig, gezien een modelovereenkomst in essentie alleen de vraag beantwoordt of sprake is van een dienstbetrekking. Ook is in artikel 9.2 een bepaling opgenomen waardoor het bewijsvermoeden van artikel 9.1 niet van toepassing hoeft te zijn. Hier wordt gespecificeerd dat een opdracht niet langer dan gebruikelijk mag duren wanneer de opdrachtnemer voor meer dan 70 procent zijn inkomen verdient via het bemiddelingsbureau. Wat precies onder “gebruikelijk” wordt verstaan en hoe een bemiddelingsbureau het totaal aan inkomsten van de opdrachtnemer kan bepalen, blijft onduidelijk. Dit kan leiden tot toenemende onzekerheid voor bemiddelingsbureaus en de vraag om met inlenende partijen verantwoordelijkheid te verdelen. Om naheffingsaanslagen te voorkomen is het belangrijk om als intermediair een duidelijk zzp-beleid te formuleren, zzp’ers binnen de organisatie goed in kaart te brengen en alle verantwoordelijkheden tussen zzp’ers en bemiddelingsbureaus verdeeld zijn.

2.5 Ontvangst door literatuurbronnen

In dit onderdeel zal worden bestudeerd hoe de Wet DBA door verschillende organisaties en het fiscale vakgebied ontvangen is. Zo kan objectief worden onderzocht welke oplossingen de Wet DBA biedt voor de tekortkomingen van het VAR-systeem. Zo oordeelt Overduin dat de Wet DBA een schijnoplossing is voor de VAR-systematiek.⁷⁷ Reden hiervoor is dat de zeer strenge handhaving vooral een negatieve invloed zal hebben op de inhuur van zzp’ers. De kans op een naheffingsaanslag voor opdrachtgevers is significant en kan tot een grote hoogte reiken. Eveneens kan een correctie gevolgen hebben op het gebied van arbeidsrecht, zoals het doorbetalen bij ziekte. De wet biedt ook geen vereenvoudiging voor de omgang met intermediairs, gezien nog veel onzekerheden bestaan rondom het tussenkomstmodel. Het huidige systeem zal ervoor zorgen dat er een zekere mate van terughoudendheid zal ontstaan in het inhuren van zzp’ers. De echte oorzaak van schijnzelfstandigheid moet volgens Overduin gevonden worden bij een gebrek aan handhaving door de Belastingdienst. Verder moeten de verschillen in fiscale behandeling tussen ondernemer en werknemer verkleind worden om zodoende een neutrale arbeidsmarkt te creëren. Om zijn argument te bekrachtigen gebruikt hij het advies van de Raad van State om deze verschillen terug te dringen.⁷⁸ Hierbij wordt als mogelijkheid de afschaffing van de zelfstandigenaftrek genoemd. Tot slot merkt Overduin op dat de nadelen van schijnzelfstandigheid niet op wegen tegen de voordelen van de

⁷⁷ Overduin, C. (2015), Van VAR via BGL naar DBA = een slecht plan, WFR 2015/1408

⁷⁸ Zie ook *Kamerstukken II*, 2014/15, 34300, nr. 3

vrijwarende werking van de VAR, gezien voor ondernemend Nederland zekerheid van cruciaal belang is. Overduin komt tot de conclusie dat de introductie van de Wet DBA grote economische gevolgen zal hebben voor (ondernemend) Nederland.

Ook de commissie Boot oordeelt dat de Wet DBA verder moet worden aangepast en dat de implementatiefase verlengd moet worden.⁷⁹ In opdracht van de staatssecretaris heeft de commissie de Wet DBA geëvalueerd en een aantal aanbevelingen voor deze wet in kaart gebracht. Voor dit onderzoek zijn 150 beoordeelde overeenkomsten opnieuw beoordeeld om de juistheid van het oordeel van een inspecteur te controleren. Zo blijkt dat individuele overeenkomsten over het geheel strenger worden beoordeeld dan algemene modelovereenkomsten.

Bij individuele overeenkomsten is echter meer informatie beschikbaar dan in het geval van de algemene modelovereenkomsten. Dit zorgt ervoor dat voor de algemene en sectorale modelovereenkomsten de uitslag van de inspecteur bij meer informatie anders had kunnen zijn. Ook voor toetsing achteraf blijkt het systeem mankementen te bevatten. Dit komt omdat er geen duidelijk toetsingskader bestaat voor het ontbreken van een gezagsverhouding. Hetzelfde geldt ook voor het begrip “vrije vervanging”. Hierdoor kan alsnog voor de opdrachtgever onzekerheid bestaan omtrent de arbeidsrelatie. Hierdoor kunnen opdrachtgevers alsnog terughoudend zijn in het aannemen van zzp’ers. De commissie stelt een versoepeling voor van de gevolgen van het niet conform de modelovereenkomst handelen. Wanneer achteraf sprake is van een dienstbetrekking is het vanwege de rechtszekerheid verstandiger beide partijen alleen voor toekomstige situaties in de heffing te betrekken. Een andere oplossing om meer duidelijkheid te verschaffen is het uitgeven van een beleidsbesluit.⁸⁰ Uit het arrest Groen/Schroevens blijkt dat een zogeheten “holistische” benadering gehanteerd moet worden. Dit houdt in dat naar alle feiten en omstandigheden gekeken moet worden om een oordeel te geven, waarbij niet één indicatie doorslaggevend is. De commissie heeft in haar rapport verscheidene pro –en contra-indicatoren beschreven die van toepassing kunnen zijn bij het dienstbetrekkingsvraagstuk. In een beleidsbesluit kunnen deze indicatoren uitvoerig worden beschreven, alsmede de fiscale gevolgen van het niet nakomen van de Wet DBA. Verder geeft de commissie Boot kritiek op opting-out mogelijkheid voor gelijkgestelden en thuiswerkers, terwijl deze mogelijkheid niet bestaat voor bijvoorbeeld tussenkomst.⁸¹ Wel geeft de commissie Boot aan niet dit systeem in zijn geheel af te schrijven, maar dat een aantal elementen van het systeem heroverwogen moeten worden.

⁷⁹ Rijksoverheid (2016). Tweede Voortgangsrapportage: rapport commissie Boot, Den Haag, p. 4-7

⁸⁰ Said, S. (2017). Verdere regulering onder de Wet Deregulering beoordeling arbeidsrelaties, TRA 2017/37

⁸¹ Rijksoverheid (2016). Tweede Voortgangsrapportage: rapport commissie Boot, Den Haag, p. 6

Ook Werger laat zich kritisch uit over de Wet DBA. Met de introductie van de Wet DBA belandt ondernemend Nederland in de situatie vóór 2005, toen de vrijwarende werking van de VAR-WUO en VAR-DGA nog niet van toepassing was.⁸² Om schijnzelfstandigheid te bestrijden moet de aandacht gevestigd worden op een effectievere handhaving. De Wet DBA zal ertoe leiden dat opdrachtgevers er streng op moeten toezien dat er daadwerkelijk geen sprake is van een dienstbetrekking. Het gewenste effect van de Wet DBA zal uitblijven en plaatsmaken voor onzekerheid bij opdrachtgevers. Daarom kan worden beargumenteerd dat de Wet DBA geen verbetering, maar juist een verslechtering is ten opzichte van het VAR-systeem. In zijn tweede publicatie gaat hij nader in op de Wet DBA. Zo stelt Werger dat het gebruik van algemene modelovereenkomsten waarbij slechts één element van een dienstbetrekking ontbreekt niet toereikend genoeg kan zijn, gezien de holistische benadering toegepast moet worden. Ook vraagt Werger zich af in hoeverre de vrij in te vullen elementen in deze modelovereenkomsten in tegenstrijdigheid zijn met de geel gemarkeerde onderdelen.. Uiteindelijk concludeert hij dat de opdrachtgever zijn zekerheid verliest en daarom door de invoering van de Wet DBA erop achteruit gaat.

2.6 Deelconclusie 2

Sinds 1 mei 2016 is de Wet DBA in werking getreden en is de VAR-verklaring vervangen. Met de Wet DBA kan een opdrachtgever en opdrachtnemer zekerheid krijgen door een modelovereenkomst in te vullen. Deze modelovereenkomst schetst de toekomstige feitelijke omstandigheden. Door deze overeenkomst voor te leggen aan de Belastingdienst krijgen opdrachtnemer en opdrachtgever een oordeel omtrent de vraag of sprake is van een dienstbetrekking. Wanneer sprake is van een dienstbetrekking moeten loonheffingen en premies worden ingehouden. Indien dit niet het geval is, hoeft de opdrachtgever geen loonheffingen en premies in te houden. Daarmee tracht de Wet DBA vooraf zekerheid te verschaffen omtrent de kwalificatie van de opdrachtnemer.

Wanneer de opdrachtnemer vervolgens tijdens zijn opdracht niet conform de modelovereenkomst handelt, kan er alsnog sprake zijn van een dienstbetrekking. In dat geval geldt dat een naheffingsaanslag wordt opgelegd. Het wezenlijke verschil met het VAR-systeem is dat de vrijwarende werking van de VAR-WUO of VAR-DGA verleden tijd is onder de Wet DBA. Dit betekent dat de opdrachtgever mede verantwoordelijk is voor een juiste kwalificatie van een dienstbetrekking. Zo hoopt de staatssecretaris niet alleen op strenger toezicht door opdrachtgevers zelf, maar ook op een effectievere handhaving. Voor de opdrachtnemers geldt dat weinig verandert, afgezien van het feit dat zij verzekerd zijn voor de werknemersverzekeringen wanneer achteraf wordt vastgesteld dat zij werknemers zijn. Voor intermediairs lijkt de Wet DBA geen verbetering. De modelovereenkomsten

⁸² Stevens, L.G.M., Werger, F.M. (2015). Belastinghervorming door lastenverlichting op arbeid, WFR 2015/840

staan gepubliceerd op de website van de Belastingdienst en bestaan uit drie soorten: algemene overeenkomsten, individuele overeenkomsten en sectorspecifieke overeenkomsten.

Vooralsnog heeft de Wet DBA niet tot het gewenste effect geleid. Criticasters benadrukken vooral dat dit niet de juiste manier is om schijnzelfstandigheid te bestrijden. Overduin beoordeelt het systeem onduidelijkheid en forse fiscale gevolgen voor opdrachtgevers met zich meebrengen. Werger merkt op dat Nederland met de introductie van de Wet DBA tot gevolg heeft dat opdrachtgevers zich wederom in onzekerheid bevinden, net als vóór het VAR-systeem. De Wet DBA is daarom alles behalve een verbetering. Ook de commissie Boot uit kritiek op de Wet DBA. Onduidelijkheid omtrent het toetsingskader en mankementen in het systeem van beoordeling leiden ertoe dat de commissie moet oordelen dat de Wet DBA aan verbetering toe is. De onduidelijkheid en het risico op forse naheffingen heeft ertoe geleid dat opdrachtgevers het minder aantrekkelijk vinden om zzp'ers in te huren.

Hoofdstuk 3

3.1 Algemeen

In de voorgaande hoofdstukken is stilgestaan bij de totstandkoming van het VAR-systeem en de Wet DBA. De wet DBA moest het probleem van schijnzekerheid oplossen en leiden tot een verbetering van de rechtspositie van de opdrachtnemer. In een brief aan de Tweede Kamer informeert de staatssecretaris van Financiën dat de wet DBA tot juli 2018 is opgeschort. Reden hiervoor is om zzp'ers er opdrachtgevers meer tijd te geven om zich aan deze wet aan te passen.⁸³ In dit onderdeel komen daarom mogelijke verbeterpunten van het huidige stelsel aan bod. Hierbij zal bij elke methode gekeken worden in hoeverre het de problemen van schijnzelfstandigheid oplost. Daarbij zal aandacht worden besteed aan onder andere de uitvoerbaarheid, maar ook in hoeverre de genoemde methode bijdraagt aan een verbeterde kwalificatie van de arbeidsrelatie. Tot slot zal antwoord gegeven worden op de deelvraag: *Wat zijn de mogelijke alternatieven of verbeterpunten van de Wet DBA?*

3.2 Knelpunten Wet DBA

De Wet DBA kent een tweetal knelpunten. Ten eerste kan de onduidelijkheid voor opdrachtgevers leiden tot negatieve effecten voor opdrachtnemers.⁸⁴ Opdrachtgevers genieten immers geen zekerheid meer die zij wel onder het VAR-systeem genoten. Hierdoor kunnen zij zich terughoudend opstellen in het aannemen van zzp'ers die wel aan de criteria voldoen. Dit kan ertoe leiden dat de invoering van de Wet DBA voor onnodig verlies van opdrachten leidt. Hierdoor kunnen kwalificerende zzp'ers nadelige effecten ondervinden op de arbeidsmarkt. Daarbij is het onduidelijk welk deel van het verlies aan opdrachten te wijten is aan de bestrijding van schijnzelfstandigheid.

Ten tweede leidt de onduidelijkheid omtrent de beoordeling van een arbeidsrelatie ook op maatschappelijk vlak vaak tot discussie.⁸⁵ Met het invoeren van de Wet DBA is de complexiteit van het beoordelen van een arbeidsrelatie niet verminderd. Reden hiervoor is dat begrippen zoals “gezagsverhouding” afhankelijk zijn van de samenhang tussen veel factoren. De holistische methode zorgt enerzijds voor een vrije invulling van dit begrip, anderzijds voor onduidelijkheid voor de betrokken partijen. Reden hiervoor is dat van een arbeidsrelatie pas beoordeeld kan worden wanneer alle feiten en omstandigheden bekend zijn. Gezien pas na het uitvoeren van de werkzaamheden alle feiten bekend zijn, kan moeilijk vooraf zekerheid worden gegeven. Om een eind te maken aan de onduidelijkheid die de opschorting met zich meebrengt, heeft een ambtelijke

⁸³ Kamerbrief staatssecretaris van Financiën aan voorzitter Tweede Kamer, *Verlenging opschorting handhaving in het kader van de Wet DBA*, 1 juni 2017, p. 1

⁸⁴ Rijksoverheid (2017). Onderzoek varianten kwalificatie arbeidsrelatie, Den Haag, p. 19-22

⁸⁵ Rijksoverheid (2017). Onderzoek varianten kwalificatie arbeidsrelatie, Den Haag, p. 22-25

werkgroep zich gebogen over mogelijke verbeteringen voor de Wet DBA. Hierbij is gekeken naar mogelijke verbeteringen voor de handhaving van de Wet DBA, maar ook naar aanpassingen van een aantal wettelijke criteria die een rol spelen bij de kwalificatie van een arbeidsrelatie.

3.3 Mogelijkheden verbetering handhaving

Ter verbetering van de handhaving en uitvoering van de Wet DBA zijn vier alternatieven bedacht.⁸⁶ Er wordt inhoudelijk ingegaan op iedere maatregel, waarna wordt besproken in hoeverre de maatregel schijnzelfstandigheid bestrijdt, rechtszekerheid verschaft voor opdrachtgevers en of de Belastingdienst genoeg handhavingsmogelijkheid blijft houden.

3.3.1 Onmiddellijke inwerkingtreding Wet DBA⁸⁷

Het eerste alternatief houdt in om op 1 januari 2018 de handhaving te starten en daarbij gebruik te maken van de aanbevelingen van de commissie Boot. Onder de aanbevelingen vallen het toevoegen van een bijsluiters bij algemene modelovereenkomsten, het maken van een beleidsbesluit en meer uitleg geven over wanneer geen modelovereenkomst nodig is. Door het uitvoeren van deze optie zou de onzekerheid bij opdrachtgevers blijven bestaan en worden de problemen die de Wet DBA met zich meebrengt niet opgelost. De verwachting is dat deze maatregel zal ondersteunen bij de bestrijding van schijnzelfstandigheid, maar zal rechtszekerheid niet kunnen worden behouden. Dit kan leiden tot blijvende terughoudendheid in het inhuren van zzp'ers. De start van de handhaving van de Wet DBA zou het evenwicht in verantwoordelijkheid tussen opdrachtgever en opdrachtnemer herstellen en daarmee de mogelijkheid tot handhaving voor de Belastingdienst vergroten. Zij kunnen immers ook bij de opdrachtgever corrigeren bij een onjuiste uitvoering van de modelovereenkomst.

3.3.2 Introductie van een webmodule⁸⁸

Het tweede alternatief om de uitvoering van de Wet DBA te verbeteren houdt het introduceren van een webmodule in. Zekerheid voor opdrachtgevers vooraf het aangaan van een arbeidsrelatie is cruciaal om de mate van terughoudendheid van opdrachtgevers terug te dringen. Met het introduceren van een webmodule kan op deze manier het beoordelingskader van de Belastingdienst duidelijk worden vastgelegd. Hierbij wordt gedacht aan een variant op de Employment Status Indicator (ESI), afkomstig uit het Verenigd Koninkrijk. De ESI geeft opdrachtgevers in het Verenigd Koninkrijk enige duidelijkheid omtrent de status van een arbeidsrelatie. Ook kunnen opdrachtgevers hier rechtszekerheid aan ontleen, zolang de feiten en omstandigheden hetzelfde zijn als hetgeen wat is ingevuld in de ESI. Ten opzichte van de wet BGL vertoont de ESI een tweetal verschillen. Ten eerste zal de opdrachtgever meer rechtszekerheid hebben omtrent de kwalificatie van de

⁸⁶ Rijksoverheid (2017). Onderzoek varianten kwalificatie arbeidsrelatie, Den Haag, p. 31

⁸⁷ Rijksoverheid (2017). Onderzoek varianten kwalificatie arbeidsrelatie, Den Haag, p. 32-33

⁸⁸ Rijksoverheid (2017). Onderzoek varianten kwalificatie arbeidsrelatie, Den Haag, p. 34-36

arbeidsrelatie. Voor de Belastingdienst blijft het nog mogelijk om bij de opdrachtgevers correcties aan te brengen, zodra de feiten afwijken van hetgeen in de webmodule gespecificeerd is. Een ander voordeel is dat de status uit een arbeidsrelatie voor meerdere opdrachtnemers gebruikt kan worden. Onder de Wet DBA is het voor gelijkgestelden en thuiswerkers niet meer nodig een ondernemerstoets te doen. Door voor de overige fictieve dienstbetrekking een beslisboom in het systeem op te nemen, kan alsnog de ondernemerstoets worden uitgevoerd.

Grote nadelen zijn de complexiteit van het ontwikkelen van een webmodule en de incidentele ontwikkelingskosten. Verwacht wordt dat het invoeren van een webmodule leidt tot een verkleining van de rechtsonzekerheid en het grijze gebied tussen werknemer –en ondernemerschap. Het is echter nog maar de vraag in hoeverre het oordeel van de webmodule aansluit bij de feiten en omstandigheden na het verrichten van de werkzaamheden. Het effect op schijnzelfstandigheid is afhankelijk van de mate waarin de Belastingdienst zal handhaven. Indien de Belastingdienst streng zal toezien op de naleving van de feiten en omstandigheden, kan een vermindering van schijnzelfstandigheid optreden.

3.3.3 Uitwerken van het alternatief door commissie Boot⁸⁹

In het derde alternatief wordt het voorstel van de commissie Boot verder uitgewerkt.⁹⁰ De commissie stelt in haar rapport voor dat partijen eerst doormiddel van een aantal indicatoren bepalen of een dienstbetrekking aanwezig is. De indicatoren kunnen vervolgens suggereren dat er geen sprake is van een dienstbetrekking. Dit leidt tot het gebruik van een modelovereenkomst. Naheffing blijft vervolgens voor de opdrachtgever uit wanneer conform deze modelovereenkomst wordt gehandeld en de indicatoren wijzen op ondernemerschap. Voor de eerste toetsing gelden de criteria zoals genoemd in het rapport van de commissie Boot: een minimaal tarief, een maximale tijdsduur en zijn type werkzaamheden. Een hoger tarief dan voor een gemiddelde werknemer duidt op een “onafhankelijke marktpositie”. Een maximale tijdsduur voorkomt een te grote afhankelijkheid met de opdrachtgever. Bij het type werkzaamheden kan gedacht worden aan werkzaamheden waar specifieke kennis voor nodig is, die niet behoren tot de kernactiviteiten van de onderneming van de opdrachtgever. Op grond van het vertrouwensbeginsel zouden twee manieren van handhaving mogelijk zijn. Voor de eerste variant geldt helemaal geen naheffing. In dit geval geven indicatoren en de modelovereenkomst aan dat er geen sprake is van een dienstbetrekking. In dit geval geldt dat de werkgever zijn werkwijze in de toekomst moet aanpassen. Een andere mogelijkheid is wel naheffing, maar alleen voor de premies werknemersverzekeringen en bijdrage zorgverzekeringswet.

⁸⁹ Rijksoverheid (2017). Onderzoek varianten kwalificatie arbeidsrelatie, Den Haag, p. 37-40

⁹⁰ Rijksoverheid (2016). Tweede Voortgangsrapportage: rapport commissie Boot, Den Haag, p. 31

Hoewel de maatregel wel uit te voeren is, kan de Belastingdienst veel moeite ondervinden met de handhaving van dit stelsel. In een overeenkomst kunnen beide partijen de tijdsduur en het uurtarief zodanig overeenkomen dat het voldoet aan de eerste twee indicatoren. Voor de tijdsduur van de overeenkomst moeten maatregelen worden getroffen tegen het achtereenvolgend voor dezelfde opdrachtgever werken en het werken via meerdere bv's voor dezelfde opdrachtgever. Ook kan het vooraf het aangaan van een opdracht onduidelijk zijn hoeveel uur aan de opdracht besteed gaat worden. Tevens kan nog onduidelijkheid bestaan over wat onder kernactiviteiten van een onderneming wordt beschouwd. Verder is het ook nog maar de vraag of een absoluut of relatief uurtarief gebruikt moet worden en of de gekozen grenzen goed aansluiten bij de realiteit. Daarmee wordt duidelijk dat de Belastingdienst veel tijd zal moeten besteden aan de handhaving van dit systeem. Opdrachtgevers kunnen ten opzichte van de nuloptie meer rechtszekerheid ontlenen aan een modelovereenkomst. Wederom zal het effect op schijnzelfstandigheid hier afhankelijk zijn van de mate van handhaving. Ook is het belangrijk dat de voorwaarden voor het ontbreken zo duidelijk mogelijk worden ingevuld, om belastingontwijkend gedrag niet aan te moedigen.

3.3.4 Rechtsvermoeden voor ontbreken dienstbetrekking⁹¹

Voor het vierde alternatief wordt een rechtsvermoeden voorgesteld. Indien een arbeidsrelatie aan een drietal criteria voldoet, is er geen sprake van een dienstbetrekking en blijft naheffing ook achterwege. Dit zijn cumulatieve criteria voorgesteld door de commissie Boot (zie het derde alternatief). Indien achteraf sprake is van een dienstbetrekking kan niet met terugwerkende kracht worden nageheven, maar zal de werkgever in de toekomst wel loonbelasting en premies moeten inhouden en afdragen. Het achterwege laten van naheffing geniet de voorkeur ten opzichte van naheffing op alleen premies werknemersverzekeringen en premies ZvW, omdat de opdrachtgever dan nog risico ondervindt. Omdat de voorwaarden een cumulatief karakter kennen, is de kans groot dat een dienstbetrekking wordt uitgesloten. Alleen in die gevallen waar achteraf blijkt dat niet volgens deze drie criteria werd gewerkt, kan er worden nageheven. Deze maatregel is vooral bedoeld voor de gevallen waar overduidelijk sprake is van het ontbreken van een dienstbetrekking. Hierbij wordt dus de holistische methode losgelaten. Door dit rechtsvermoeden wordt de rechtszekerheid van opdrachtgevers behouden. Met deze maatregel kan tevens de terughoudendheid van opdrachtgevers om zzp'ers in te huren worden verminderd.

Het effect op schijnzelfstandigheid en handhaafbaarheid van deze maatregel voor de Belastingdienst is wederom afhankelijk van de invulling van de criteria. Streng toezicht leidt aan de ene kant tot een heldere lijn tussen werknemer en ondernemer, maar kan aan de andere kant leiden tot meer

⁹¹ Rijksoverheid (2017). Onderzoek varianten kwalificatie arbeidsrelatie, Den Haag, p. 41-47

rechtsonzekerheid. In het algemeen zal worden verwacht dat bij een intensieve vorm van handhaving en de juiste invulling van de criteria schijnzelfstandigheid zal worden verminderd. Voor een juiste invulling van deze criteria moeten dezelfde overwegingen worden gemaakt als bij de derde optie. Net als bij de derde variant heerst er onzekerheid over de (juiste) invulling van deze criteria. Voor de arbeidsmarkt kan deze maatregel tot gevolg hebben dat vaker met zzp'ers gewerkt wordt, gezien het rechtsvermoeden leidt tot geen naheffing. Ook kan een negatief effect optreden voor het sociale zekerheidsstelsel. Indien deze belastingplichtigen ondernemerschap zullen verkiezen boven werknemerschap, kan dit voor lagere uitkeringen voor verzekerden of een verhoging in de premies voor de werkgever zorgen. Deze maatregel wordt verwacht handhaafbaar te zijn door de Belastingdienst zolang de criteria van het rechtsvermoeden duidelijk geformuleerd zijn. Voor de opdrachtgever kan het nog steeds onduidelijk zijn of sprake is van een dienstbetrekking wanneer niet wordt voldaan aan de voorwaarden voor het ontbreken van een dienstbetrekking. In dat geval kan dit nadere invulling worden gegeven door het gebruik van een modelovereenkomst of ontwikkelen van een webmodule.

3.4 Alternatieven verbetering begrip dienstbetrekking⁹²

Door duidelijke grenzen te stellen voor ondernemerschap, kan de terughoudendheid van opdrachtgevers om kwalificerende zzp'ers aan te nemen worden teruggedrongen. Een andere optie is om de wettelijke criteria voor de aanwezigheid van een dienstbetrekking aan te passen of te verbeteren. Hierin heeft de werkgroep zich ook verdiept. Voor het tweede knelpunt zijn zes alternatieven bedacht die bijdragen aan het verbeteren van de wettelijke voorwaarden voor een dienstbetrekking.

3.4.1 Aanpassing van de voorwaarde om persoonlijk arbeid te verrichten⁹³

Het eerste alternatief betreft een aanpassing in de voorwaarde om persoonlijk arbeid te verrichten. Voor de aanwezigheid van een dienstbetrekking moet volgens het huidige recht persoonlijk arbeid worden verricht. Zonder het verrichten van persoonlijke arbeid kan van het ontbreken van een dienstbetrekking worden uitgegaan. Zoals de commissie Boot aangeeft is dit in strijd met de holistische benadering en komt het niet overeen met de jurisprudentie omtrent dit onderwerp.⁹⁴ Door het uitvoeren van deze maatregel zal niet worden gekeken naar *de verplichting* om arbeid te verrichten, maar of er in een bepaalde situatie ook daadwerkelijk arbeid wordt verricht. Onder de huidige wet –en regelgeving zal de Belastingdienst eerst moeten bewijzen dat de opdrachtnemer verplicht was persoonlijk arbeid te verrichten. Door het aanpassen van dit criterium wordt het voor

⁹² Rijksoverheid (2017). Onderzoek varianten kwalificatie arbeidsrelatie, Den Haag, p. 47

⁹³ Rijksoverheid (2017). Onderzoek varianten kwalificatie arbeidsrelatie, Den Haag, p. 48-50

⁹⁴ Rijksoverheid (2016). Tweede Voortgangsrapportage: rapport commissie Boot, Den Haag, p. 31, zie ook ECLI:NL:HR:2012:BU8926

de fiscus makkelijker om schijnconstructies te bestrijden. Hiermee kan schijnzelfstandigheid dus beter worden bestreden. Hoewel de handhavingsmogelijkheden gelijk blijven in vergelijking tot de nuloptie, moet de Belastingdienst veel intensiever controleren of sprake is van een feitelijke verrichting van persoonlijke arbeid. Een ander nadeel van dit alternatief is dat het voor opdrachtgevers moeilijker wordt om de kwalificatie van de arbeidsrelatie te bepalen. Daarmee treedt geen verbetering op van de rechtszekerheid voor opdrachtgevers in vergelijking tot het VAR-systeem en de nuloptie. Als de opdrachtnemer immers persoonlijk arbeid verricht heeft, kan alsnog sprake zijn van een dienstbetrekking. De verwachting is dat vooral de lagere klassen binnen de arbeidsmarkt voordeel hiervan zullen ondervinden door een verbetering in hun onderhandelingspositie. Een verandering in de definitie van een dienstbetrekking voor de Wet op loonbelasting 1964 en de werknemersverzekeringen wordt door het uitvoeren van deze maatregel noodzakelijk.

3.4.2 Dienstbetrekkingseis instellen voor specifieke sectoren⁹⁵

Het tweede alternatief houdt in dat ieder werkend persoon in een bepaalde sector met een specifieke functie onder een arbeidsovereenkomst gaat werken. Deze eis zal vooral worden toegepast in sectoren waar het verschil in belastingdruk tussen ondernemers en werknemers hoog is. Zo wordt in deze sector een “level playing field” gecreëerd op het gebied van loonkosten en arbeidsomstandigheden. Zo is in het wegvervoer een dienstbetrekking verplicht voor bestuurders van zwaardere vrachtwagens. Voor een goede uitvoering van deze maatregel moeten heldere voorwaarden worden gesteld voor de specifieke functies. Theoretisch gezien is het mogelijk dat deze maatregel schijnzelfstandigheid kan bestrijden, maar problemen in de afbakening kunnen ervoor zorgen dat het desgewenste resultaat uit blijft. Zo kunnen functies een andere inhoud krijgen en kunnen werkgevers ook zzp'ers vanuit het buitenland inhuren, die niet aan de sectorale eis hoeven te voldoen. Een ander groot gevaar is dat de politiek in de toekomst een grote rol kan spelen in het beïnvloeden van het ondernemingsklimaat. Ook kunnen werkgevers geneigd zijn andere functies te ontwerpen om deze eis te omzeilen. Voor werkgevers ontstaat met deze maatregel wel duidelijkheid omtrent de inhoudingsplicht van opdrachtnemers. Indien deze maatregel wordt doorgevoerd kan het leiden tot hogere loonkosten in deze sectoren, gezien meer mensen als werknemer gaan werken. Ook kan het voor buitenlandse ondernemers aantrekkelijker worden om werkzaam te worden in Nederland, terwijl zij gevestigd blijven in het buitenland. Indien Nederland dit wil tegengaan, kan dit leiden tot Europeesrechtelijke conflicten. Op het gebied van handhaving is deze maatregel uitvoerbaar, gezien relatief eenvoudig beoordeeld kan worden of een persoon met een bepaalde functie als werknemer kwalificeert.

⁹⁵ Rijksoverheid (2017). Onderzoek varianten kwalificatie arbeidsrelatie, Den Haag, p. 51-53

3.4.3 Opt-out mogelijkheid voor hogere inkomensklassen⁹⁶

Voor het derde alternatief wordt een keuzeregeling voorgesteld voor werknemers die aan bepaalde criteria voldoen. Met deze maatregel wordt bereikt dat werknemers met een hoog inkomen en meer onafhankelijkheid niet geneigd zijn om te kiezen voor het ondernemerschap. Ook voor deze maatregel moeten er objectieve criteria worden gehanteerd bij het bepalen of een belastingplichtige van deze keuzeregeling gebruik mag maken. Hierbij kan wederom gedacht worden aan de voorwaarden die de commissie Boot gesteld heeft. Bij het gebruik van dergelijke criteria is de kans op ontwijkend gedrag groot. Wederom moet de Belastingdienst bij het implementeren van deze maatregel intensiever handhaven om te toetsen of ook daadwerkelijk aan deze criteria zijn voldaan. Een ander belangrijk probleem is dat beide partijen vlak voor het einde van een arbeidsrelatie een nieuwe overeenkomst kunnen tekenen die de werknemer wel in staat stelt om gebruik te maken van de werknemersverzekeringen. De uitvoeringskosten van de Belastingdienst zullen toenemen. Ook zal deze maatregel effect hebben op het sociale stelsel, gezien vooral werknemers met hoge inkomens gebruik kunnen maken van deze regeling. Dit leidt daarom wellicht tot een negatief effect op de opbrengsten van het sociale zekerheidsstelsel. Het gevolg is dat overgebleven werknemers en werkgevers alsnog moeten opdraaien voor deze kosten. Door het uitvoeren van een dergelijke maatregel kan de rechtszekerheid van beide partijen vergroot worden. Wanneer het onduidelijk is of sprake is van ondernemerschap, kan gekozen worden voor deze regeling, die voorziet in een vrijwaring van de afdracht van premies en loonheffingen. Door het verkleinen van de fiscale verschillen tussen ondernemers en werknemers, kunnen werknemers in betere mate concurreren op de arbeidsmarkt.

3.4.4 Het introduceren van een ondernemersverklaring⁹⁷

Voor het vierde alternatief is een ondernemersverklaring voorgesteld. Deze ondernemersverklaring wordt alleen onder strikte voorwaarden toegediend aan belastingplichtigen die zeker als ondernemer beschouwd kunnen worden. Indien de opdrachtnemer deze verklaring verkregen heeft, kan de opdrachtgever een vrijwaring krijgen voor eventuele naheffing. Indien een belastingplichtige niet voldoet aan de genoemde criteria kan gebruik worden gemaakt van een modelovereenkomst. Door het verstrekken van een ondernemersverklaring kunnen “zekere” ondernemers geen last vinden van de terughoudendheid van opdrachtgevers. Om een ondernemersverklaring te verkrijgen, moeten aan vijf strikte criteria voldaan worden. De ondernemer moet ten eerste in de Kamer van Koophandel ingeschreven staan met een geldig BTW-nummer. Ook moet de ondernemer in de afgelopen drie jaren aan het uren criterium hebben voldaan en minimaal drie opdrachtgevers hebben

⁹⁶ Rijksoverheid (2017). Onderzoek varianten kwalificatie arbeidsrelatie, Den Haag, p. 54-56

⁹⁷ Rijksoverheid (2017). Onderzoek varianten kwalificatie arbeidsrelatie, Den Haag, p. 61-65

per jaar met een minimumomzet. Tot slot moet de ondernemer ondernemersrisico lopen en zelfstandig zijn werk kunnen uitvoeren. Om schijnzelfstandigheid te voorkomen, gelden nog een aanvullende voorwaarden. Zo mag de opdrachtnemer deze verklaring voor een bepaalde tijdsperiode niet gebruiken bij eerdere werkgevers en heeft de ondernemersverklaring alleen betrekking op de daarin gespecificeerde omstandigheden. Indien de ondernemer onterecht een ondernemersverklaring blijkt te hebben, kunnen daar zware gevolgen aan worden ontleend. De naheffing vindt bij de opdrachtnemer plaats en mag gedurende vijf volgende jaren geen verklaring meer aanvragen. Een nadeel van een dergelijk systeem is dat de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst toenemen. Reden hiervoor zijn de vele strikte criteria waaraan de fiscus moet toetsen en de verwachte hoeveelheid aanvragen. Middels deze maatregel wordt onzekerheid voor opdrachtgevers jegens zzp'ers verminderd. Het inhuren van een zzp'er met een ondernemersverklaring leidt immers tot vrijwaring voor de opdrachtgever. Een mogelijk ander effect is dat opdrachtgevers het aannemen van ondernemers zonder ondernemersverklaring nog minder aantrekkelijk zullen vinden. Bij het aannemen van deze ondernemers zijn zij immers niet gevrijwaard van eventuele naheffing. Zo kunnen ondernemer die werken met modelovereenkomsten een negatief effect ondervinden van deze regeling. Ook zullen duidelijke grenzen gesteld moeten worden aan de (objectieve) criteria die de fiscus voor het afgeven van een ondernemersverklaring zal gebruiken.

Doormiddel van het uitvoeren van deze maatregel zal de Belastingdienst kunnen handhaven op zowel opdrachtgevers en opdrachtnemers wanneer er wordt gewerkt met een modelovereenkomst. Dit vergroot de handhavingsmogelijkheden voor deze groep. Doormiddel van de vele voorwaarden die gelden voor de groep zzp'ers die een ondernemersverklaring heeft bemachtigd, zal de mate van schijnzelfstandigheid hier relatief kleiner zijn. Daarmee kan deze maatregel bijdragen in de bestrijding van schijnzelfstandigheid.

3.4.5 Verlaging verschillen in beloning voor werknemers en opdrachtnemers⁹⁸

Het vijfde alternatief ziet op de verschillen in beloning tussen werknemer en werkgever bij eenzelfde organisatie. Met het uitvoeren van deze maatregel wordt het kostenvoordeel teruggebracht en de positie van de werknemer ten opzichte van de ondernemer verbeterd. De bruto beloning van een opdrachtnemer is dan even hoog als een werknemer. Deze maatregel kent echter veel nadelen. Om dit alternatief toe te passen moet de beloning van een ondernemer getoetst moeten worden aan dat van een werknemer met eenzelfde functie. Wat precies onder eenzelfde functie wordt geschaard is

⁹⁸ Rijksoverheid (2017). Onderzoek varianten kwalificatie arbeidsrelatie, Den Haag, p. 66-68

lastig te bepalen. Bij een kleine verandering in het takenpakket van de ondernemer of werknemer kan dan geen sprake meer zijn van eenzelfde functie. Daarom is deze maatregel gevoelig voor ontwijking. Een ander nadeel is dat de maatregel in strijd kan zijn met het Europees recht. Het stellen van minimumbeloning voor ondernemers kan leiden tot een discriminatie of belemmering van de vrije verkeersbepalingen. Er moet getoetst worden of sprake is van een rechtvaardigingsgrond en of de maatregel proportioneel en noodzakelijk is. Ook moet een regeling getroffen worden voor wanneer buitenlandse zzp'ers hun diensten aanbieden in Nederland, wat ook kan leiden tot een Europeesrechtelijke kwestie. De verwachting is dat bij implementatie van een dergelijke maatregel het aantal zelfstandigen afneemt, gezien de ondernemer voor dezelfde beloning meer risico loopt dan een werknemer.

Het uitvoeren van deze optie zou leiden tot een verkleining van het verschil in beloning tussen werknemer en ondernemer, maar draagt niet bij aan een verduidelijking van de arbeidsrechtelijke kwalificatie van een zzp'er. Mijns inziens zal de onduidelijkheid onder opdrachtgevers bij het implementeren van deze maatregel niet verminderen. Reden hiervoor is dat het uit praktisch oogpunt moeilijk is om bepalen welke functies als gelijke worden beschouwd. Het hebben van een licht veranderd takenpakket kan immers leiden tot een andere functie. Het ontwikkelen van een maatregel die de verschillen tussen werknemers en ondernemers verkleint, zou hier de voorkeur verdienen op de bovengenoemde maatregel. Door bijvoorbeeld ondernemers verplicht verzekeringsplichtig te maken bij een particuliere verzekeraar kan het fiscale verschil tussen ondernemers en werknemers verminderd worden. Behalve een collectieve *arbeidsverzekering*, kunnen aanvullende voorwaarden voor de zelfstandigenaftrek of een gehele afschaffing ervan uitkomst kunnen bieden.

3.4.6 Re-introduceren van bepaalde fictieve dienstbetrekkingen⁹⁹

Onder de Wet DBA zijn fictieve dienstbetrekkingen voor gelijkgestelden en thuiswerkers uit te sluiten doormiddel van een modelovereenkomst. Bij het implementeren van deze optie worden de fictieve dienstbetrekkingen voor deze groepen terug in het leven geroepen. Wanneer aan de cumulatieve criteria van gelijkgestelden en thuiswerkers wordt voldaan, geldt dat voor de opdrachtgever sprake is van inhoudingsplicht. Wanneer arbeid als ondernemer wordt verricht kan in dit geval uitsluiting gekregen worden voor de loonheffing en werknemersverzekeringen. Toetsing vindt achteraf plaats. Toepassing van deze maatregel kent slecht een onderdeel van de zzp'ers, namelijk degenen die voldoen aan de objectieve criteria van de gelijkgestelden en thuiswerkers. Zekerheid is niet meer gegarandeerd bij invoering van deze maatregel. Hiermee wordt de rechtszekerheid van

⁹⁹ Rijksoverheid (2017). Onderzoek varianten kwalificatie arbeidsrelatie, Den Haag, p. 57-60

opdrachtgevers verslechterd, omdat zekerheid vooraf kwijt zijn. In dit geval moet de Belastingdienst vaker voor deze specifieke groep achteraf toetsen of sprake is van ondernemerschap, wat dus leidt tot een intensivering van controle. De effecten van schijnzelfstandigheid worden niet nader voor deze maatregel besproken.

3.5 Deelconclusie 3

De handhaving van de WDBA is echter na een jaar nog niet van kracht gegaan. Reden hiervoor is dat de Wet DBA worstelt met twee belangrijke uitvoeringsproblemen. Zo kan de Wet DBA negatieve gevolgen hebben voor kwalificerende zzp'ers, omdat de opdrachtgevers terughoudend zijn in het inhuren van zelfstandigen. Een ander probleem is dat het beoordelingskader voor de kwalificatie van een arbeidsrelatie te complex en onduidelijk is voor zowel opdrachtgevers en opdrachtnemers. Deze knelpunten kunnen worden opgelost door enerzijds de handhaving en uitvoering van het beoordelingsproces te verbeteren of anderzijds de wettelijke voorwaarden met betrekking tot de kwalificatie van een arbeidsrelatie aan te passen.

Om het beoordelingsproces duidelijker te maken voor opdrachtgevers en opdrachtnemers zijn in dit onderdeel vier maatregelen besproken. Bij het uitvoeren van de eerste maatregel begint de handhaving van de Wet DBA vanaf 1 januari 2018 en worden de aanbevelingen van de commissie Boot uitgevoerd. Het tweede alternatief is het ontwikkelen van een webmodule. Deze webmodule zal vervolgens worden ingevuld door opdrachtgevers en hen duidelijkheid verschaffen omtrent de status van een arbeidsrelatie. Het derde alternatief wijst op het opstellen van een aantal indicatoren voor ondernemerschap. Indien een belastingplichtige niet voldoet aan de indicatoren, moet alsnog via een modelovereenkomst worden gewerkt. Het vierde alternatief creëert een rechtsvermoeden waaraan de opdrachtgever rechten kan ontleen, indien conform de voorwaarden is gewerkt. In mijn optiek geniet het implementeren van een rechtsvermoeden met een vereenvoudigde webmodule als ondersteuning (optie 4) de voorkeur. Het loslaten van de holistische benadering draagt niet alleen bij aan de wens van de staatssecretaris om een vereenvoudiging van de kwalificatie van een arbeidsrelatie, maar sluit ook het meest aan op de toetsingscriteria van dit onderdeel. Niet alleen behouden beide partijen rechtszekerheid, ook kan bij een juiste invulling van de criteria in substantiële mate schijnzelfstandigheid worden bestreden. Doormiddel van het implementeren wordt het voor de Belastingdienst ook relatief eenvoudiger om haar focus te verleggen naar toetsing achteraf.

Voor het aanpassen van de wettelijke voorwaarden zijn in dit onderdeel zes alternatieven besproken. Het eerste alternatief betreft de aanpassing van de verplichting om arbeid te verrichten naar het feitelijk verrichten van persoonlijke arbeid. Het tweede alternatief is het instellen van een eis om in

een sector voor een specifieke functie iedere belastingplichtige als werknemer te beoordelen. Het derde alternatief is lastenverlichting voor werknemers in hogere inkomensklassen, doormiddel van het implementeren van een keuzeregeling. Het vierde alternatief is het creëren van een ondernemersverklaring die ziet op “zekere” ondernemers en een modelovereenkomst voor twijfelgevallen. Het vijfde alternatief ziet op het verkleinen van de verschillen tussen werknemers en ondernemers door te eisen dat voor eenzelfde functie beide personen dezelfde brutobeloning verkrijgen. Met het zesde en laatste alternatief worden de fictieve dienstbetrekkingen voor gelijkgestelden en thuiswerkers terug gebracht en wordt achteraf getoetst of al dan niet sprake is geweest van ondernemerschap. Mijns inziens is het verstandiger om de focus te verplaatsen naar een maatregel die de fiscale verschillen tussen ondernemers en werknemers verkleint . De bovenstaande maatregelen kunnen weliswaar zorgen voor een vermindering van schijnzelfstandigheid, maar door het wegnemen van de financiële impuls zullen schijnzelfstandigen minder geneigd zijn schijnconstructies op te zetten. Daarmee wordt het probleem aan de basis aangepakt en tegelijkertijd de budgettaire lasten niet onevenredig verzwaard.

Conclusie

In de voorafgaande onderdelen is stilgestaan bij het VAR-systeem, de Wet DBA en mogelijke toekomstige uitwerkingen hiervan. In de eerste deelvraag is de totstandkoming, werking en problematiek rondom het VAR-systeem besproken. Hierbij is onder andere ingegaan op schijnzelfstandigheid en het ontbreken van een zzp-begrip in de nationale wet. In de tweede deelvraag is de werking van de Wet DBA besproken. Daarbij is ook ingegaan op de rechtsgevolgen van de Wet DBA voor belanghebbende partijen en hoe de Wet DBA is ontvangen door literatuurbronnen. Tot slot is in de derde deelvraag stilgestaan bij de verschillende mogelijke verbeterpunten van de Wet DBA. Daarbij is getoetst in hoeverre deze uitwerkingen een verbetering zijn ten opzichte van het VAR-systeem. Hierbij is gekeken in hoeverre deze maatregelen schijnzelfstandigheid bestrijden, rechtszekerheid bieden voor opdrachtgevers en in hoeverre de Belastingdienst niet wordt belemmerd in haar mogelijkheden tot handhaving.

In dit hoofdstuk zal ik mijn bevindingen presenteren met een eventuele aanbeveling voor een vervolgonderzoek. Hierbij zal kort het concluderende antwoord van elke deelvraag de revue passeren waarna een antwoord volgt op de centrale vraag. De centrale vraag luidt als volgt:

In hoeverre is de Wet DBA een verbetering ten opzichte van het VAR-systeem, wanneer getracht wordt schijnzelfstandigheid tegen te gaan en rechtszekerheid voor opdrachtgevers omtrent een arbeidsrelatie te behouden?

- 1. Hoe worden zelfstandigen zonder personeel fiscaal behandeld vóór de invoering van de Wet DBA?*

Met de introductie van de VAR-verklaring werd getracht om de inhoudingsplicht voor beloningen van opdrachtnemers te verduidelijken. Dit werd later uitgebreid met de Wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR, waarmee opdrachtgevers gevrijwaard werden van eventuele naheffingen. In essentie waren er vier soorten VAR, namelijk de VAR-WUO, VAR-LOON, VAR-WUO en VAR-DGA. De vrijwarende werking opdrachtgevers gold voor de verklaringen VAR-WUO en VAR-DGA en leverde een gunstige positie voor de opdrachtgevers. Voor de opdrachtnemer moest achteraf getoetst worden tijdens de arbeidsrelatie ook daadwerkelijk sprake was van ondernemerschap. Door het complexe karakter van deze beoordeling en het gebrek aan handhaving door de Belastingdienst werd het belastingmoraal negatief beïnvloed. Gevolg was schijnzelfstandigheid: de situatie waar op papier sprake was van ondernemerschap, maar feitelijk dit niet het geval was. Door toenemende maatschappelijke druk was de staatssecretaris genoodzaakt een oplossing voor dit probleem te bedenken.

2. *Hoe worden zelfstandigen zonder personeel fiscaal behandeld vóór de invoering van de Wet DBA?*

Het antwoord van de staatssecretaris kwam met de introductie van de Wet DBA, Deze wet beoogt doormiddel van het werken met modelovereenkomsten een zekere vorm van zekerheid vooraf te creëren voor opdrachtgevers. In deze modelovereenkomst moet de arbeidsrelatie omschreven worden en aan de hand daarvan worden beoordeeld of loonheffing en werknemersverzekeringen moeten worden ingehouden. Indien niet conform de modelovereenkomst wordt gewerkt en achteraf sprake is van een dienstbetrekking, zal een naheffingsaanslag opgelegd worden. Hierbij zal, anders dan onder het VAR-systeem, ook de opdrachtgever verantwoordelijk voor kunnen worden gehouden. Aan de hand van literatuurbronnen kan redelijkerwijs worden beoordeeld dat de Wet DBA kritisch is ontvangen. Nadelen van het huidige systeem zijn vooral gericht op de terugkeer van rechtsonzekerheid voor opdrachtgevers, aldus Overduin en Werger. Ook de commissie Boot, speciaal ingericht om de Wet DBA te onderzoeken, oordeelt dat de Wet DBA moet worden verbeterd voordat het in werking kan treden.

3. *Wat zijn de mogelijke alternatieven of verbeterpunten van de Wet DBA?*

Uitwerkingen voor de Wet DBA zijn gepresenteerd in het onderzoeksrapport "Onderzoek varianten kwalificatie arbeidsrelatie. Een ambtelijke werkgroep heeft in dit rapport zich enerzijds toegespitst op oplossingen die bijdragen aan de verduidelijking van het beoordelingskader van de Belastingdienst en anderzijds op een aanpassing van het wettelijke kader van een arbeidsrelatie. Met betrekking tot duidelijkheid omtrent het beoordelingskader heeft de werkgroep. Hierbij is stilgestaan bij de onmiddellijke inwerkintreding van de Wet DBA of het ontwerpen van een webmodule, vergelijkbaar met het systeem in het Verenigd Koninkrijk. Het derde alternatief ziet op het uitbreiden van het systeem van modelovereenkomsten met een drietal indicatoren, voorgesteld door de commissie Boot. Voor het vierde alternatief wordt voorgesteld om een rechtsvermoeden te implementeren. Hiermee wordt de holistische benadering deels losgelaten. Voor de aanpassing van het wettelijke kader zijn zes verschillende alternatieven bedacht. Voor het eerste alternatief wordt gesuggereerd om de verplichting tot arbeid aan te passen naar het feitelijk verrichten van arbeid. Het tweede alternatief ziet op een sectorale dienstbetrekkingseis voor een specifieke functie. Als derde alternatief is ook een opt-out regeling opgenomen voor werknemers uit hogere inkomensklassen. Zo wordt getracht werknemers op gelijke voet met ondernemers te concurreren. Het vierde alternatief is het systeem met modelovereenkomsten aan te vullen met ondernemersverklaringen voor zzp'ers waarvan met een grote mate van zekerheid beoordeeld kan worden dat zij ondernemer zijn. Met de vijfde optie wordt voorgesteld om werknemers en ondernemers voor dezelfde functie hetzelfde

uitgekeerd moeten worden. De laatste optie ziet op een re-introductie van de fictieve dienstbetrekkingen voor gelijkgestelden en thuiswerkers. De Wet DBA is in het leven geroepen om schijnzelfstandigheid te bestrijden, veroorzaakt door een gebrek aan handhaving onder het VAR-systeem. Door het re-introduceren van het risico op naheffing, zijn opdrachtgevers voorzichtiger geworden in het inhuren van zzp'ers. De Wet DBA biedt tevens geen oplossing voor het complexe karakter van de beoordeling van een arbeidsrelatie. Hierdoor zijn opdrachtgevers geneigd om zich liever niet in dit vaarwater te wagen. Aan de hand van het voorgaande sluit ik mij aan bij de meningen Overduin en Werger: de Wet DBA zorgt voor een toenemende mate van onduidelijkheid, waarmee Nederland terug is gebracht naar een situatie vóór het VAR-systeem. Mijns inziens is de Wet DBA daarom in zijn huidige vorm geen verbetering ten opzichte van het VAR-systeem.

De mogelijkheden kunnen echter uitkomst bieden. Belangrijk is op te merken dat de mate van succes van de meerderheid van deze maatregelen afhankelijk is van de intensiteit van handhaving. Voor het VAR-systeem was dit het belangrijkste mankement en is de achterliggende reden voor de opkomst van schijnzelfstandigheid. Doordat toetsing achteraf voor de meeste maatregelen essentieel is, dient daarop de focus gelegd te worden. In veel verschillende alternatieven worden ook de criteria van de commissie Boot aangehaald om ondernemerschap vooraf te toetsen. Indien een dergelijke maatregel wordt geïmplementeerd die dit zal moeten uitwerken, dient gekeken te worden naar alle belangrijke afwegingen om negatieve beïnvloeding van het belastingmoraal te voorkomen. Dit vormt daarom ook een goede aanbeveling voor een vervolgonderzoek. Een ander belangrijk thema voor vervolgonderzoek is het verkleinen van de fiscale verschillen tussen ondernemers en werknemers. Door het implementeren van een collectieve arbeidsverzekering of het stellen van aanvullende voorwaarden voor het verkrijgen van zelfstandigenaftrek, kan de financiële prikkel om schijnconstructies aan te gaan worden verminderd.

Literatuurlijst

Aerts, M. C. M. (2007). De zelfstandige in het sociaal recht : de verhouding tussen juridische status en sociaaleconomische positie, Deventer: Kluwer, p.156

Belastingdienst (2014). Verklaring arbeidsrelatie zekerheid voor uw opdrachtgevers over het inhouden en betalen van loonheffingen; p.10-12

Boot, G.C. (2005). Arbeidsrechtelijke bescherming, Sdu Uitgevers, p. 212

Boot, G.C. (2013), Van 'afhankelijke' en 'autonome' zzp'ers: en het grijze gebied daartussenin, TRA 2103/46

CBS (2014), Achtergrondkenmerken en ontwikkelingen van zzp'ers in Nederland, Den Haag, p. 7-19

CPB (2016). De flexibele schil van de Nederlandse arbeidsmarkt: een analyse op basis van microdata, Den Haag, p. 4

CPB (2016). Flexibiliteit op de arbeidsmarkt, Den Haag, p. 3-5.

Dooms, V., Messiaen, T., (2008). Schijnzelfstandigheid, Nieuw Juridisch Weekblad, nr. 202, Gent, p. 5

ECLI:NL:GHLEE:2012:BW3261

ECLI:NL:RBNHO:2015:11226

ECLI:NL:RBNHO:2015:11232

EIM (2007). Evaluatie Wet Uitbreiding Rechtsgevolgen Verklaring Arbeidsrelatie, Zoetermeer, p.29

EIM (2008), Zelfstandigen zonder personeel, Zoetermeer, p. 20

EIM (2009). De twee gezichten van de ondernemerschapsrevolutie, Zoetermeer, p. 16-22

EIM (2010). Kwestie van ondernemen; Zzp'ers in de crisis, Zoetermeer, p. 9-12

EIM (2012). Inkomen, vermogen en dynamiek van zelfstandigen zonder personeel, Zoetermeer, p. 11

Inspectie der Rijksfinanciën (2015). IBO Zelfstandigen zonder personeel, Den Haag, p.8

Kamerbrief Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid aan voorzitter Tweede Kamer, *Kabinetsreactie SER-ADVIES "zzp'ers in beeld"*, 4 maart 2011, p. 4

Kamerbrief staatssecretaris van Financiën aan voorzitter Tweede Kamer, *Tweede voortgangsrapportage wet DBA*, 18 november 2016, p. 2-3

Kamerbrief staatssecretaris van Financiën aan voorzitter Tweede Kamer, *Verlenging opschorting handhaving in het kader van de Wet DBA*, 1 juni 2017, p. 1

Kamerstukken I 2015/16, 34036, F

Kamerstukken II, 29677 nr. 3

Kamerstukken II 2008/09, 31704, nr. 8

Kamerstukken II 2011/12, 31311, nr. 91

Kamerstukken II 2014/15, 34036; V-N 2014/51

Kamerstukken II 2014/15, 34036, V-N 2015/21.10

Kamerstukken II 2014/15, 34036, V-N 2015/28.16

Kamerstukken II, 2014/15, 34300, nr. 3

Koninklijk besluit van 8 april 2016, Stb 2016, 166

Nota staatssecretaris Financiën naar aanleiding van verslag Eerste Kamer, kenmerk 34.036 EK F, p. 1-4

Overduin, C. (2015), Van VAR via BGL naar DBA = een slecht plan, WFR 2015/1408

Rijksoverheid (2016). Tweede Voortgangsrapportage: rapport commissie Boot, Den Haag, verkregen via: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2016/11/18/rapport-commissie-boot>

Rijksoverheid (2017). Onderzoek varianten kwalificatie arbeidsrelatie, Den Haag, verkregen via: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2017/05/22/rapport-varianten-kwalificatie-arbeidsrelatie>

Said, S. (2017). Verdere regulering onder de Wet Deregulering beoordeling arbeidsrelaties, TRA 2017/37, verkregen via: https://www.navigator.nl/document/idd2cdac7eb37f4c9e97a005236bc58ae6?ctx=WKNL_CSL_201

SEOR (2012), *Eindrapport ZZP tussen werknemer en ondernemer*, p. i – iv

SEOR (2014). Arbeidsmarkteffecten web module VAR en medeverantwoordelijkheid opdrachtgever, Rotterdam, p. 29-33

Sociaal Economische Raad (2010), *Zzp'ers in beeld; Een integrale visie op zelfstandigen zonder personeel*, Den Haag, p. 52-54

Stevens, L.G.M., Werger, F.M. (2015). Belastinghervorming door lastenverlichting op arbeid, WFR 2015/840, verkregen via: https://www.navigator.nl/document/id896877cba572466eb1ffdcbc233b84a0?ctx=WKNL_CSL_183

Swaving Dijkstra, E. (2016). De opvolger van de VAR: een politieke wolf in schaapskleren?, WFR 2016/93, verkregen via: De opvolger van de VAR: https://www.navigator.nl/document/idpass684002c3b2b64e6ab32855704ac9da56?ctx=WKNL_CSL_183

UWV (2016). Arbeidsmarktprognose 2016-2017, Den Haag, p.4

VRB Adviesgroep (2016), *De Wet DBA, de mogelijkheden en de ZZP BV*, Utrecht, p. 26

Wilthagen et al. (2012), Naar een nieuw Dutch Design voor flexibel én zeker werk, Tilburg, p.15