

Projectgroep DBA

Directie Vaktechniek
Team vaktechniek

Contactpersonen



memo

DBA en toezicht LH tot 1-1-2018

Geactualiseerd memo voor controlemedewerkers en klantcoördinatoren

Datum

19 januari 2017

Versienummer

3.0

Bijlagen

1. Schema handhaving DBA
2. Vragen en antwoorden

1. Inleiding

Op 1 mei 2016 is de VAR komen te vervallen. Opdrachtgevers en zelfstandigen zonder personeel (zzp'ers) moeten zelf bepalen of er al dan niet sprake is van loondienst. Bij twijfel kunnen zij een modelovereenkomst gebruiken. Opdrachtgevers hebben daarmee – onder voorwaarden - zekerheid dat zij geen loonheffingen hoeven in te houden en af te dragen. De wijzigingen zijn het gevolg van de Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties (hierna de Wet DBA).

Op 1 mei 2016 is ook de zogeheten implementatiefase gestart. Tijdens de implementatiefase hanteert de Belastingdienst een "terughoudend handhavingsbeleid" en "biedt de helpende hand bij implementatie".¹ Deze fase zou aanvankelijk een jaar duren en lopen tot 1 mei 2017. In de Tweede Voortgangsrapportage DBA² van 18 november 2016 is deze fase echter *verlengd* tot *1 januari 2018*. Ook is aangegeven dat de Wet DBA tot 1 januari 2018 niet zal worden gehandhaafd. Dit geldt echter niet voor de *evident kwaadwillenden*.

Aan de Belastingdienst is gevraagd tijdens de (verlengde) implementatiefase een coachende rol te vervullen door "voorwaartse" aanwijzingen te geven bij controles waarbij de Wet DBA nadrukkelijk onderwerp van toezicht is.

In dit memo geven wij voor controlemedewerkers en klantcoördinatoren aan hoe dit toezicht als onderdeel van het toezicht op de loonheffingen zowel bij MKB als bij GO in de (verlengde) implementatiefase dient te worden toegepast.

In onderdeel 2 beschrijven we een stuk achtergrond met betrekking tot de Wet DBA en in onderdeel 3 de inhoud van het transitieplan Wet DBA³ en Tweede voortgangsrapportage Wet DBA. Daar gaan wij ook in op de definitie van 'evident kwaadwillenden' en de invulling van "voorwaartse" aanwijzingen. In onderdeel 4 geven wij eerst kort aan wat de relatie is tussen toezicht LH en de Wet DBA. Daarna wordt specifiek ingegaan op de klantbehandeling binnen GO en de boekenonderzoeken LH door MKB en GO. In onderdeel 5 vind je een toelichting op de stappen uit het schema handhaving DBA zoals opgenomen is in bijlage 1. In onderdeel 6 wordt ingegaan op de periode na de implementatiefase en in bijlage 2 staan vaak gestelde vragen en antwoorden.

¹ Brief van 16 november 2015, DGB/2015/395U over het transitieplan

² <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2016/11/18/kamerbrief-tweede-voortgangsrapportage-wet-dba>

³ Zie: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2015/11/16/transitieplan-dba>

Dit memo is bijgewerkt tot 19 januari 2017.

2. De Wet DBA

Als gevolg van het vervallen van de VAR door de Wet DBA is de verantwoordelijkheid voor de fiscale gevolgen van een arbeidsrelatie weer bij de opdrachtgever en opdrachtnemer (zzp'er) gezamenlijk komen te liggen (zoals dat ook het geval was voordat de VAR zijn intrede deed). Om vooral in twijfelgevallen toch zekerheid te bieden is de mogelijkheid geboden om overeenkomsten vooraf ter beoordeling aan de Belastingdienst voor te leggen. Dat gebeurt in de vorm van vooroverleg waarbij de daarvoor geldende spelregels van toepassing zijn.⁴

Als de beoordeling van een overeenkomst leidt tot het oordeel dat geen sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking, dan hebben opdrachtgever en opdrachtnemer de zekerheid dat geen loonheffingen verschuldigd zijn, onder de voorwaarde dat zij feitelijk conform de overeenkomst werken. De beoordeling geldt voor een periode van 5 jaar. Op de website van de Belastingdienst zijn inmiddels modelovereenkomsten gepubliceerd die ook door anderen kunnen worden gebruikt die volgens de afspraken en voorwaarden van de betreffende overeenkomst willen werken. Deze overeenkomsten zijn veelal tot stand gekomen in overleg met belangenorganisaties. De gepubliceerde overeenkomsten zijn onderverdeeld in algemene modelovereenkomsten, modelovereenkomsten van branches en (een paar) individuele overeenkomsten. Deze overeenkomsten zijn te vinden op www.belastingdienst.nl/dba.

Als opdrachtgevers en zzp'ers een passende modelovereenkomst gebruiken en conform de modelovereenkomst werken, hebben zij vooraf de gewenste zekerheid over de loonheffingen. Voor de duidelijkheid: partijen hoeven uiteraard geen gebruik te maken van een modelovereenkomst. Net als de VAR is deze niet verplicht. Door de Wet DBA is de balans in verantwoordelijkheid tussen opdrachtgevers en zzp'ers hersteld en is de Belastingdienst weer beter in staat te handhaven.

Het werken volgens een (model-)overeenkomst is dus niet verplicht en het is ook niet verplicht om een eigen overeenkomst voor te leggen aan de Belastingdienst. Het voorleggen van een overeenkomst is (slechts) bedoeld om de opdrachtgever en opdrachtnemer desgewenst duidelijkheid te geven over de fiscale gevolgen die voortvloeien uit de voorgelegde overeenkomst.

De beoordeling van een voorgelegde DBA-overeenkomst betreft alleen de vraag of er buiten (fictieve) dienstbetrekking wordt gewerkt (indien conform de DBA-overeenkomst wordt gewerkt). Er wordt géén uitspraak gedaan over de vraag of ten aanzien van de opdrachtnemer sprake is van ondernemerschap of van resultaat uit overige werkzaamheden.

De projectgroep DBA heeft handreikingen en standaardteksten ontwikkeld. Zie hiervoor Intranet onder Vaktechniek – Loonheffingen. Ook op www.belastingdienst.nl/dba vind je veel informatie en kun je webinars en video's over dit onderwerp bekijken.

3. Verlengde implementatiefase van de Wet DBA tot 1 januari 2018

3.1 Algemeen

Tijdens de implementatiefase van de Wet DBA hanteert de Belastingdienst terughoudend handhavingbeleid en helpt bij de implementatie. In zijn brief aan

⁴ Zie o.a. Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 15 februari 2016, nr. BLKB 2016/19 (<http://wetten.overheid.nl/BWBR0037657/2016-02-27>) en Handboek vooroverleg

de Tweede Kamer over het transitieplan heeft de staatssecretaris van Financiën daaraan enige invulling gegeven.⁵ De periode waarover de implementatiefase loopt is tijdens de behandeling van de Wet DBA in de Eerste Kamer gesteld op een jaar, van 1 mei 2016 tot 1 mei 2017. In de Tweede Voortgangsrapportage DBA is de implementatiefase verlengd tot 1 januari 2018. Ook is gemeld dat de Wet DBA tot 1 januari 2018 niet zal worden gehandhaafd. Niet handhaven betekent dat er geen correctieverplichtingen, naheffingsaanslagen en boetes worden opgelegd⁶. Dit geldt echter niet voor de *evident kwaadwillenden* (zie 3.3).

3.2 Toezicht en "voorwaartse aanwijzingen"

Niet handhaven wil niet zeggen dat er geen toezicht zal worden uitgeoefend in deze periode. De Belastingdienst kan de opdrachtgever en opdrachtnemer duidelijk maken wat wel kan en wat niet. Daardoor ontstaat een leereffect. De Belastingdienst zal hier een coachende rol vervullen door "voorwaartse aanwijzingen" te geven bij controles. Met "voorwaartse aanwijzingen" wordt bedoeld⁷: *'dat de Belastingdienst in die coachende rol de opdrachtgever en opdrachtnemer suggesties kan doen om de feitelijke werkzaamheden met de gebruikte overeenkomsten in overeenstemming te brengen. Dat betekent dat partijen de wijze waarop of de voorwaarden waaronder wordt gewerkt in overeenstemming brengen met de gebruikte overeenkomst of dat de overeenkomst wordt aangepast aan de wijze waarop of de voorwaarden waaronder wordt gewerkt.'*

Het toezicht beperkt zich dus in beginsel tot het geven van voorlichting en het bieden van een helpende hand bij de implementatie van de Wet DBA. Op die manier is sprake van een leereffect.

Op dit moment onderzoeken het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, het ministerie van Veiligheid en Justitie en het ministerie van Financiën in overleg met onder andere sociale partners, hoe de criteria 'gezagsverhouding' en 'vrije vervanging' uit de arbeidswetgeving een concretere of andere invulling kunnen krijgen. De uitkomst van dit onderzoek zou in de toekomst tot andere oordelen kunnen leiden. Mede daarom is de handhaving van de Wet DBA door de Belastingdienst van de Wet DBA uitgesteld.

3.3 Evident kwaadwillenden

Voor de groep *evident kwaadwillenden* zal de Belastingdienst per direct⁸ wel een (repressief) handhavingsbeleid⁹ voeren. Voor deze groep geldt dus niet het soepele regime van de (verlengde) implementatiefase. Hét uitgangspunt voor de handhaving tijdens deze fase is namelijk dat alle partijen als goedwillend worden beschouwd, tenzij zij onder de genoemde uitzondering vallen. Het begrip *kwaadwillend* is in de Tweede Voortgangsrapportage DBA nader ingevuld, met de juridische geldigheid van een beleidsbesluit. De definitie van *kwaadwillenden* is ook opgenomen in het Handboek Loonheffingen (onderdeel 1.1.6). De tekst aldaar luidt als volgt:

'De Belastingdienst schort zijn repressieve handhaving van de Wet DBA op tot in ieder geval 1 januari 2018, tenzij u als kwaadwillend wordt gezien. Dat betekent dat u tot in ieder geval 1 januari 2018 géén correctieverplichtingen of naheffingsaanslagen loonheffingen krijgt opgelegd, indien u een opdrachtnemer heeft ingehuurd en de Belastingdienst achteraf constateert dat er feitelijk sprake

⁵ Zie voetnoot 1

⁶ 7-12-2016 Antwoorden op vragen n.a.v. Tweede Voortgangsrapportage DBA, vraag 42.

⁷ 7-12-2016 Antwoorden op vragen n.a.v. Tweede Voortgangsrapportage DBA, vraag 25.

⁸ Gewijzigde motie van de leden Omtzigt en Van Weyenberg; 34.036, nr. 58

⁹ In dit memo wordt met repressieve handhavingsbeleid bedoeld dat zowel naheffingsaanslagen, correctieverplichtingen en boeten kunnen worden opgelegd en zo nodig strafrechtelijk kan worden opgetreden.

is van een dienstbetrekking. Ook kunt u daarvoor tot die tijd geen boetes van ons krijgen.

Let op!

Het opschorten van de hiervoor genoemde repressieve handhaving geldt niet als u door de Belastingdienst als kwaadwillende wordt gezien.

U bent kwaadwillend als u opzettelijk een situatie van evidente schijnzelfstandigheid laat ontstaan of voortbestaan, omdat u weet – of had kunnen weten – dat er feitelijk sprake is van een dienstbetrekking (en daarmee een oneigenlijk financieel voordeel behaalt en/of het speelveld op een oneerlijke manier aantast).

De handhaving richt zich nu eerst op de ernstigste gevallen: situaties waarin partijen evident buiten het wettelijk kader treden. Het gaat daarbij dus niet om een zelfstandige professional bij wie er ruis is over de gezagsrelatie. Het gaat wel om gevallen waarin opdrachtgevers opereren in een context van opzet, fraude of zwendel. Daarbij kan worden gedacht aan situaties waarin sprake is van listigheid, valsheid of samenspanning en situaties die leiden tot ernstige concurrentievervalsing, economische of maatschappelijke ontwrichting of waarin het risico aanwezig is van uitbuiting. Indien u als kwaadwillend wordt gezien, zal de Belastingdienst handhavend optreden. Dit betekent dat de Belastingdienst in geval van kwaadwillendheid correctieverplichtingen of naheffingsaanslagen kan opleggen.'

De uitzondering voor de evident kwaadwillenden is gemaakt omdat deze opdrachtgevers en opdrachtnemers met hun handelwijze een oneigenlijk financieel voordeel behalen en het speelveld op een oneerlijke manier aantasten. De staatssecretaris schat dat het naar de huidige inzichten gaat om een tiental gevallen¹⁰, maar merkt daarbij ook op dat andere kwaadwillenden niet kunnen en mogen worden uitgesloten¹¹.

3.4 Verplichte afstemming

Als je meent dat sprake is van *mogelijk evident kwaadwillenden* moet je dit altijd eerst via de vaktechnische lijn (vta, (la)vaco) voorleggen aan de Stuurgroep DBA. Dat geldt in ieder geval voor de volgende situaties:

1. De opdrachtgever en opdrachtnemer passen de overeenkomst of de werkwijze niet aan, na hier door de Belastingdienst herhaaldelijk op gewezen te zijn. Zij ondernemen geen enkele activiteit en doen geen enkele inspanning om de arbeidsrelatie zodanig vorm te geven dat er buiten dienstbetrekking wordt gewerkt. De helpende hand wordt niet aanvaard. De opdrachtgever en opdrachtnemer kiezen er tegelijkertijd niet voor om loonheffingen af te dragen of te voldoen.
2. De Belastingdienst heeft in de periode voor 1 februari 2016 al schriftelijk kenbaar gemaakt dat de bij onderzoek aangetroffen arbeidsrelaties te duiden zijn als een (fictieve) dienstbetrekking. De Belastingdienst stelt nu vast dat de feiten en omstandigheden niet afwijken van die eerdere situatie. Ook kunnen opdrachtgever en opdrachtnemer niet aannemelijk maken dat zij inspanningen hebben verricht om hun werkwijze te veranderen zodat er buiten dienstbetrekking wordt gewerkt.
3. Er is sprake van (voorwaardelijke) opzet die wordt bestreken door de bestaande beleidsregels, zoals die zijn vervat in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst. Het is de inspecteur die opzet stelt en dient te bewijzen.

¹⁰ Antwoord op vraag 3 van de leden Omtzigt en Van Weyenberg, 8-12-2016

¹¹ Antwoord op vraag 9 op Tweede Kamervragen van Omtzigt en Van Weyenberg, 8-12-2016

4. De Stuurgroep DBA beslist of er sprake is van evident kwaadwillenden.

Ook de volgende situatie moet verplicht worden afgestemd binnen de vaktechnische lijn. Voordat wordt gecorrigeerd moet dat worden gemeld aan de Stuurgroep DBA. Als tijdens een controle wordt geconstateerd dat de arbeidsrelatie met een zzp'er al vóór 1 mei 2016 als een dienstbetrekking kwalificeert en de zzp'er in die periode geen VAR-wuo of VAR-dga aan zijn opdrachtgever heeft overgelegd (zie ook het antwoord op vraag 1 in bijlage 2).

Binnen deze kaders zal de Belastingdienst in de periode tot 1 januari 2018 zijn werk moeten doen.

4. Toezicht LH en Wet DBA

Bij toezicht in het kader van de Wet DBA gaat het 'alleen' om de beoordeling van arbeidsrelaties, waarbij de centrale vraag is of al dan niet sprake is van een dienstbetrekking. Toezicht op de loonheffingen is echter breder en zal veelal betrekking hebben op verschillende jaren/tijdvakken waarin de Wet DBA nog niet speelt.

Ongeacht de jaren waarop toezicht wordt uitgeoefend zal bij de vraagstukken die gelinkt zijn aan de Wet DBA - lees: beoordeling arbeidsrelatie - de vaktechnische lijn LH altijd geraadpleegd moeten worden.¹² Deze consultatie is in ieder geval tot 1 januari 2018 verplicht, ongeacht het onderliggende toezichttijdvak.

Zoals hiervoor in onderdeel 3 is vermeld, zal de Belastingdienst gedurende de (verlengde) implementatiefase (1 mei 2016 – 1 januari 2018) wel toezicht houden maar daarbij zal de nadruk liggen op het geven van voorlichting, het geven van "voorwaartse" aanwijzingen en het bieden van een helpende hand (coachen) bij de implementatie van de Wet DBA.

In hoofdstuk 4.1. gaan wij in op de plaats van de Wet DBA binnen de klantbehandeling GO. Vervolgens schetsen wij de plaats van de controle van de Wet DBA (bij MKB en GO) binnen de Controleaanpak Belastingdienst. In bijlage 1 bij dit memo is een schema handhaving DBA bijgevoegd, dat wij in hoofdstuk 5 verder uiteenzetten. Daarbij beschrijven wij de specifieke stappen voor de controle op DBA-aspecten.

4.1. Klantbehandeling GO

De Wet DBA is één van de onderwerpen die onderdeel zijn van het opstellen van het klantbeeld, het maken van een klantbeeldanalyse en het daaruit volgende strategisch behandelplan (SBP). Specifiek zal daarbij in kaart gebracht (moeten) worden hoe een onderneming omgaat met de vormgeving van arbeidsrelaties met niet-werknemers (zzp'ers, freelancers). De klantcoördinator pakt dit op in samenwerking met de andere leden van het behandelteam en in het bijzonder met de specialist LH.

Voor de klantcoördinator en het behandelteam betekent dit dat:

- a. bij het updaten van het SBP tijdens de implementatiefase er aandacht is voor de Wet DBA. Daarbij kan er aanleiding zijn het SBP aan te passen indien vermoedelijk sprake is van arbeidsrelaties met niet-werknemers (zzp-ers, freelancers);
- b. in situaties waarin al een bedrijfs gesprek is gepland, de Wet DBA een bespreekpunt is als er mogelijk (substantieel) sprake is van arbeidsrelaties met niet-werknemers (zzp-ers, freelancers);
- c. indien de Belastingdienst in de periode vóór 1 februari 2016 al schriftelijk kenbaar heeft gemaakt dat de bij onderzoek aangetroffen arbeidsrelaties te duiden zijn als een (fictieve) dienstbetrekking en

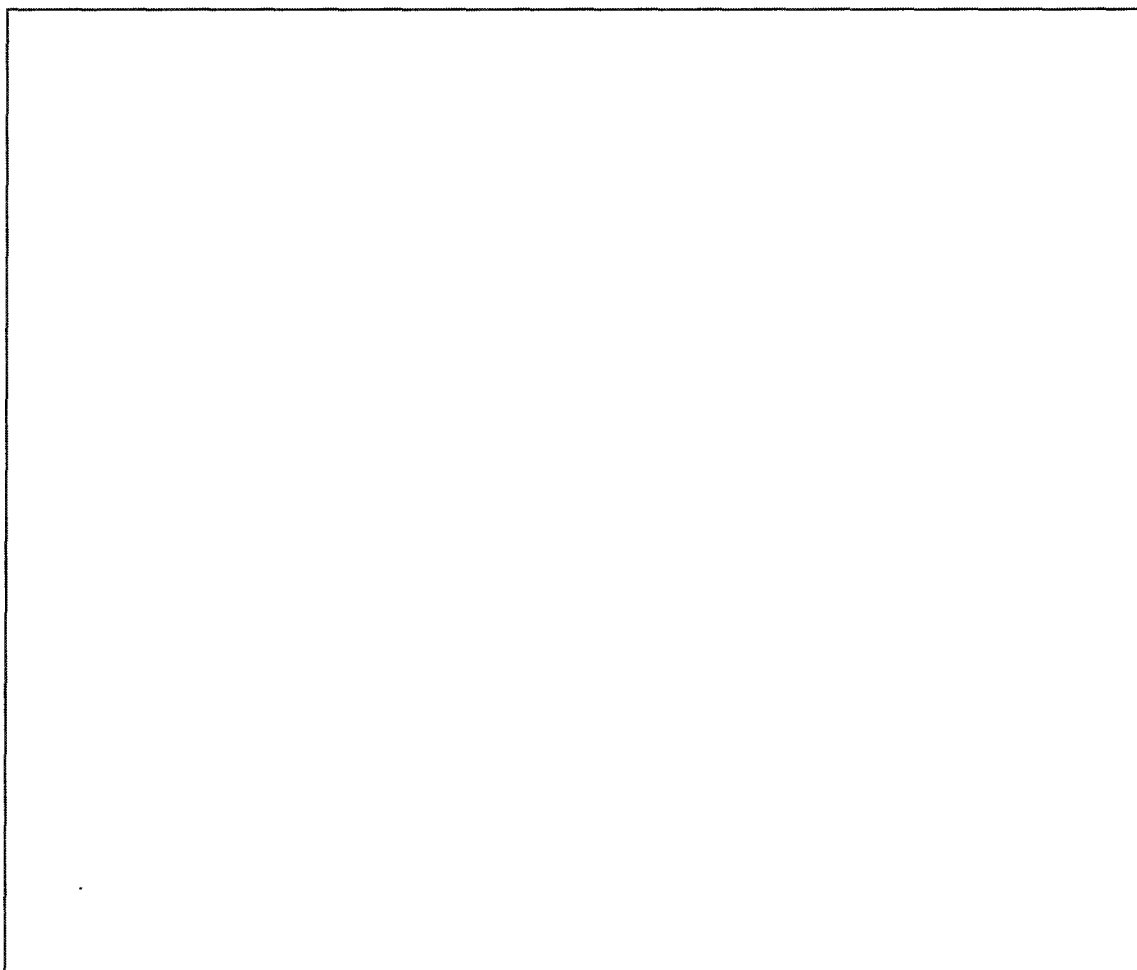
¹² Hiermee wordt bedoeld de lijn VTA-VACO-LAVACO

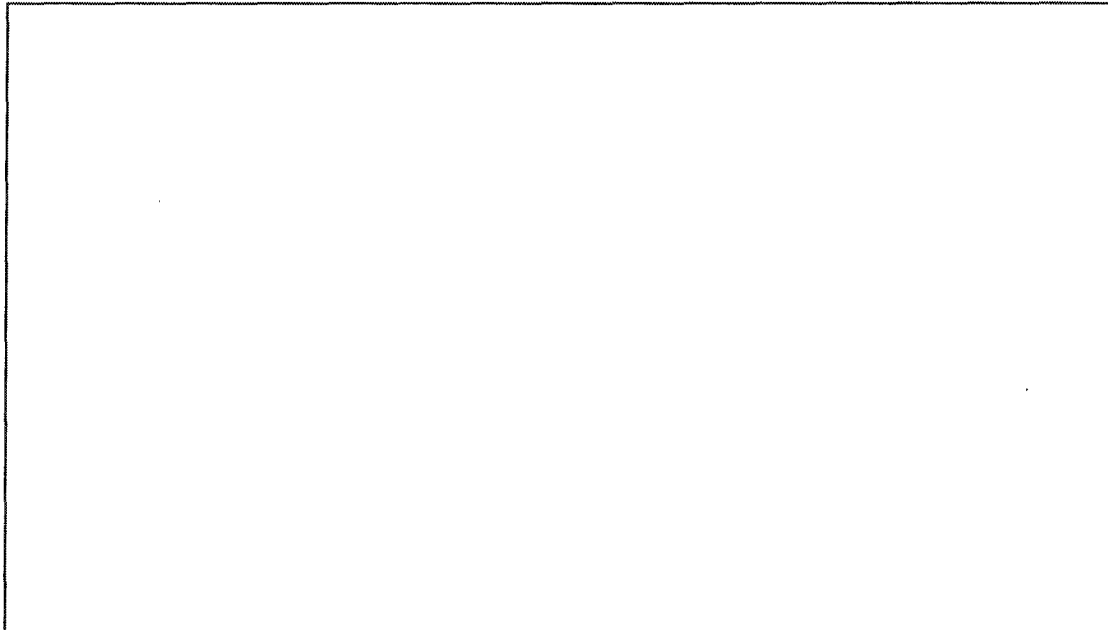
daaraan geen gevolg heeft verbonden i.v.m. de vrijwarende werking van de VAR, in het SBP in elk geval een bedrijfsgesprek wordt opgenomen waarbij de Wet DBA een bespreekpunt is. In afstemming met de vaktechnische lijn LH kan een ander handhavingsinstrument (b.v. een boekenonderzoek) gekozen worden;

- d. bij het ontvangen van (risico)signalen dat er sprake kan zijn een evident kwaadwillenden (zie punt 3) zoals genoemd door de staatssecretaris in de Tweede Voortgangsrapportage, in het SBP wordt opgenomen dat de Wet DBA bij een volgend bedrijfsgesprek een bespreekpunt is. In afstemming met de vaktechnische lijn LH kan een ander handhavingsinstrument (bijv. een boekenonderzoek) gekozen worden;
- e. indien een boekenonderzoek LH uitgevoerd wordt over eerdere tijdvakken en (substantieel) sprake is van arbeidsrelaties met niet-werknemers (zzp-ers, freelancers), de toepassing van de Wet DBA in de implementatiefase een bespreekpunt is.

Iedere keer zal moeten worden beoordeeld welke handhavingsinstrumenten passend zijn en op welke wijze dat past binnen de beschikbare capaciteit en plannings die zijn gemaakt. Wordt er gekozen voor een boekenonderzoek LH dan staan hierna de te nemen stappen vermeld. Het schema uit bijlage 1 en de stappen zoals beschreven in hoofdstuk 5 kunnen ook prima gebruikt worden bij een bedrijfsgesprek om in beeld te krijgen hoe de opdrachtgever het op dit moment heeft geregeld.

4.2. Boekenonderzoeken LH (MKB en GO)



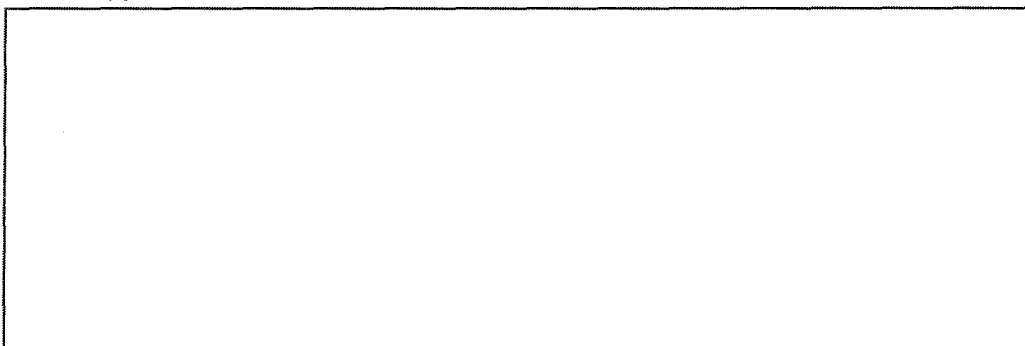


Bij boekenonderzoeken loonheffingen over tijdvakken die liggen voor de aanvangsdatum van de implementatiefase, komen arbeidsrelaties met zzp'ers en freelancers ook aan de orde tijdens de preplanning en de uitvoering van de gegevensgerichte werkzaamheden, maar dan gericht op het in beeld brengen van de wijze waarop het toen bij de opdrachtgever was geregeld.

Zoals reeds is aangegeven ligt de nadruk in de implementatiefase op het geven van voorlichting en het bieden van de helpende hand. Met de opdrachtgever worden noodzakelijke verbeteringen doorgesproken. De opdrachtgever heeft hiervoor een inspanningsverplichting. Afspraken worden vastgelegd in het controlerapport. De Belastingdienst zal over de periode van 1 mei 2016 tot 1 januari 2018 de Wet DBA niet handhaven tenzij er sprake is van *evident kwaadwillenden*. Voor deze groep geldt geen verlengde implementatiefase en kan repressief worden opgetreden (met verplichte afstemming via de vaktechnische lijn, zie 3.3 en onderdeel 5, stap 5).

In TOP is het item DBA opgenomen onder Juistheidscontroles --> Uitgaven in geld --> Keuzelijst controle-items dienstbetrekking.

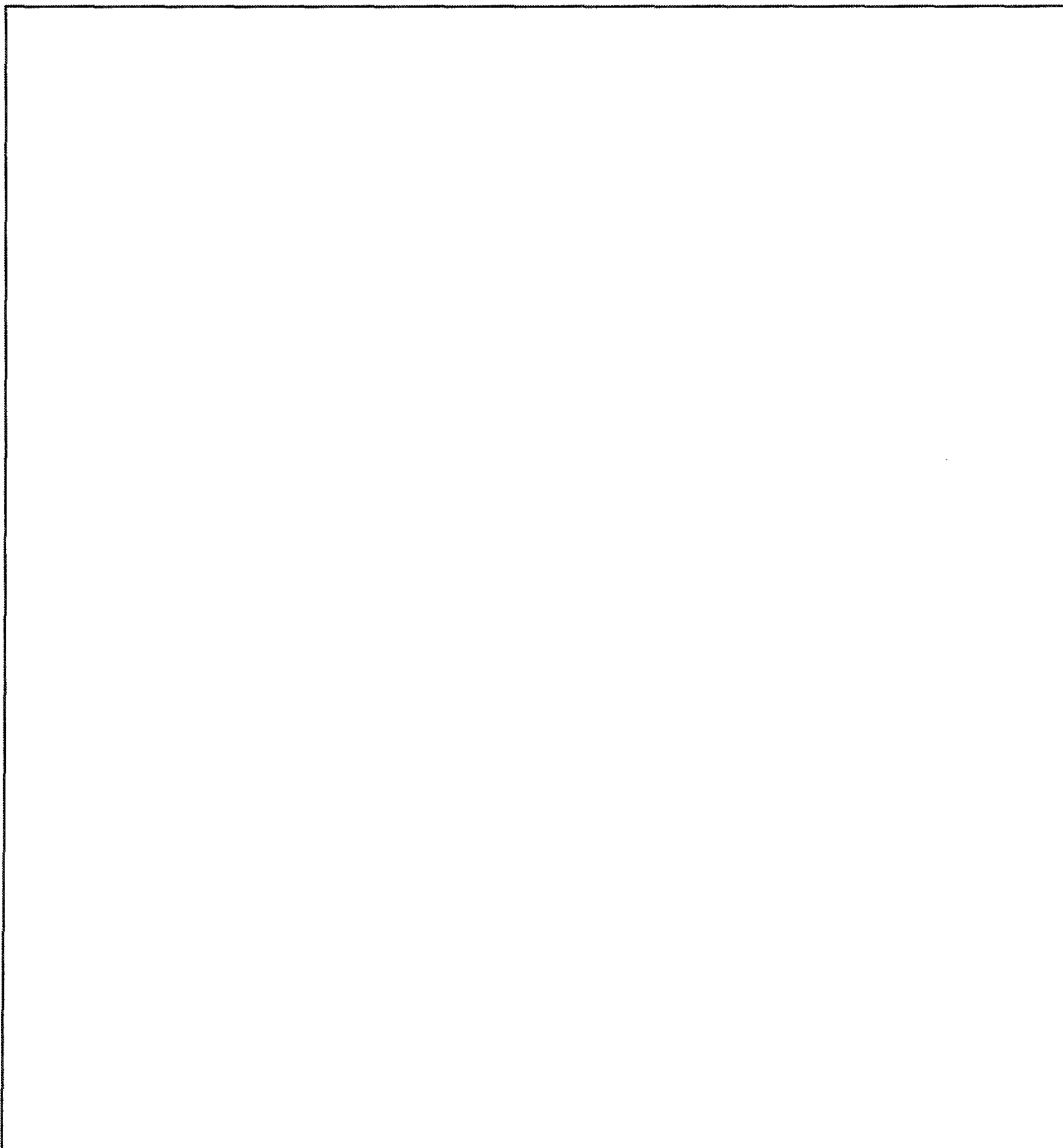
5. Stappen controle DBA



2 Is er sprake van een beoordeelde (model)overeenkomst?



Stel vast of in de relatie met zzp'ers gebruik wordt gemaakt van een door de Belastingdienst beoordeelde (model)overeenkomst. Bij een goed gebruik van een beoordeelde overeenkomst, d.w.z. dat zij werken volgens die overeenkomst, mogen opdrachtgever en opdrachtnemer erop vertrouwen dat de Belastingdienst hun arbeidsrelatie niet achteraf alsnog als een (echte of fictieve) dienstbetrekking aanmerkt. De gepubliceerde modelovereenkomsten zijn te vinden op www.belastingdienst.nl/dba. Van beoordeelde overeenkomsten die niet zijn gepubliceerd staat op deze website het "Register overeenkomsten DBA". Daarin kan a.d.h.v. het (GBV-)nummer van de overeenkomst worden nagegaan of en wanneer de Belastingdienst de overeenkomst heeft beoordeeld en tot wanneer de beoordeling geldt.



3 Is er sprake van een echte dienstbetrekking?

Als er geen gebruik wordt gemaakt van een beoordeelde (model)overeenkomst, of er wordt niet gewerkt conform de gebruikte (model)overeenkomst, dan moet je vaststellen of er sprake is van een echte dienstbetrekking (dan wel een fictieve dienstbetrekking, zie controlevraag 4).

Een echte dienstbetrekking is gebaseerd op de arbeidsovereenkomst als bedoeld in artikel 7:610 BW, of op de uitzendovereenkomst van artikel 7:690 BW.

Een arbeidsovereenkomst (7:610 BW) is aanwezig als aan drie voorwaarden is voldaan:

1. De werknemer moet persoonlijk arbeid verrichten.
2. De werkgever moet de werknemer een beloning betalen voor de verrichte arbeid.
3. De werkgever kan de werknemer bindende aanwijzingen en instructies geven over het verrichten van de arbeid op zodanige wijze dat sprake is van een 'gezagsverhouding'.

In de beoordeling van de (model)overeenkomst vooraf is bekeken of met de tekst van de overeenkomst voldoende aannemelijk is dat één van de drie elementen van de echte dienstbetrekking ontbreekt. Het betreft hier vooral de elementen gezag of persoonlijke arbeid (het element loon is immers bijna altijd wel aanwezig).

Als tenminste één van de drie elementen ontbreekt, is geen sprake van een arbeidsovereenkomst als in artikel 7:610 BW.

De toets achteraf kan breder zijn dan de toets vooraf. Vooraf kan alleen rekening worden gehouden met hetgeen partijen in hun overeenkomst hebben vastgelegd. Bij de toets achteraf kunnen alle werkelijke feiten en omstandigheden worden meegewogen. Als bijvoorbeeld in een overeenkomst is afgesproken dat de opdrachtnemer zich vrij mag laten vervangen, dan zal de overeenkomst beoordeeld zijn als 'werken buiten dienstbetrekking'. Maar als in de praktijk blijkt dat de opdrachtgever vervangers weigert of zelf vervanging regelt, dan is de conclusie dat de freelancer toch verplicht was om persoonlijk de arbeid te verrichten.

Een uitzendovereenkomst (7:690 BW) kan worden gedefinieerd als een bijzondere arbeidsovereenkomst, waarbij in het kader van de driehoeksrelatie tussen de uitzendwerkgever, de werknemer en de derde arbeid wordt verricht op basis van een arbeidsovereenkomst tussen de uitzendwerkgever en de werknemer in de zin van artikel 7:610 BW.

Daarbij geldt ten aanzien van de elementen arbeid en gezag dat de werknemer in het kader van het beroep of bedrijf van de werkgever voor het verrichten van de bedongen arbeid aan een derde ter beschikking wordt gesteld, waarbij de werknemer werkt onder toezicht en leiding van die derde. Het formele gezag ligt dus bij de uitzendwerkgever en het materiële gezag wordt uitgeoefend door de inlener.

Voor een meer uitgebreide toelichting met betrekking tot het toetsen van de elementen van de arbeidsovereenkomst, zie de handreiking op de website van de Belastingdienst:

http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/handreiking_boordelingskader_dba_dv10301z1ed.pdf



4 Is er sprake van een fictieve dienstbetrekking?

Als er geen echte dienstbetrekking is, kan de arbeidsrelatie tussen opdrachtgever en opdrachtnemer soms nog wel een fictieve dienstbetrekking zijn. Fictieve dienstbetrekkingen zijn vaak afhankelijk van feitelijke omstandigheden en niet van afspraken in de overeenkomst. Daarom zijn ze niet altijd vooraf uit te sluiten. Om die reden maakt de Belastingdienst bij het oordeel over een voorgelegde overeenkomst vrijwel altijd een voorbehoud voor de mogelijkheid van één of meerdere fictieve dienstbetrekkingen. Kijk hiervoor altijd in de toelichting bij een

gepubliceerde modelovereenkomst of de goedkeuringsbrief bij een beoordeelde individuele overeenkomst.

Voor de volgende situaties bestaan fictieve dienstbetrekkingen:

- Aanneming van werk;
- Tussenpersonen, agenten;
- Stagiaires;
- Meewerkende kinderen;
- (Statutaire) bestuurders van lichamen;
- Sekswerkers;
- Topsporters;
- Werken door tussenkomst van een derde (intermediair);
- Thuiswerkers;
- Gelijkgestelden (als niet-ondernemer met een bepaalde regelmaat een periode werken voor dezelfde opdrachtgever);
- Opting-in (kiezen voor dienstbetrekking);
- (Partners van) houders van een aanmerkelijk belang, die arbeid verrichten voor het desbetreffende lichaam;
- Artiesten en beroepssporters die werken op basis van een overeenkomst van korte duur;
- Bemanning van vissersvaartuigen (deelvissers).

Gelijkgestelden, thuiswerkers en artiesten

Sinds 1 mei 2016 kunnen de opdrachtgever en de opdrachtnemer er samen voor kiezen om de fictieve dienstbetrekkingen voor thuiswerkers en gelijkgestelden niet op hun arbeidsrelatie van toepassing te laten zijn. Dat geldt ook voor bepaalde artiesten die optreden op basis van een overeenkomst van korte duur.

Die gezamenlijke keuze moet blijken uit de afspraken die de opdrachtgever en de opdrachtnemer schriftelijk vóór de eerste betaling hebben vastgelegd. Dit moet omdat de keuze voor beide partijen gevolgen heeft.

De opdrachtgever is geen loonheffingen verschuldigd en de opdrachtnemer is niet verzekerd voor de werknemersverzekeringen.

Ga in gevallen waarin deze ficties aan de orde zijn altijd na of partijen hun keuze goed en tijdig hebben vastgelegd. In veel modelovereenkomsten is hiervoor een bepaling opgenomen, maar ook los van een modelovereenkomst kunnen partijen hun keuze vastleggen.

Commissarissen

Sinds 1 mei 2016 is goedgekeurd dat voor commissarissen de fictieve dienstbetrekking niet toegepast wordt.¹⁸ Vanaf 1 januari 2017 is de fictieve dienstbetrekking voor commissarissen vervallen.

Aanneming van werk en tussenkomst

Er zijn nog 2 situaties waarbij de fictie onder voorwaarden uitgesloten kan worden. Het gaat om de situaties "aanneming van werk" en "werken door tussenkomst van een derde".

In deze gevallen kan de fictie echter niet worden uitgesloten door dat samen af te spreken, maar wordt de fictie buiten toepassing gelaten indien aannemelijk is dat de opdrachtnemer de werkzaamheden verricht als zelfstandige. In deze twee specifieke gevallen wordt dus wel gekeken naar de situatie bij de opdrachtnemer (of deze kwalificeert als ondernemer of niet, gezien vanuit de positie en optiek van de opdrachtgever).

Aanneming van werk

Bij de overeenkomst van aanneming van werk (artikel 7:750 BW) sluit de aannemer (opdrachtnemer) een overeenkomst met de opdrachtgever, waarbij

¹⁸ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 maart 2016, Stcrt. 2016, nr. 14756

hij zich verbindt om buiten dienstbetrekking een werk van stoffelijke aard tot stand te brengen en op te leveren.

Onder werken van stoffelijke aard vallen onder andere bouwwerken, wegeaanleg, landbewerking, herstelwerkzaamheden en het maken van kleding.

De fictieve dienstbetrekking aanneming van werk is niet van toepassing indien:

- i. géén sprake is van een 'gezagsverhouding' tot de opdrachtgever; én
- ii. de opdrachtgever aannemelijk kan maken dat ten aanzien van de aannemer (opdrachtnemer) sprake is van zelfstandigheid.

Tussenkomst

Bij tussenkomst sluit een opdrachtnemer een overeenkomst met een intermediair, op grond waarvan de werkzaamheden worden verricht ten behoeve van een derde. Dit betekent dat er géén juridische band is tussen de derde en de opdrachtnemer. De opdrachtgever in de arbeidsrelatie is de intermediair. Bij tussenkomst kan sprake zijn van een privaatrechtelijke dienstbetrekking bij de intermediair (zie hiervoor onder controlevraag 3). Echter, indien het element 'gezagsverhouding' bij zowel de intermediair als de derde ontbreekt, kan nog steeds sprake zijn van een fictieve dienstbetrekking (artikel 2a van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965).

De fictieve dienstbetrekking tussenkomst is niet van toepassing indien:

1. géén sprake is van een 'gezagsverhouding' tot de intermediair, waarbij ook geen sprake is van werken onder leiding en toezicht van de derde (het formele en materiële gezag ontbreekt dus); én
2. de opdrachtgever (intermediair) aannemelijk kan maken dat ten aanzien van de opdrachtnemer sprake is van zelfstandigheid.

Bij de beoordeling van overeenkomsten voor tussenkomst of aanneming van werk is vrijwel altijd een voorbehoud gemaakt. Als in beginsel aannemelijk lijkt dat de opdrachtnemer werkzaam is als ondernemer gaan we daarmee niet zomaar akkoord als de opdrachtnemer (vrij vertaald) maar één opdrachtgever heeft. Kijk daarom in situaties waarin men een beoordeelde (model)overeenkomst heeft gebruikt, altijd naar de toelichting of goedkeuringsbrief bij die (model)overeenkomst.

Conclusie fictieve dienstbetrekkingen

Indien na behandeling van bovenstaande controlevragen blijkt dat er géén sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking, kan het onderzoek met betrekking tot de Wet DBA worden afgerond.

Als je hebt vastgesteld dat er wél sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking moet je beoordelen of één van de uitzonderingssituaties zoals genoemd onder hoofdstuk 3 van toepassing is. Zie controlevraag 5.

5 Is sprake van evident kwaadwillenden?

Zoals reeds beschreven in onderdeel 3, zal de Belastingdienst tijdens de (verlengde) implementatiefase (die loopt tot 1 januari 2018) niet handhaven. Er wordt wel toezicht gehouden, maar in beginsel biedt de Belastingdienst alleen de helpende hand en legt geen correctieverplichtingen of naheffingsaanlagen op.

Zolang er geen sprake is van *evident kwaadwillenden*, moet je tot 1 januari 2018 opdrachtgevers er in voorkomende gevallen alleen op wijzen dat sprake is van een dienstbetrekking en moet je met die opdrachtgevers bespreken hoe zij hun werkwijze zouden kunnen aanpassen als zij ook in het vervolg geen loonheffingen willen inhouden en afdragen. Je stemt dit af met de VTA LH en legt de afspraken met de opdrachtgever schriftelijk vast in een brief of controlerapport die je

opneemt in IKB/KRB en/of ATK. Daarbij gaan we er van uit dat inhoudingsplichtige de aanwijzingen opvolgt.

Om de in de Tweede Voortgangsrapportage DBA genoemde leercirkel te laten werken, kunnen we na verloop van tijd nogmaals het gesprek aangaan. Dat doen we niet in alle gevallen en is afhankelijk van de aangetroffen situatie. De mate van ernst is bepalend. Afstemming met de VTA LH is verplicht.

Indien de opdrachtgever, na er herhaaldelijk op gewezen te zijn dat sprake is van een dienstbetrekking, er vervolgens toch voor kiest om de werkwijze niet aan te passen én geen loonheffingen af te dragen, moet overleg plaatsvinden met de vaktechnische lijn LH en de boetespecialist. In overleg wordt dan vastgesteld of mogelijk sprake is een situatie waarin de Belastingdienst wel repressief kan handhaven (zie ook onderdeel 3). Er moet dan sprake zijn van evident kwaadwillenden.

Dit moet verplicht afgestemd worden met de Stuurgroep DBA.

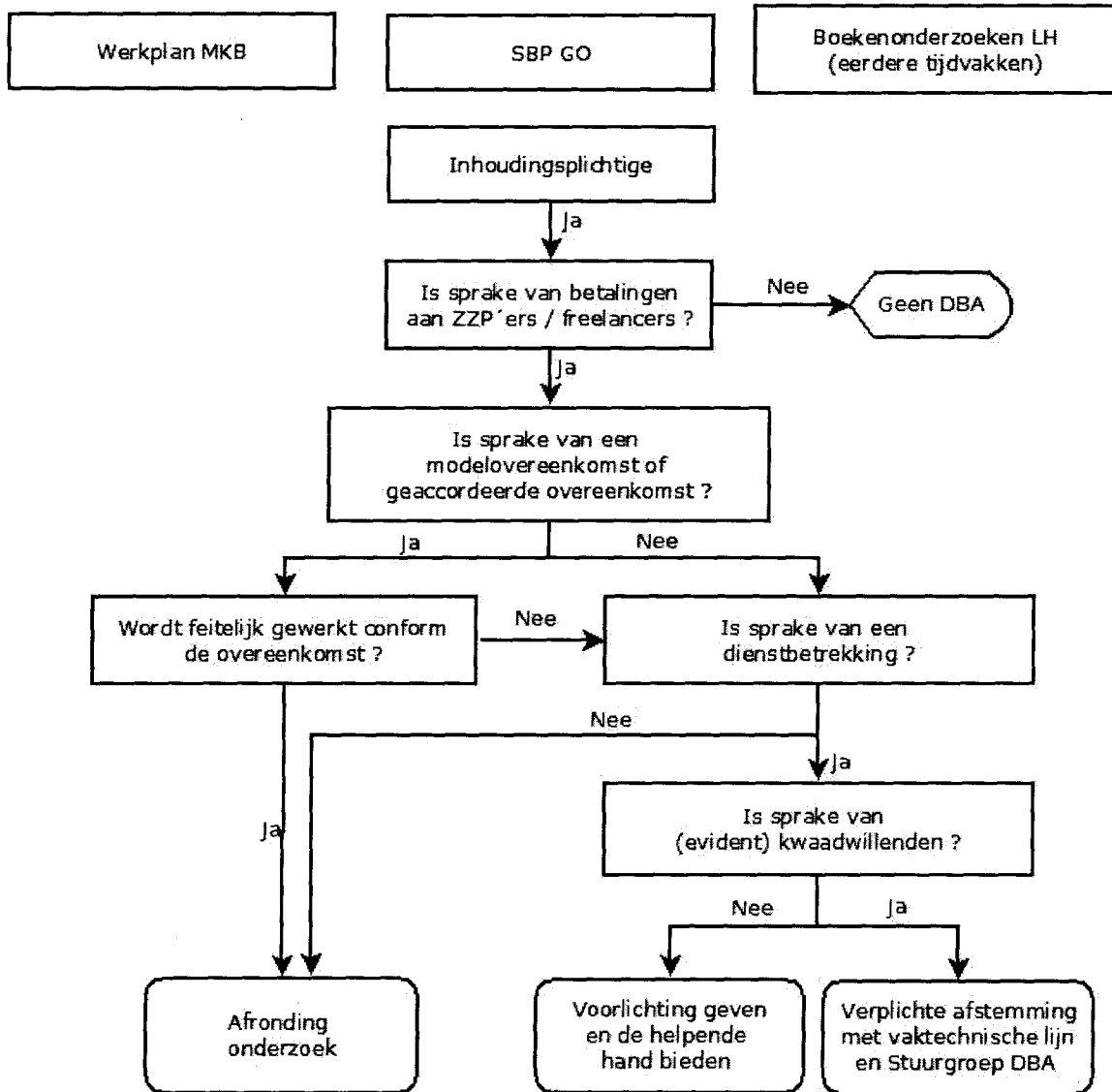
6. Na de (verlengde) implementatiefase

In de Tweede Voortgangsrapportage DBA is aangegeven dat we de Wet DBA tot 1 januari 2018 niet handhaven (m.u.v. kwaadwillenden). Als die termijn niet opnieuw wordt verlengd, is de (verlengde) implementatiefase op 1 januari 2018 afgerond. Opdrachtgevers en opdrachtnemers hebben dan ruim anderhalf jaar de tijd gehad om, indien nodig, hun werkwijze aan te passen.

Vanaf 1 januari 2018 moet dan ofwel buiten dienstbetrekking worden gewerkt (al dan niet conform een door de Belastingdienst beoordeelde overeenkomst), ofwel loonheffingen worden ingehouden en afgedragen. Als blijkt dat partijen niet volgens de wet- en regelgeving werken, zal er worden gehandhaafd. Dit betekent dat de Belastingdienst een correctieverplichting of een naheffingsaanslag zal opleggen als sprake is van een dienstbetrekking en geen loonheffingen zijn ingehouden en afgedragen. Als de dienstbetrekking al in de (verlengde) implementatiefase bestond, zal de Belastingdienst over de periode tot 1 januari 2018 niet corrigeren tenzij er sprake is van evident kwaadwillenden.

Daarnaast hebben de handhavingsmaatregelen geen betrekking op een periode voorafgaand aan 1 mei 2016 voor zover de opdrachtgever zich nog op de vrijwarende werking van de VAR kan beroepen. Zie ook bijlage 2, vraag 1 voor gevallen waarin er niet met een vrijwarende VAR is gewerkt.

Bijlage schema handhaving DBA



Bijlage 2 Vragen en antwoorden over opschorten handhaving DBA

Met de Wet DBA is per 1 mei 2016 de VAR afgeschaft. Gevolg van het afschaffen van de VAR is dat opdrachtgevers en -nemers zelf moeten beoordelen wat de gevolgen van hun arbeidsrelatie zijn voor de loonheffingen. Is er wel of geen sprake van een dienstbetrekking? Hierover heerst bij opdrachtgever en opdrachtnemers onzekerheid en onrust. Dat is reden geweest om (m.u.v. evident kwaadwillenden) de handhaving van de Wet DBA op te schorten tot ten minste 1 januari 2018. In verband hiermee zijn de volgende praktijkvragen gesteld:

1. Naheffen over de periode tót 1 mei 2016?

Vraag

Als tijdens een controle wordt geconstateerd dat er t.a.v. de arbeidsrelatie met een zzp'er sprake is van een dienstbetrekking, dan leggen we geen naheffing (of correctieverplichting) op. Maar wat doen we als de dienstbetrekking al vóór 1 mei 2016 bestond en de zzp'er in die periode geen VAR-wuo of VAR-dga had? Gaan we dan wel naheffen over de periode tót 1 mei 2016?

Antwoord

Ja, over de periode tot 1 mei 2016 leggen we een correctieverplichting of naheffing op (bij dienstbetrekking zonder vrijwarende VAR, dus helemaal geen VAR, of een VAR-row of -loon). Wel moeten gevallen waarin we vóór 1 mei moeten corrigeren, via de vaktechnische lijn LH worden afgestemd en worden gemeld aan de stuurgroep DBA. We kunnen niet inschatten om hoeveel gevallen dit gaat.

2. Wat betekent het niet-naheffen in de LH voor de IH van de zzp'er?

Vraag

Voor de LH is beslist dat we niet naheffen over de implementatieperiode (tenzij evident kwaadwillend), maar wat doen we tot 1 januari 2018 in de IH (belastingjaren 2016 en 2017) bij de zzp'er als we concluderen dat geen sprake is van winst uit onderneming? Merken we de inkomsten dan altijd aan als resultaat uit overige werkzaamheden en onderzoeken we dus niet of sprake is van een dienstbetrekking?

Antwoord

Gezien het doel (gewinning) en de doelgroep van het begunstigende beleid (opdrachtgever én opdrachtnemer) ligt het voor de hand dat dit beleid ook betrekking heeft op de IH. We doen daarom geen onderzoek naar het bestaan van een dienstbetrekking.

Als geen sprake is van winst uit onderneming zal de bron van inkomen gecorrigeerd worden in resultaat uit overige werkzaamheden (row). Voor het onderzoek naar het bestaan van een dienstbetrekking is meer nodig dan alleen een beoordeling van de aangifte IH (met name onderzoek bij de opdrachtgever) en die stap zetten we dus tot 1 januari 2018 niet. Als mogelijk sprake is van evident kwaadwillenden (in de definitie van de staatssecretaris) dan beoordeelt de desbetreffende (la)vaco in overleg met de Stuurgroep DBA of een verder onderzoek gepast en noodzakelijk is. Ook situaties waarin zonder nader onderzoek overduidelijk is dat sprake is van een dienstbetrekking (zoals bij sommige fictieve dienstbetrekkingen het geval kan zijn), moeten afgestemd worden met de (la)vaco.

Effect van correctie naar row is doorgaans dat de ondernemersfaciliteiten worden gecorrigeerd, maar men wel kostenaftrek overhoudt.

3. Geldt de opschorting van de handhaving ook in situaties waarin om een andere reden dan de Wet DBA geen LH is betaald?

Vraag

Geldt de opschorting van de handhaving ook in situaties waarin voor iedereen duidelijk is dat in dienstbetrekking wordt gewerkt (de vraag is niet of sprake is van een zzp'er of een werknemer), maar geen LH is ingehouden vanwege een heel andere reden? Bijvoorbeeld omdat het de vraag is wie de inhoudingsplichtige is. Of vanwege de vraag in welk land mag worden geheven. (Soms is dat 'slechts' in discussie, soms gaat het om constructies. Dit speelt o.m. in de aanpak van schijnconstructies en de activiteiten van het CIBA.)

Antwoord

Nee, hier geldt geen opschorting van de handhaving. Er is geen onzekerheid of onrust over de vraag of hier sprake is van een dienstbetrekking; het is alleen de vraag wie en/of waar loonheffingen verschuldigd is.

4. Gaan we de 'voorwaartse aanwijzingen' monitoren?

Vraag

Hoe gaan we om met gevallen waarvan we in het toezicht geconstateerd hebben dat sprake is van een dienstbetrekking (geen evident kwaadwillende)? Gaan we deze gevallen actief monitoren?

Antwoord

We moeten onze coachende rol pakken, dus aanwijzingen geven over de vraag of en hoe de werkwijze zou kunnen worden veranderd. In de rapportage wordt vastgelegd dat er sprake is van een dienstbetrekking en dat met de 'inhoudingsplichtige' besproken is wat hij zou kunnen veranderen. Daarbij gaan we er van uit dat inhoudingsplichtige de aanwijzingen opvolgt.

Om de in de Tweede Voortgangsrapportage DBA genoemde leercirkel te laten werken, kunnen we na verloop van tijd nogmaals het gesprek aangaan. Dat doen we niet in alle gevallen en is afhankelijk van de aangetroffen situatie. De mate van ernst is bepalend. Afstemming met de VTA LH is verplicht.

Als we nogmaals op gesprek gaan, dan leggen we vast wat de inhoudingsplichtige na de eerste constatering heeft gedaan. Als de inhoudingsplichtige, na herhaalde aanwijzingen, weigert aanpassingen te doen en ook geen loonheffingen afdraagt, dan ontstaat mogelijk evidente kwaadwillendheid. Voor de vraag of dat zo is moet altijd overleg plaatsvinden met de vaktechnische lijn (en zo ja, afstemming met de stuurgroep DBA).

5. Aankondigen van boekenonderzoeken tijdens de implementatiefase

Vraag

Kan ik over tijdvakken die zien op de implementatiefase wel een volledig boekenonderzoek LH aankondigen of moet ik het onderwerp DBA uitsluiten in de aankondiging van het onderzoek?

Antwoord

Boekenonderzoeken LH die zien op tijdvakken van de implementatiefase kunnen gewoon aangekondigd worden, dus zonder uitsluiting van het onderwerp DBA. In de Tweede Voortgangsrapportage DBA is aangegeven dat de Belastingdienst op de werkvloer duidelijk kan maken wat wel kan en wat niet. Beoordeling van de feitelijke situatie is daarvoor dus juist noodzakelijk.

We handhaven de Wet DBA niet, tenzij evident kwaadwillend. De 'voorwaartse aanwijzingen' worden besproken met inhoudingsplichtige en opgenomen in het controlerapport.

Zie verder ook het antwoord op vraag 4.

