

Nr.	Datum	Document	Openbaar	Wob
1	20180711	Presentatie toezichtsplan DBA	(gedeeltelijk) openbaar	10-2-e, 10-2-g
2	201807	Handreiking DBA bedrijfsbezoeken	(gedeeltelijk) openbaar	10-2-e, 10-2-g, 11-1
3		Gezichtspunten en mogelijk vragen beoordelen arbeidsrelaties	(geheel) openbaar	-
4	20180711	Presentatie Toezichtsplan DBA selectie posten	(gedeeltelijk) openbaar	10-2-d
5		Vragenlijst beoordeling arbeidsrelaties	(geheel) openbaar	-
6		Schema transitieperiode	(geheel) openbaar	-
7	20180723	Memo DBA en toezicht LH	(gedeeltelijk) openbaar	10-2-d, 10-2-e
8	20190123	Memo DBA en toezicht LH	(gedeeltelijk) openbaar	10-2-d, 10-2-e
9	20180723	Memo DBA en bronbeoordeling IH	(gedeeltelijk) openbaar	10-2-e
10	20190123	Memo DBA en bronbeoordeling IH	(gedeeltelijk) openbaar	10-2-e
11	20180717	Nieuwsbericht Intranet aftrap toezichtsplan DBA	(gedeeltelijk) openbaar	10-2-e
12		Toelichting op selectie en terugkoppeling DBA bedrijfsbezoeken	(gedeeltelijk) openbaar	10-2-d, 10-2-g
13		Toelichting terugkoppelblad DBA	(gedeeltelijk) openbaar	10-2-d
14		Standaardbrieven bij bedrijfs/actualiteitenbezoek	(geheel) openbaar	-

Belastingdienst



Toezichtsplan Arbeidsrelaties

11 juli 2018





Toezichtsplan arbeidsrelaties

- > Achtergronden toezichtsplan
- > Doel toezichtsplan
- > Inhoud toezichtsplan
 - regulier toezicht
 - 100 bedrijfsbezoeken
- > Handhaving
- > Verplichte afstemming



Wat vooraf ging ...

Per 1 mei 2016 Wet DBA, VAR afgeschaft

- > Opdrachtgever en opdrachtnemer samen verantwoordelijk voor werken buiten dienstbetrekking
- > Modelovereenkomsten
- > Implementatieperiode

Gevolgen: Onduidelijkheid en onrust

Voortgangsrapportages aan TK:

- > Handhaving opgeschort, m.u.v. 'kwaadwillenden'
- > Onderzoek aanpassing wetgeving arbeidsrelaties





Regeerakkoord

Voorgestelde maatregelen:

- > Verplichte arbeidsovereenkomst onderkant arbeidsmarkt
- > Opt-out LH en WNV bovenkant arbeidsmarkt
- > Opdrachtgeversverklaring

Knelpunten bij uitwerking, o.m. in randvoorwaarden nieuwe wet
(zekerheid vooraf, handhaafbaar, lage administratieve lasten)
Zie brief aan TK 22 juni





Waarom een Toezichtsplan Arbeidsrelaties?

- > Politiek
- > Verdere opschorting handhaving tot 1 januari 2020
- > Onvrede over mogelijke schijnzelfstandigheid
- > Toezicht vanaf 1 juli 2018 aangescherpt
- > Toezichtsplan beschrijft *toezicht* op arbeidsrelaties vanaf 1 juli 2018
- > *Handhaving* over tijdvakken vanaf 1 juli 2018 mogelijk in alle gevallen van kwaadwillendheid (vóór die datum alleen in meest ernstige gevallen)





Doelen toezichtsplan arbeidsrelaties

1. Toezicht houden op juiste toepassing loonheffingen bij kwalificatie arbeidsrelaties
2. Handhavend optreden waar sprake is van *kwaadwillendheid* (bewijslast rust op BD)
3. In gesprek gaan met opdrachtgevers over hun praktijkervaringen





Inhoud toezichtsplan arbeidsrelaties

1. Uitvoeren van 100 bedrijfsbezoeken
2. Regulier toezicht
 - Boekenonderzoeken (MKB en GO)
 - Klantbehandeling GO





Regulier toezicht

Beoordelen van arbeidsrelaties is een integraal onderdeel van een boekenonderzoek LH

Memo's:

Wet DBA en toezicht LH

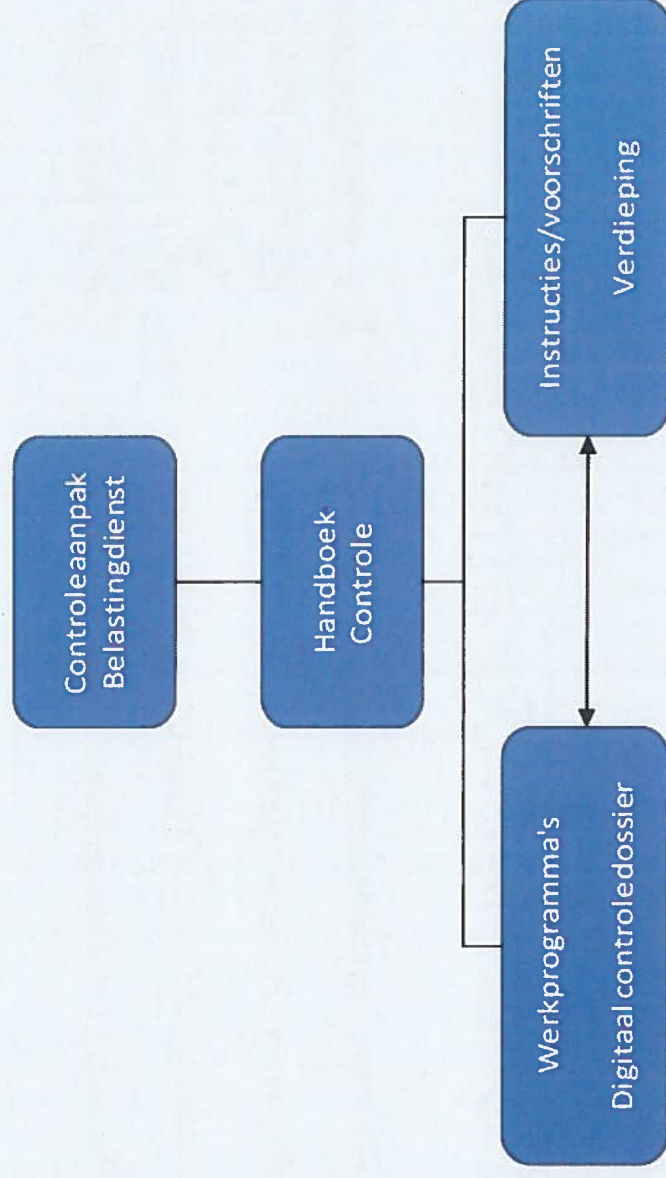
Wet DBA en bronbeoordeling IH

Geactualiseerde memo's worden deze week gepubliceerd!





Ondersteuning regulier toezicht





Controleprogramma LH

Planning LH dienstbetrekking		F.4.3. Dienstbetrekking
Planning LH werkkostenregeling		F.420.04.0.0 Echte dienstbetrekking
Planning LH Inhoudingen en berekeningen		F.420.06.0.0 Fictieve dienstbetrekking
Planning LH overige controle-items		F.420.20.0.0 Deregulering Beoordeling Arbeidsrelatie
		F.420.26.0.0 Overzicht Conclusie(s) Dienstbetrekking



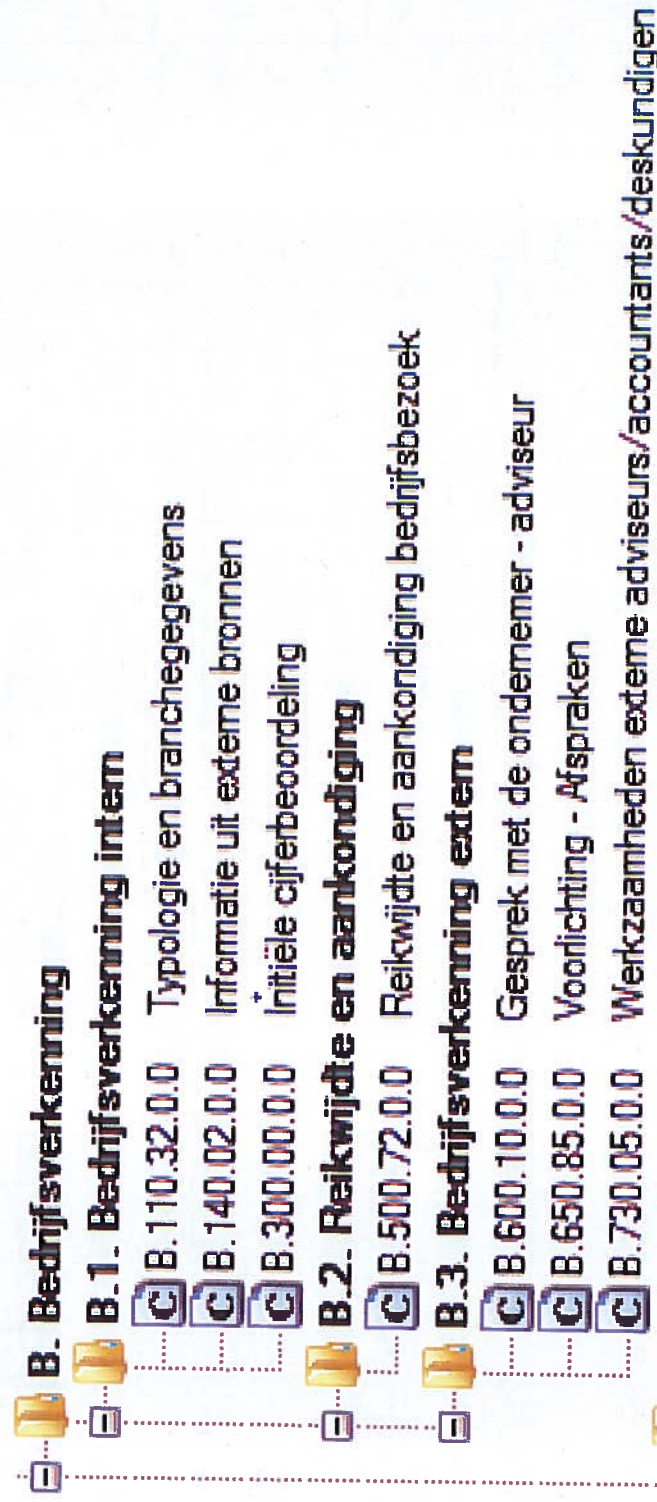
100 Bedrijfsbezoeken

- Start 1 juli 2018
- In beginsel door twee medewerkers
- ATB Bedrijfsbezoek
- GO: verplichte afstemming met klantcoördinator





Vorbereiding bedrijfsbezoek





Aankondiging bedrijfsbezoeken

- Voorbeeldbrief is bijgevoegd
- Twee doelen benoemd
 1. Kwalificeren en vastleggen van arbeidsrelaties
 2. Inventariseren praktijkervaringen
- Vooraf vragen we geen stukken op.
- Verwijzing in brief naar Toezichtsplan en onderdeel DBA op www.Belastingdienst.nl



Uitvoering bedrijfsbezoek - 1

In gesprek met opdrachtgevers over de vormgeving van arbeidsrelaties in 2018

- a. werkwijze
- b. documentatie
- c. juiste kwalificatie

Inventariseren praktijkervaringen



Uitvoering bedrijfsbezoek - 2

Er kan sprake zijn van:

1. Goedgekeurde modelovereenkomst
2. Modelovereenkomst wel ingediend, echter geen zekerheid vooraf
3. Overige

Wordt conform de (model)overeenkomst gewerkt?

Welke controles door bedrijf / adviseur?





Uitvoering bedrijfsbezoek - 3

Reguliere werkwijze voor bedrijfsbezoek / actualiteitsbezoek

Opvragen stukken:

- Professional judgement / terughoudendheid
- Bedoeld om een goed beeld te kunnen vormen





Uitvoering bedrijfsbezoek - 4

Inventariseren praktijkervaringen:

- > Wat gaat goed?
- > Wat gaat niet goed?
- > Wat zijn de ervaringen met het handhavingsmoratorium?





Uitvoering bedrijfsbezoek - 5

Hulpmiddelen:

- Gezichtspunten bezien vanuit opdrachtgever en opdrachtnemer (bijlage 3)
- Vragenlijst voor het gesprek (niet limitatief) (bijlage 4)





Evaluatie bedrijfsbezoek

- › afstemming met VTA LH, KC en teamleider
- › Vaststellen vervolg:
 - geen vervolg nodig
 - bedrijfsbezoek
 - boekenonderzoek
 -



Verslag bedrijfsbezoek

Sjabloon voor het verslag is bijgevoegd:

- > Feitelijke bevindingen:
 - vastleggen van hetgeen verteld is en welke stukken zijn ingezien.
 - vastleggen gemaakte afspraken / gegeven aanwijzingen.
- > Verwijzing in verslag naar Toezichtsplan Arbeidsrelaties en onderdeel DBA op [www. Belastingdienst.nl](http://www.Belastingdienst.nl)
- > Verslag wordt vóór verzending gelezen door een ander duo



Overzicht documentatie bedrijfsbezoeken

1. Handreiking bedrijfsbezoeken DBA
2. Schema transitieperiode
3. Aankondigingsbrief
4. Gezichtspunten en mogelijke vragen arbeidsrelaties
5. Vragenlijst beoordeling arbeidsrelaties
6. Verslag
7. Bestuurlijke informatie (in ontwikkeling)



Handhaving - 1

Met handhaving wordt bedoeld het opleggen van naheffingsaanslagen, correctieverplichtingen, boeten en zo nodig strafrechtelijke vervolging.

- ❖ Over perioden tot 1 juli 2018 handhaving alleen bij meest ernstige gevallen van kwaadwillenden (zwendel, uitbuiting etc.)
- ❖ Over perioden vanaf 1 juli 2018 is handhaving ook mogelijk bij 'overige kwaadwillenden'





Handhaving - 2

Definitie kwaadwillend:

De opdrachtgever die opzettelijk een situatie van evidente schijnzelfstandigheid laat ontstaan of voortbestaan.





Handhaving - 3

De Belastingdienst kan handhaven bij kwaadwillenden als zij de volgende drie criteria alle drie kan bewijzen:

1. een (fictieve) dienstbetrekking
2. evidente schijnzelfstandigheid
3. opzettelijke schijnzelfstandigheid

Zware bewijslast





Verplichte afstemming met Stuurgroep DBA

Zowel voor het reguliere toezicht als de bedrijfsbezoeken:

- ❖ indien een vervolg nodig is op het bedrijfsbezoek
- ❖ het niet aanpassen van de overeenkomst of werkwijze na hier herhaaldelijk op gewezen te zijn.
- ❖ signalen die duiden op kwaadwillendheid
- ❖ handhavingsmaatregelen

Zie ook de memo's en de handreiking. Bij twijfel: afstemmen!



Bestuurlijke informatie

- › een format om de informatie uit de bedrijfsbezoeken en het reguliere toezicht aan te leveren volgt

art. 10.2.g

Vragen?



HANDREIKING DBA BEDRIJFSBEZOEKEN JULI 2018

1. Transitieperiode Wet DBA

Op 1 mei 2016 is de Wet DBA in werking getreden. Daarmee werd de VAR afgeschaft. Het huidige kabinet heeft nieuwe wetgeving aangekondigd (beoogde datum 1 januari 2020). In de tussenliggende tijdvakken is sprake van een transitieperiode. Dat wil zeggen: de Belastingdienst houdt wel toezicht op een juiste kwalificatie van arbeidsrelaties voor de loonheffingen, maar er vindt in beginsel geen repressieve handhaving plaats bij opdrachtgevers (geen correcties loonheffingen met eventuele boetes). Die handhaving kan wel plaatsvinden als de Belastingdienst bij toezicht vaststelt dat sprake is van 'kwaadwillendheid'.

In bijlage 1 bij deze handreiking is een schema opgenomen van de fasering binnen de transitieperiode met een verwijzing naar de bijbehorende brondocumenten.

2. Toezichtsplan arbeidsrelaties per 1 juli 2018

In het kader van het Toezichtsplan arbeidsrelaties, selecteert de Belastingdienst minimaal 100 opdrachtgevers om te bezoeken. De Belastingdienst gaat met de geselecteerde opdrachtgevers in gesprek over hun werkwijze met hun opdrachtnemers.

Het doel van deze handreiking is inhoudelijke en controletechnische ondersteuning te bieden voor de uitvoering van de bedrijfsbezoeken DBA. Daartoe is onder meer een format aankondigingsbrief, gezichtspunten en mogelijke vragen beoordelen arbeidsrelaties, een vragenlijst beoordeling arbeidsrelaties en een format voor een verslag beschikbaar gesteld.

Zie bijlagen 2 tot en met 5.

3. Bedrijfsbezoeken arbeidsrelaties

Voor de bedrijfsbezoeken zullen controle- en heffingsspecialisten loonheffingen worden ingezet die deskundigheid hebben over het onderwerp 'arbeidsrelaties' en ervaring hebben met de praktijk van de Wet DBA.

Voor de bezoeken moet ATB worden gebruikt. De volgende keuzes moeten bij het aanmaken van het ATB dossier worden gemaakt: soort dossier = actualiteitsbezoek, competentie = GO of MKB, soort actualiteitsbezoek = bedrijfsbezoek. Kies bij het onderdeel opdrachtformulering (in het volgende scherm) voor regulier bedrijfsbezoek¹.

art. 11.1

4. Uitvoering toezicht en karakter bedrijfsbezoeken binnen GO en MKB

Doel van het bedrijfsbezoek (GO)/ actualiteitsbezoek (MKB) is een beeld te krijgen hoe de ondernemer in 2018 (in de actualiteit c.q. op moment bedrijfsbezoek) omgaat met de vormgeving van arbeidsrelaties van niet-werknemers (zzp-ers, freelancers etcetera). Het bedrijfsbezoek is niet gericht op het doen van uitspraken over de aanvaardbaarheid van de aangiften van de organisatie.

Per vaco-verband worden duo's gevormd om de bezoeken uit te voeren. Het duo bestaat uit een controlespecialist en een heffingsspecialist loonheffingen.

Bij GO wordt in beginsel het bedrijfsbezoek door eenzelfde duo uitgevoerd, zijnde een controlespecialist en een heffingsspecialist loonheffingen. De klantcoördinator wordt in alle gevallen betrokken. Hetzij door mee te gaan met het gesprek (met name bij categorie 1 en 2 klanten) dan wel middels de vooraankondiging (met name bij categorie 3 en 4 klanten).

¹ Gebruik de relevante schermen van dit dossier.

Indien sprake is van een HT-post bij MKB vindt afstemming plaats met de relatiebeheerder. Bij de uitvoering van het bedrijfsbezoek is samenwerking met de fiscaal dienstverlener² het uitgangspunt.

De controle- dan wel heffingsspecialist loonheffingen bespreekt met de ondernemer (MKB) of met de bedrijfsleiding belast met inhuur (GO) het doel van het bezoek en maakt een afspraak voor de uitvoering daarvan op het bedrijfsadres. De afspraak wordt schriftelijk bevestigd (zie voor het format bijlage 2). Met het helder formuleren van het doel van het gesprek wordt ook de reikwijdte van onze werkzaamheden duidelijk.

Tijdens het bezoek komt aan de orde welke werkwijze de opdrachtgever hanteert richting zijn opdrachtnemers, hoe de documentatie daarvan eruit ziet en hoe de ondernemer ervoor zorgt dat de arbeidsrelatie op de juiste wijze wordt gekwalificeerd. Doel is in gesprek te zijn met opdrachtgevers over hun praktijkervaringen.

Er kan daarbij sprake zijn van:

- Opdrachtgevers waarvan de (model)overeenkomst is beoordeeld als werken buiten dienstbetrekking;
- Opdrachtgevers voor wie op basis van een voorgelegde (model)overeenkomst, geen zekerheid vooraf is gegeven. Vraag dan wat men na de afwijzing of het afbreken van het verzoek heeft gedaan en op welke wijze de arbeidsrelaties met opdrachtnemers zijn vormgegeven.
- Opdrachtgevers die geen (model)overeenkomst hebben voorgelegd; vraag dan wat men met de Wet DBA heeft gedaan en op welke wijze de arbeidsrelaties met opdrachtnemers zijn vormgegeven.

Vraag altijd welke afspraken de opdrachtgever met zijn opdrachtnemers heeft gemaakt en in wat voor soort (model)overeenkomsten deze zijn opgenomen. Bespreek daarnaast hoe wordt geborgd dat er overeenkomstig de gebruikte overeenkomst(en) wordt gewerkt. Vraag, indien wenselijk, om een rondleiding door het bedrijf.

Met het opvragen van stukken hanteren we de reguliere werkwijze voor een bedrijfsbezoek/ actualiteitsbezoek. De reguliere werkwijze is dat we weliswaar terughoudend zijn, maar ook dat we op basis van professional judgement stukken opvragen die nodig zijn om ons een goed beeld te kunnen vormen. We doen dat om te begrijpen wat er verteld is. In het verslag zal worden opgenomen welke stukken zijn opgevraagd.

Als hulpmiddel voor het bedrijfsbezoek hebben we vanuit het perspectief van zowel de opdrachtgever als de opdrachtnemer verschillende gezichtspunten overzichtelijk weergegeven in bijlage 3. Daarnaast is een vragenlijst gemaakt (niet limitatief) die als hulpmiddel gebruikt kan worden, zie bijlage 4.

De gezichtspunten en vragen gaan in op de individuele arbeidsrelatie. Bij het bedrijfsbezoek is het zeker niet de bedoeling om (alle) vragen en stappen na te lopen. Gebruik bijlagen 3 en 4 vooral bij de voorbereiding van het bezoek. Met die voorbereiding en het bezoek zelf proberen we een goede indruk te krijgen van de wijze waarop men binnen de organisatie omgaat met de vormgeving van arbeidsrelaties van niet werknemers. Denk bijvoorbeeld aan de verhouding tussen eigen personeel en inhuur derden en de mogelijkheid om de gesprekspartner(s) uit te nodigen enkele illustratieve voorbeelden te benoemen.

Vragen die in ieder geval tijdens het bezoek aan de orde komen zijn welke betalingen aan derden zijn gedaan, hoe de ondernemer het volledige beeld heeft hiervan en wat de rol van de (fiscaal) adviseur is. Bij GO en bij de bovenkant van MKB zullen daarnaast diverse vragen worden gesteld over welke controles de bedrijfsleiding zelf heeft op het proces.

Uiteraard worden vragen van de ondernemer over de kwalificatie van arbeidsrelaties zoveel mogelijk beantwoord. Maar als een ondernemer zekerheid wil, bijvoorbeeld een oordeel over een

² Zie ook de Leidraad Horizontaal toezicht Fiscaal Dienstverleners

overeenkomst die niet eerder is voorgelegd of een beschikking verzekeringsplicht, verwijs dan naar de daarvoor geldende spelregels. De ondernemer kan dan conform die spelregels een verzoek tot vooroverleg of een verzoek om een beschikking indienen.

Binnen het segment MKB gelden bij de uitvoering van actualiteitsbezoeken in zijn algemeenheid de richtlijnen zoals geformuleerd in hoofdstuk 3 van de Handreiking actueel toezicht MKB-personeel versie 1.0 gepubliceerd op de site van 'Controle en Toezicht' onder het kopje toezichtsvormen (actueel toezicht). Zie: [Toezichtsvormen - Actueel Toezicht](#).

Binnen het segment GO gelden bij de uitvoering van bedrijfsbezoeken in zijn algemeenheid de richtlijnen zoals geformuleerd in de handreiking 'Naar een beter klantbeeld'. Zie: [Naar een beter klantbeeld](#).

Tijdens het bezoek stellen we vragen over de werkwijze ten aanzien van arbeidsrelaties in het algemeen, maar kunnen we ook ingaan op specifieke arbeidsrelaties. Bij grote ondernemingen zal de nadruk overwegend liggen op de werkwijze in het algemeen en de beheersing van de risico's, terwijl bij kleine ondernemingen eerder de individuele arbeidsrelaties zullen worden besproken. Daarmee vormen we ons beeld over de werkwijze van de ondernemer.

Ongeacht het segment is van belang voor ogen te houden dat sprake is van een bedrijfs- dan wel actualiteitsbezoek en dat (nog) geen sprake is een boekenonderzoek. De (loon)administratie en aangiften worden immers inhoudelijk niet beoordeeld. De uitkomsten van het bedrijfs- of actualiteitsbezoek en het beeld van de LH-specialist zijn gebaseerd op het gesprek met de ondernemer. Deze worden besproken met de vaco LH en controle, de klantcoördinator (voor GO) en de teamleider. Het bezoek kan, indien daar voldoende aanleiding toe is, uitgebreid worden tot een boekenonderzoek. Ook dat wordt besproken met de hiervoor genoemde personen.

Mocht uit het bezoek dan wel vanuit de voorbereiding blijken dat het zeer waarschijnlijk nodig is dat wordt overgegaan tot een boekenonderzoek dan wordt dat, door tussenkomst van de vaco LH of controle, vooraf afgestemd met art. 10.2.g

Van het bezoek wordt, aan de hand van het sjabloon in [bijlage 5](#), een verslag gemaakt. Het verslag is een feitelijk weergave van hetgeen besproken is en de eventueel opgevraagde stukken. Als er afspraken zijn gemaakt en/of aanwijzingen zijn gegeven, worden die eveneens in het verslag opgenomen. In het verslag vermelde uitkomsten moeten stroken met de uitkomsten in de interne rapportage waarin de eventuele vervolgacties worden vastgelegd.

Het verslag wordt tegengelezen door een ander duo om de consistentie te waarborgen.

5. BI

10.2.g

19 juli 2018,

Bijlagen:

1. schema transitieperiode(n) invoering Wet DBA
2. sjabloon aankondigingsbrief
3. gezichtspunten en mogelijke vragen beoordelen arbeidsrelaties
4. vragenlijst beoordeling arbeidsrelaties
5. sjabloon verslag

GEZICHTSPUNTEN EN MOGELIJKE VRAGEN BEOORDELEN ARBEIDSRELATIES LOONHEFFINGEN

Overzicht

- I. De opdrachtgever (bedrijf, algemene kenmerken)
- II. De feitelijke werkzaamheden van de zzp'er
- III. De contractuele afspraken opdrachtgever /zzp'er
- IV. Hoedanigheid en posities van de partijen in de arbeidsrelatie
- V. Vooroverleg – contacten belastingdienst

I. De opdrachtgever (bedrijf, algemene kenmerken)

- Wat zijn de bedrijfsactiviteiten; welke markt?; specifieke regulering?
- Wat is de (actuele) omvang factor arbeid (totaal)?
 - o Werknemers...
 - o Inhuur (UZB, ZZP, onderaannemers/contracting)...
 - o Toename/afname Inhuur? Indicatie relatief aandeel Inhuur...
- (Wat) is de specifieke aard/reden van Inhuur?
 - o Piek/flexibele schil
 - o Externe deskundigheid, namelijk ...
 - o Is er duidelijk *inhoudelijk* onderscheid Inhuur /andere arbeid (binnen totale bedrijfsproces)? Ja/nee, namelijk
- Hoe is de Inhuur van ZZP'ers georganiseerd?
 - o Per zzp door bedrijf zelf (netwerk, bekenden, werving, ect.)?
 - o Via intermediairs
 - o Voormalig (eigen) werknemer(s) (of werknemers van derden) ingehuurd als zzp?

II. De feitelijke werkzaamheden van de zzp'er

- De werkzaamheden:
 - o de aard (het soort) van de werkzaamheden
 - Betreft fysieke productie, vervaardigen/bewerken, etc j/n?
 - Anders (dienstverlening, kenniswerk, etc)...
 - Individueel identificeerbaar/meetbaar resultaat j/n?
 - o De locatie (in het bedrijf; op locatie; in de organisatie van klant)
 - o Kennis en kunde
 - Specifieke kennis/opleiding/kwalificatie vereist?
 - Opleiding/training/inwerken in het bedrijf opdrachtgever?
 - Specifieke wettelijke regulering/bevoegdheid van toepassing?
 - ZZP gevraagd om (gebleken) persoonlijke kwaliteiten?
 - o de (mate van) integratie van de werkzaamheden in de organisatie
 - (fysieke, team) samenwerking j/n?
 - (In hoeverre) liggen werktijden en arbeidsduur (dag, week, etc) vast en (in hoeverre) kan een arbeidskracht (binnen bedrijfsproces) worden vervangen door een ander? Komt vervanging voor; hoe gaat dat feitelijk? (in rapportage dit goed toelichten !)
 - (binnen welke grenzen) kan arbeidskracht zelf tijdstip/locatie/wijze van uitvoering bepalen j/n?
 - Onderworpenheid aan (werkinhoudelijke) instructie/leiding of toezicht of goedkeuring/toestemming (voortdurend of ad hoc)? (in rapportage dit goed toelichten !)
 - Wat is de (mate van) instructie/specificatie m.b.t. het arbeidsproces en/of -resultaat | (gedrags- en procedurevoorschriften, werkwijze, samenwerken, technische specificaties, plaats van werken, tijdsplanning, e.d.)?
 - Wat is de (mate van) instructie *vooraf* en/of *tussentijds* (is er leiding over de werkzaamheden)?
 - Kan de leiding/controle, etc. wel/niet deels/volledig worden verklaard door 'technische'/andere eisen die niet direct duiden op

'werkgevergezag'? (Denk aan veiligheid, wettelijke voorwaarden, etc..) (in rapportage dit goed toelichten !)

- (In welke mate) is wel/niet sprake van organisatorische voorschriften/verplichtingen (bedrijfsbeleid, huisregels) die meer los staan van de technische/noodzakelijke inhoud van de werkzaamheden? (in rapportage dit goed toelichten !)
- Wat ligt er (schriftelijk) vast van hiervoor bedoelde bedrijfsprocessen, regels en verplichtingen?
- Wat ligt er (schriftelijk) vast van gewerkte uren/productie/schade (i.v.m. beloning)? Hoe verloopt dit, wat registreert zzp zelf? Facturatie.
- Wat is de (gemiddelde) feitelijke tijdsbeslag/arbeidsperiode van de arbeidsrelatie zzp'ers?
- Wat is de (gemiddelde) feitelijk betaalde beloning (per tijdseenheid/ productie/tijdvak) zzp'ers?

III. De contractuele afspraken opdrachtgever /zzp'er

- Schriftelijk of mondelinge overeenkomst? (stukken bijvoegen rapportage)
- het karakter van de verlangde prestatie
 - o Alleen arbeid leveren (inspanningsverplichting) of
 - o een specifiek omschreven prestatie leveren (resultaatsverplichting, aanneming met opleververplichting)
- Beloning
 - o Arbeidsvergoeding: is deze vast, afhankelijk van tijd en/of resultaat, wat is de (relatieve) hoogte van de beloning (t.o.v. minimum/cao, marktsituatie, onderhandelingsposities)? (Is er vergoeding bij ziekte, verlof?)
 - o Wat is de verdeling van (eventuele) kosten en lasten, schade, boeteregelingen? (Zoals: wie draagt de kosten van de organisatie, gemaakte fouten, overmacht, gebruik van hulpmiddelen, e.d.?) (Is er vergoeding van – specifieke – kosten?)
- Arbeidsduur en periode
 - o Wat is de duur van de arbeidsrelatie (bepaald, onbepaald, kort, lang, repeterende arbeidsrelaties)?
- Persoonlijke arbeidsverplichting
 - o Regeling persoonlijke arbeidsverplichting, vervanging?

IV. Hoedanigheid en posities van de partijen in de arbeidsrelatie

- 'Wil van partijen'
 - o (In hoeverre) is de inhoud van de arbeidsrelatie door, een of beide, partijen bepaald?
 - o (In hoeverre) is reële wilsovereenstemming tussen beide partijen over de inhoud van de arbeidsrelatie geborgd?
(Hiervoor zijn niet alleen de formeel juridische vorm, benaming en schriftelijke vastlegging van het contract, van belang, maar ook de overeenstemming over de inhoudelijke rechten en plichten over een weer, zoals zeggenschap, omstandigheden en voorwaarden.) Hierbij is de kennis, economische en maatschappelijke positie van de partijen van belang.
 - o Wat is de historie van arbeidsrelatie(s) tussen deze opdrachtgever/-nemer: (in welke hoedanigheid) eerder gewerkt bij opdrachtgever? Welke wijzigingen feiten/omstandigheden?
- Maatschappelijke posities
 - o Specifieke kennis/kunde/maatschappelijke positie opdrachtnemer
 - o Eigen (professionele, wettelijke en/of maatschappelijke) verantwoordelijkheid van opdrachtgever en opdrachtnemer.
 - o Economische marktposities opdrachtgever/-nemer
 - o Economische zelfstandigheid opdrachtnemer en mate van afhankelijkheid van opdrachtgever (tijdsbeslag, andere werkzaamheden, etc.). Heeft de opdrachtnemer eigen verzekeringen voor aansprakelijkheid, arbeidsongeschiktheid e.d.? Voert de opdrachtnemer zelf een administratie, facturatie, etc.?
 - o Hoogte beloning, onderhandelingsposities
 - o Persoonlijke (familie, anders) relaties tussen opdrachtgever/-nemer?

V. Vooroverleg – contacten belastingdienst

- (Model)overeenkomsten gebruikt, voorgelegd?
- Adviseur geraadpleegd?
- VAR gebruikt voor de werkzaamheden (t/m 1 mei 2016)?
- Beschikking verzekeringsplicht (59 wfsv)?
- Vooroverleg, standpunten andere middelen (IH/Vpb/BTW/etc.)?



TOELICHTING SELECTIE POSTEN (1)

- *Minimaal 100 opdrachtgevers voor eind 2018*

art 10-2-d

11 juli 2018



TOELICHTING SELECTIE POSTEN (2)

- MKB art 10- bezoeken en GO 2-d bezoeken
- *Evenwichtige raking* diverse *branches* en sectoren
- Analyse van ingediende modelovereenkomsten, het beoordelingsproces en sectoraal overleg

- art 10-2-d

--



TOELICHTING SELECTIE POSTEN (3)

- *a-selecte aanwijzing*, in alle categorieën, evenwichtig verdeeld over branches

art 10-2-d

- Tussentijdse evaluatie toezichtplan: mogelijke aanpassing met andere branches e/o andersoortige opdrachtgevers

Vragenlijst m.b.t. de beoordeling van de arbeidsrelatie

Praktijkervaringen

De Wet DBA bestaat nu iets meer dan 2 jaar. Een goed moment om vast te stellen hoe dit uitwerkt;

- hoe bent u omgegaan met deze wet?
- waar loop u als opdrachtgever tegenaan?
- wat gaat er wel en niet goed?
- wat zijn de ervaringen met het handhavingsmoratorium?

Voorgeschiedenis

Wanneer en hoe is de arbeidsrelatie met de opdrachtnemer(s) ontstaan?

Verklaring Arbeidsrelatie (VAR)

Werd voorheen gebruik gemaakt van VAR verklaringen?

Zo ja:

- Voor welke jaren?
- Wat voor soort VAR?
- Voor welke werkzaamheden zijn deze VAR verklaringen afgegeven?

DBA (Model) overeenkomst

Wordt gebruik gemaakt van DBA (model) overeenkomsten?

Zo ja:

- Wat voor soort (model)overeenkomst?
- Is deze beoordeeld (en goedgekeurd) door de Belastingdienst? Zo ja: graag nummer van goedgekeurde overeenkomst vermelden.

Let op. Indien er bijvoorbeeld een modelovereenkomst wordt gebruikt die ziet op vrije vervanging, dan is het van belang om de pijler (persoonlijke arbeid) van de dienstbetrekking extra aandacht te geven. De pijlers geen gezag en loon zijn dan minder relevant.

Algemeen

- Omschrijf de bedrijfsactiviteiten van de opdrachtgever.
- Omschrijf de werkzaamheden die de opdrachtnemer bij de opdrachtgever verricht.
- Vormen deze werkzaamheden een wezenlijk onderdeel van de bedrijfsvoering (core business) en of hebben de werkzaamheden een structureel karakter? Indien ja, graag motiveren.
- Vanaf welke datum is de opdrachtnemer voor de opdrachtgever werkzaam?
- Heeft de opdrachtnemer voorafgaand aan de werkzaamheden bij de opdrachtgever dezelfde werkzaamheden in loondienst verricht? Zo ja, wat zijn de verschillen?
- Verricht de opdrachtnemer werkzaamheden die ook door werknemers in loondienst worden verricht?
- Is er een resultaat/prestatie afgesproken met de opdrachtnemer? Zo ja,
 - Wie bepaalt dat het resultaat/de prestatie is behaald/verricht?
 - Op welke wijze wordt bepaald dat het resultaat/de prestatie is behaald/verricht?
- Voor welke periode is de arbeidsrelatie aangegaan?

(Persoonlijke) arbeid

- Is de opdrachtnemer in beginsel verplicht de arbeid persoonlijk te verrichten?
- Mag de opdrachtnemer zich laten vervangen? (bij bijvoorbeeld verlof, ziekte etc.)
- Zo ja, op welke wijze?
 - Wie regelt de vervanging?
 - Door wie mag de opdrachtnemer zich laten vervangen?
 - Stelt de opdrachtgever eisen aan de vervanger?
 - Moet de opdrachtnemer toestemming vragen aan de opdrachtgever om zich te laten vervangen?
 - Moet de opdrachtnemer melden dat er een vervanger komt?
 - Mag de opdrachtgever de vervanger weigeren?
 - Wie is verantwoordelijk voor de kwaliteit van het werk tijdens de vervanging?
 - Is vervanging ook daadwerkelijke voorgekomen? Zo ja, hoe vaak? Hoe is dat gegaan?
- Indien de opdrachtnemer zich niet mag laten vervangen, wat zijn de consequenties als de opdrachtnemer zich desalniettemin laat vervangen?
- Hoe zijn de feitelijke mogelijkheden tot vervanging? Beschikt de opdrachtnemer over bepaalde kennis/expertise/kwaliteit die vervanging niet aannemelijk maakt?

- f. Heeft de opdrachtnemer een specifiek op de werkzaamheden geënte (bedrijfs)opleiding gevolgd?
- g. Wat is de omvang van de arbeid die de opdrachtnemer voor de opdrachtgever verricht(hoeveel uren per dag, dagen per week)?
- h. Worden deze werkzaamheden gedurende een bepaalde tijd verricht? Zo ja, structureel of incidenteel?
- i. Andere relevante opmerkingen?

Vergoeding

- a. Wie (welke onderneming) betaalt de vergoeding in verband met door de opdrachtnemer verrichte arbeid?
- b. Aan wie wordt deze vergoeding betaald?
- c. Hoe vaak wordt deze vergoeding uitbetaald? (On)regelmatig?
- d. Worden overuren extra betaald?
- e. Hoe hoog is de vergoeding naar tijdsduur werkzaamheden (uur, dag, week, 4-weken, maand, etc.)? Op welke wijze wordt deze tijd geregistreerd/verantwoord en of gecontroleerd?
- f. Bestaat deze vergoeding uit verschillende componenten (bijvoorbeeld voor bepaalde kosten die de opdrachtnemer zelf moet dragen in tegenstelling tot een werknemer die soortgelijke arbeid verricht of bijvoorbeeld een prestatie bonus)?
- g. Is de beloning reëel/marktconform t.o.v. de (aard van de) te verrichten werkzaamheden door de opdrachtnemer? (vergelijk eventueel met toepasselijke cao, vooral indien sprake is van familieverbanden).
- h. Wat verdienen werknemers die soortgelijk werk doen? (vergelijking eventueel met toepasselijke cao).
- i. Maakt de opdrachtnemer bij het verrichten van zijn werkzaamheden gebruik van software, materiaal en of gereedschap die van of via de opdrachtgever (op voorschrift) is verworven (van bijvoorbeeld de klant van de opdrachtgever)? Zo ja,
 - Welke zaken betreft dit?
 - betaalt hij hiervoor een (marktconforme) vergoeding?
- j. Andere relevante opmerkingen?

Gezag

- a. Is er een (schriftelijke of mondelinge) overeenkomst? Zo ja;
 - Staan er in de overeenkomst bepalingen die zien op gezag?
- b. Zijn er (schriftelijke of mondelinge) werkafspraken/functieomschrijvingen? Zo ja;
 - Staan er in deze afspraken bepalingen die zien op gezag?
- c. Zijn er overige instructies, zoals veiligheidsregels, huisregels etc.? Zo ja;
 - Staan hierin bepalingen die zien op gezag?
- d. Geeft de opdrachtgever aanwijzingen m.b.t. de wijze waarop het werk dient te worden uitgevoerd? Zo ja,
 - Wat zijn dit voor soort aanwijzingen?
 - Door en namens wie worden aanwijzingen gegeven?
 - Is de opdrachtnemer verplicht deze aanwijzingen op te volgen?
- e. Oefent de opdrachtgever of iemand namens de opdrachtgever (wie?), toezicht en/of controle uit ten aanzien van de voortgang van de werkzaamheden en of de kwaliteit en of de wijze van uitvoering van de werkzaamheden? Zo ja,
 - Wanneer en op welke wijze vindt dat plaats?
- f. Werkt de opdrachtnemer voor de uitvoering van zijn werkzaamheden samen met personen die verbonden zijn aan de opdrachtgever? Zo ja,
 - Met wie en op welke wijze wordt er samengewerkt?
- g. Is er iemand bij de opdrachtgever uiteindelijk verantwoordelijk voor de door de opdrachtnemer verrichte arbeid?
- h. Bestaat er een (bijzonder) regelgevend kader waarbinnen de werkzaamheden van de opdrachtnemer moeten worden verricht (bijvoorbeeld Wet op het financieel toezicht) en of wordt er toezicht gehouden op de werkzaamheden die de opdrachtnemer voor u verricht (bijvoorbeeld door de Autoriteit Financiële Markten).
- i. Waar worden de werkzaamheden uitgevoerd? (in het bedrijf van de opdrachtgever?, bij een klant van de opdrachtgever? bij de opdrachtnemer thuis?)
- j. Zijn er werknemers (in de onderneming) werkzaam die dezelfde werkzaamheden als de opdrachtnemer uitvoeren? Zo ja:
 - Wat is het verschil tussen de opdrachtnemer en de werknemer?
- k. Is de opdrachtnemer verplicht de opdrachten uit te voeren?
- l. Kan de opdrachtnemer zonder consequenties een opdracht weigeren? Zo neen;
 - Wat zijn de consequenties van de weigering van een opdracht?

- m. Is het de opdrachtnemer toegestaan het werk te onderbreken dan wel af te breken tijdens of vóór het einde van het werk/de gebruikelijke arbeidstijden?
- Kan de opdrachtnemer alle overeengekomen werkzaamheden zonder nader overleg of toestemming verrichten?
- n. Wat zijn de werktijden;
- Werkt de opdrachtnemer op vaste dagen/tijden?
 - Zijn er werkroosters?
 - Heeft de opdrachtnemer de vrijheid om zelf zijn werkdagen en -tijden te bepalen?
 - Heeft de opdrachtnemer daarvoor vooraf toestemming van de opdrachtgever nodig?
 - Moet de opdrachtnemer toestemming vragen indien hij verlof wil? Zo ja, bij wie?
 - Wat zijn de regels voor werknemers omtrent vaste dagen/tijden en verlof?
- o. Duur werkzaamheden/overeenkomst:
- Is de opdrachtnemer gehouden de werkzaamheden in/binnen een bepaalde periode/duur te verrichten?
 - Is de opdrachtnemer gehouden de werkzaamheden op een bepaald tijdstip af te hebben?
 - Voor welke periode is de overeenkomst aangegaan?
 - Geldt er een opzegtermijn?
- p. Heeft de opdrachtnemer een financieel belang in de onderneming? Zo ja;
- Waaruit bestaat dat financieel belang?
 - Is dat financieel belang opeisbaar, en zo ja, op welke wijze? M.a.w. wie heeft de feitelijke macht in het bedrijf?
- q. Is er een klachten- of schaderegeling? Zo ja:
- hoe luidt deze?
 - Waarvoor is de opdrachtnemer verantwoordelijk?
 - Krijgt de opdrachtnemer betaald indien een klant bijvoorbeeld niet tevreden is?
 - Krijgt de opdrachtnemer betaald indien een klant bijvoorbeeld niet betaalt?
- r. Zijn er bepaalde bedingen zoals een non-concurrentiebeding een non-relatiebeding of geheimhoudingsbeding overeengekomen met de opdrachtnemer? Zo ja, wat staat hier in?
- s. Heeft de opdrachtnemer meerdere opdrachtgevers?
- t. Heeft de opdrachtnemer een beroepsaansprakelijkheidsverzekering?
- u. Familierelatie
- Bestaat er tussen de opdrachtnemer en de opdrachtgever een familierelatie? Zo ja:
 - Heeft die familieband zo'n grote rol dat deze tot de arbeidsrelatie heeft geleid?
 - Heeft het familielid in het bedrijf van de opdrachtgever een (groter) financieel belang (dan overige werknemers)?
 - Heeft de familieband invloed op de werkrelatie? Zo ja, waar blijkt dit uit?
 - Heeft de opdrachtnemer bepaalde privileges t.o.v. het overig personeel? Zo ja, welke privileges zijn dit?
 - Is het familielid werkzaam op arbeidsvoorwaarden en/of onder omstandigheden die afwijken van die van het overige personeel in een overeenkomstige positie. Zo ja, wat is afwijkend?

Tussenkomstfictie

- a. Is de opdrachtnemer werkzaam in het kader van een project/opdracht van de klant van de opdrachtgever? Indien ja, dan ook onderstaande vragen beantwoorden.
- b. Mag de opdrachtnemer ook voor andere opdrachtgevers werkzaamheden verrichten? Zo ja, is dit ook voorgekomen?
- c. Is de opdrachtnemer aansprakelijk voor onder andere schade die door hemzelf wordt toegebracht aan de opdrachtgever en of aan de klant?
- d. Heeft de opdrachtnemer een BTW- en KVK nummer verstrekt?
- e. Is er een concurrentie- en/of relatiebeding met de opdrachtnemer overeengekomen? Wat staat hierin?
- f. Is er een afspraak gemaakt tussen partijen over het risico van non-betaling door de derde/klant, waarbij het uitgangspunt is dat het risico (deels) komt te liggen bij de opdrachtnemer?
- g. Ingeval hulpmiddelen van de opdrachtgever en/of de klant noodzakelijk zijn bij uitvoering van de werkzaamheden, brengt de opdrachtgever de daarmee samenhangende kosten in rekening aan de opdrachtnemer?
- h. Is de opdrachtnemer werkzaam voor de opdrachtgever op basis van (opvolgende) opdrachten van (gezamenlijk) langere duur dan gelet op de aard van de werkzaamheden gebruikelijk is?

Gelijkgestelden (fictieve dienstbetrekking?)

Op hoeveel dagen per week worden de werkzaamheden verricht?

DGA / AB-houder (dga-regeling)

- a. Bezit/bezat de opdrachtnemer (middellijk) aandelen in onderneming van de opdrachtgever?
- c. Zo ja, hoe groot is het aandelenbezit?
- d. Is de opdrachtnemer (statutair) bestuurder van de vennootschap van de opdrachtgever?
- e. Zo ja, is de Regeling-dga van toepassing?

SCHEMA TRANSITIEPERIODE WET DBA

Einde VAR	Beoogde transitieperiode DBA			
Vóór 1 mei 2016	1 mei 2016	1 juli 2018	1 januari 2020	1 januari 2021
VAR-wetgeving; Medio 2015 start met modelovereenkomsten www.belastingdienst.nl/dba	einde VAR, start DBA		beoogde datum vervanging wet DBA	beoogde datum einde implementatie nieuwe wet
1/5/2016 – 1/7/2018; 1/7/2018 – 1/1/2020: Geen repressieve handhaving, tenzij ...	Tot 1 juli 2018: opschorting handhaving wet DBA m.u.v. 'evident kwaadwillenden'		Tijdvakken na 1 juli 2018: voortduren opschorting handhaving, maar nu ook handhaving mogelijk bij 'andere kwaadwillenden'	
Omschrijving 'evident kwaadwillenden' (tijdvakken tot 1/7/2018)				
Wij stellen de handhaving van de wet DBA uit tot in ieder geval 1 januari 2020, tenzij wij u als kwaadwillend zien. Huurt u een zzp'er in en constateren wij achteraf dat er sprake is van een dienstbetrekking? Dan krijgt u tot in ieder geval 1 januari 2020 géén correctieverplichtingen of naheffingsaanslagen loonheffingen voor de tijdvakken na 1 mei 2016. Ook kunt u daarvoor tot die tijd geen boetes 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. Als wij u als kwaadwillend zien, zullen we handhavend optreden. Dit betekent dat wij in geval van kwaadwillendheid correctieverplichtingen of naheffingsaanslagen kunnen opleggen. (Bron: Kamerstukken 34036, nr.40 & bijlage 4 hierbij.)				
De handhaving richt zich niet langer alleen op de ernstigste gevallen (tijdvakken na 1 juli 2018)				
Gedurende het handhavingsmoratorium dat geldt tot 1 januari 2020 kunnen wij alleen handhaven bij kwaadwillenden. Kwaadwillenden zijn opdrachtgevers die opzettelijk een situatie van evidente schijnzelfstandigheid laten ontstaan of voortbestaan. Het kabinet heeft in februari aangekondigd de mogelijkheden voor de handhaving van kwaadwillenden vanaf 1 juli 2018 te verruimen. De handhaving richt zich niet langer alleen op de ernstigste gevallen, maar ook op de andere kwaadwillenden. Dit betekent dat wij kunnen handhaven, als wij de volgende 3 criteria alle 3 kunnen bewijzen: – Er is sprake van een (fictieve) dienstbetrekking. – Er is sprake van evidente schijnzelfstandigheid. – Er is sprake van opzettelijke schijnzelfstandigheid. [Bron: Kamerstukken 34036, nr.68].				

Relevante documenten

- Het [Toezichtspan](#) arbeidsrelaties, publicatiedatum 29 juni 2018
- [Intranetpagina](#) Deregulering beoordeling arbeidsrelaties (DBA)
- Antwoorden op [Kamervragen](#) toezicht per 1 juli 2018

Bijlage

Tijddlijn transitieperiode Wet DBA

TIJDLIJN TRANSITIEPERIODE WET DBA

1 mei 2016

- vervallen VAR (*Wet DBA*) – [Bronnen: [Stb.2016,45](#) – [Stb.2016, 166](#)]
- start transitieperiode; terughoudend handhavingsbeleid (*transitieplan Wet DBA*)
- [Bron: [Kamerstukken 34036, I](#)]

18 november 2016

- verlenging transitieperiode en opschorting handhaving tot 1 januari 2018 (nadien verder opgeschort tot 1 juli 2018 en 1 januari 2020) (*tweede voortgangsrapportage DBA*)
- uitzondering voor 'evident kwaadwillenden' (*tweede voortgangsrapportage DBA*)
- [Bron: [Kamerstukken 34036, nr.40](#) & [bijlage 4](#).

1 mei 2017

- aanvankelijk beoogd einde transitieperiode (nader uitgesteld door opschorten handhaving)

1 juni 2017

- Verlenging termijn opschorting handhaving tot 1 juli 2018 (eerder was dit 1 januari 2018) - [Bron: [Kamerstukken 34036, nr.65](#)].

9 februari 2018

- Verlenging termijn opschorting handhaving tot 1 januari 2020 (eerder was dit 1 juli 2018) (*'roadmap'-vervanging DBA*)
- Vanaf 1 juli 2018 wordt de handhaving niet meer uitsluitend gericht op de ernstigste gevallen van kwaadwillendheid, maar ook op andere gevallen van kwaadwillendheid (*'roadmap'-vervanging DBA*)
- [Bron: [Kamerstukken 34036, nr.68](#)].

1 juli 2018

- Handhaving voor tijdvakken na 1 juli 2018 ook mogelijk in 'andere' gevallen van kwaadwillendheid
- Toezichtsplan Belastingdienst – [Bron: [website 29 juni 2018](#).]

1 januari 2020

- Beoogde datum inwerkingtreding gewijzigde wetgeving
- handhavingsmoratorium gefaseerd afgebouwd. Na inwerkingtreding van de nieuwe wetgeving geldt maximaal een jaar nog een terughoudend handhavingsbeleid, waarin de Belastingdienst een coachende rol heeft. - [Bron: [Kamerstukken 34036, nr.68](#)]

1 januari 2021

- Beoogde datum einde implementatietermijn gewijzigde wetgeving - [Bron: [Kamerstukken 34036, nr.68](#)]



Belastingdienst

Document 7 bij
2019-0000064500

Wet DBA en toezicht LH

Directie Vaktechniek
Team Vaktechniek

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

memo

Dit memo vervangt het memo van 11 augustus 2017.

Contactpersonen

Datum
23 juli 2018

Versienummer
5.0

Bijlagen
1. Schema handhaving DBA
2. Vragen en antwoorden

Kopie aan

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 dienst "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*. Op 1 juni 2017 is deze opschorting van de handhaving van de Wet DBA verlengd, ditmaal tot 1 juli 2018.

In de Roadmap vervanging DBA is deze opschorting nogmaals verlengd tot in ieder geval 1 januari 2020³. Vanaf 1 juli 2018 wordt niet langer alleen bij de ernstigste gevallen van kwaadwillenden gehandhaafd, maar kan er ook bij andere kwaadwillenden worden gehandhaafd. Daarnaast is in de brief Uitwerking maatregelen 'werken als zelfstandige' o.a. bepaald dat de Belastingdienst in de tweede helft van 2018 minimaal 100 opdrachtgevers selecteert en met hen in gesprek gaat over hun werkwijze met opdrachtnemers. Als de Belastingdienst tijdens dit toezicht een vermoeden heeft dat sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking en kwaadwillendheid, stelt hij nader onderzoek in.⁴

Aan de Belastingdienst is gevraagd tijdens de periode waarin de handhaving van de Wet DBA is opgeschort een coachende rol te vervullen door "voorwaartse aanwijzingen" te geven bij controles waarbij de Wet DBA nadrukkelijk onderwerp van toezicht is.

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 <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/02/09/kamerbrief-roadmap-vervang-ing-dba>

⁴ <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-sociale-zaken-en-werkgelegenheid/documenten/kamerstukken/2018/06/22/kamerbrief-uitwerking-maatregelen-werken-als-zelfstandige>

In dit memo geven wij voor met name controlemedewerkers en klantcoördinatoren aan hoe dit toezicht, als onderdeel van het toezicht op de loonheffingen, bij zowel MKB als GO in deze periode moet worden toegepast.

In onderdeel 2 beschrijven we een stuk achtergrond van de Wet DBA en in onderdeel 3 de inhoud van het transitieplan Wet DBA⁵ en de voortgangsrapportages over de Wet DBA. Daar gaan wij ook in op de definitie van "evident kwaadwillenden", "andere 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.

Dit memo is bijgewerkt tot 1 juli 2018.

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 haar intrede deed). Om vooral in twijfelgevallen toch zekerheid te kunnen krijgen is de mogelijkheid geboden om overeenkomsten ter beoordeling aan de Belastingdienst voor te leggen. Dat gebeurt in de vorm van vooroverleg, waarbij de daarvoor geldende spelregels van toepassing zijn⁶.

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. Het werken volgens een (model-)overeenkomst is 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-

⁵ Zie: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2015/11/16/transitieplan-dba>

⁶ Zie o.a. het Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 9 mei 2017, nr. 2017-1209 (<http://wetten.overheid.nl/BWBR0039576/2017-05-24>) en het Handboek vooroverleg

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 de Handreiking DBA en standaardteksten ontwikkeld. Zie hiervoor de loonheffingenpagina op Intranet (<http://intranet.belastingdienst.nl/loonheffingen/dba/>). Ook op www.belastingdienst.nl/dba vind je veel informatie en kun je webinars en video's over dit onderwerp bekijken.

3. Opschorting van de handhaving van de Wet DBA tot 1 januari 2020

3.1 Algemeen

Tijdens de implementatiefase van de Wet DBA hanteert de Belastingdienst terughoudend handhavingsbeleid en helpt de dienst bij de implementatie. In zijn brief aan de Tweede Kamer over het transitieplan heeft de staatssecretaris van Financiën daaraan enige invulling gegeven⁷. 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. Op 1 juni 2017 is de periode waarin de Wet DBA niet wordt gehandhaafd, verlengd tot 1 juli 2018⁸. Op 9 februari 2018 is deze opschorting verlengd tot in ieder geval 1 januari 2020⁹.

Niet handhaven betekent dat er geen correctieverplichtingen, naheffingsaanslagen en boetes worden opgelegd¹⁰. Dit geldt tot 1-7-2018 echter niet voor de *evident kwaadwillenden* en vanaf 1-7-2018 voor alle *kwaadwillenden* (zie 3.3). Bij hen kan de Belastingdienst dus wel correcties en boetes opleggen.

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 bedoeld¹¹: *"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.

⁷ Zie voetnoot 1

⁸ Brief van 1 juni 2017 over verlenging van de opschorting van de handhaving Wet DBA, <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/kamerstukken/2017/06/01/verlenging-opschorting-handhaving-in-het-kader-van-de-wet-dba>

⁹ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/02/09/kamerbrief-roadmap-vervanging-dba>

¹⁰ 7-12-2016 Antwoorden op vragen n.a.v. Tweede Voortgangsrapportage DBA, vraag 42.

¹¹ 7-12-2016 Antwoorden op vragen n.a.v. Tweede Voortgangsrapportage DBA, vraag 25.

Het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, het ministerie van Veiligheid en Justitie en het ministerie van Financiën hebben in overleg met onder andere sociale partners, onderzocht hoe de criteria 'gezagsverhouding' en 'vrije vervanging' uit de arbeidswetgeving een concretere of andere invulling kunnen krijgen. De uitkomst van dit onderzoek is gepubliceerd, maar heeft nog niet tot aanpassingen van de regelgeving rondom de dienstbetrekking geleid¹². Wel heeft het nieuwe kabinet in het Regeerakkoord een aantal maatregelen voorgesteld en hebben de minister van SZW en de staatssecretaris van Financiën op 9 februari 2018 een brief aan de Tweede Kamer gestuurd waarin opgenomen is dat het kabinet de Wet DBA per 1 januari 2020 wil vervangen door een nieuwe wet. Dat is ook de reden waarom de handhaving van de Wet DBA door de Belastingdienst opnieuw is uitgesteld.¹³ De vervanging van de Wet DBA roept nog wel vragen op. Zie hiervoor de brief van 22 juni 2018.¹⁴

3.3 Kwaadwillenden

3.3.1. Vóór 1 juli 2018: Evident kwaadwillenden

Voor de groep *evident kwaadwillenden* voert de Belastingdienst direct¹⁵ een (repressief) handhavingsbeleid¹⁶ uit. Voor deze groep geldt de opschorting van de handhaving dus niet. Hét uitgangspunt voor de handhaving in deze fase is 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:

"Wij stellen de handhaving van de Wet DBA uit tot in ieder geval 1 januari 2020, tenzij wij u als kwaadwillend zien. Huurt u een zzp'er in en constateren wij achteraf dat er sprake is van een dienstbetrekking? Dan krijgt u tot in ieder geval 1 januari 2020 géén correctieverplichtingen of naheffingsaanslagen loonheffingen voor de tijdvakken na 1 mei 2016. Ook kunt u daarvoor tot die tijd geen boetes 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*

¹² <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-sociale-zaken-en-werkgelegenheid/documenten/rapporten/2017/05/22/rapport-varianten-kwalificatie-arbeidsrelatie>

¹³ Zie voetnoot 9

¹⁴ Zie voetnoot 4

¹⁵ Gewijzigde motie van de leden Omtzigt en Van Weyenberg; kamerstukken 34.036, nr. 58

¹⁶ In dit memo wordt met repressief handhavingsbeleid bedoeld dat zowel naheffingsaanslagen, correctieverplichtingen en boeten kunnen worden opgelegd en zo nodig strafrechtelijk kan worden opgetreden.

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 schatte in dat het zou gaan om een tiental gevallen¹⁷, maar merkte daarbij ook op dat andere kwaadwillenden niet kunnen en mogen worden uitgesloten¹⁸.

Na 1 juli 2018

Vanaf 1 juli 2018 wordt niet langer alleen bij de ernstigste gevallen van kwaadwillenden (de evident kwaadwillenden) gehandhaafd, maar kan er ook bij andere kwaadwillenden worden gehandhaafd. Dit zijn opdrachtgevers die opzettelijk een situatie van evidente schijnzelfstandigheid laten ontstaan of voortbestaan. Dit betekent dat de Belastingdienst over tijdvakken vanaf 1 juli 2018 kan handhaven, als de Belastingdienst de volgende drie criteria alle drie kan bewijzen:

1. Er is sprake van een (fictieve) dienstbetrekking.
2. Er is sprake van evidente schijnzelfstandigheid.
3. Er is sprake van het opzettelijk laten ontstaan of voortbestaan van schijnzelfstandigheid

Dit is en blijft een zware bewijslast. Vandaar dat afstemming (zie 3.4) van groot belang is.

3.4 Verplichte afstemming

Als je meent dat sprake is van *mogelijk (evident) kwaadwillenden* moet je dit altijd eerst via de vaktechnische lijn (vta, vaco, lavaco) 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.

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

Ook de volgende situatie moet verplicht worden afgestemd binnen de vaktechnische lijn:

¹⁷ Antwoord op vraag 3 van de leden Omtzigt en Van Weyenberg, 8-12-2016

¹⁸ Antwoord op vraag 9 van de leden Omtzigt en Van Weyenberg, 8-12-2016

4. Je constateert dat de arbeidsrelatie met een zzp'er al vóór 1 mei 2016 als een dienstbetrekking kwalificeert en de zzp'er heeft in die periode geen VAR-wuo of VAR-dga aan zijn opdrachtgever overgelegd (zie ook het antwoord op vraag 1 in bijlage 2). Voordat je overgaat tot correctie meld je dat via de vaco LH aan de Stuurgroep DBA.

Binnen deze kaders zal de Belastingdienst in de periode tot 1 januari 2020 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 kan ook 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 worden¹⁹. Deze consultatie is in ieder geval tot 1 januari 2020 verplicht, ongeacht het onderliggende toezichttijdvak.

Zoals hiervoor in onderdeel 3 is vermeld, zal de Belastingdienst gedurende de transitieperiode (1 mei 2016 – 1 januari 2020) wel toezicht houden maar daarbij zal de nadruk liggen op het geven van voorlichting, het geven van "voorwaardtse aanwijzingen" en het bieden van een helpende hand (coachen) bij de implementatie van de Wet DBA. Bij (evident) kwaadwillenden zal de Belastingdienst handhaven.

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 uiteen zetten. Daarbij beschrijven wij de specifieke stappen voor de controle op DBA-aspecten.

4.1. Klantbehandeling GO

De Wet DBA is één van de onderwerpen bij het opstellen van het klantbeeld, het maken van een klantbeeldanalyse en het daaruit volgende strategisch behandelplan (SBP). Specifiek zal hiervoor 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 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 bedrijfsgesprek 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 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

¹⁹ Hiermee wordt bedoeld de lijn VTA-VACO-LAVACO

afstemming met de vaktechnische lijn LH kan een ander handhavingsinstrument (bijv. een boekenonderzoek) gekozen worden;

d. bij het ontvangen van (risico)signalen dat er sprake kan zijn van (evident) kwaadwillenden (zie punt 3), 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 planningen 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)

10-2-d

10-2-d

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 2020 de Wet DBA niet handhaven tenzij er sprake is van *evident kwaadwillenden* (tot 1 juli 2018) en ook *overige kwaadwillenden* (na 1 juli 2018). Voor deze groep geldt geen uitstel van handhaving en kan repressief worden opgetreden (met verplichte afstemming via de vaktechnische lijn, zie 3.3 en onderdeel 5, stap 5).

5. Stappen controle DBA

10-2-d

2 Is 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 de situatie past bij de overeenkomst en dat partijen 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

10-2-d

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.

10-2-d

3 Is sprake van een echte dienstbetrekking?

Als geen gebruik wordt gemaakt van een beoordeelde (model)overeenkomst, of er wordt niet gewerkt conform de gebruikte (model)overeenkomst, dan moet je vaststellen of 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.

Voor een arbeidsovereenkomst (7:610 BW) zijn drie kernelementen erg belangrijk:

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'.

Bij de toetsing of een rechtsverhouding beantwoordt aan de criteria voor het bestaan van een arbeidsovereenkomst moet acht worden geslagen op alle omstandigheden van het geval, in onderling verband bezien. Daarbij dienen niet alleen de rechten en verplichtingen in aanmerking te worden genomen die partijen bij het aangaan van de rechtsverhouding voor ogen stonden, maar dient ook acht te worden geslagen op de wijze waarop partijen uitvoering hebben gegeven aan hun rechtsverhouding en aldus daaraan inhoud hebben gegeven. Voorts is niet één enkel kenmerk beslissend, maar moeten de verschillende rechtsgevolgen die partijen aan hun verhouding hebben verbonden, in hun onderling verband worden bezien (HR 14 november 1997, NJ 1998/149 (Groen/Schoevers)).

Als na deze 'holistische' toets blijkt dat tenminste één van de drie elementen ontbreekt, is geen sprake van een arbeidsovereenkomst als in artikel 7:610 BW.

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).

De toets achteraf kan en moet 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 opdrachtnemer 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 dan 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 DBA op de website van de Belastingdienst:
http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/handreiking_beoordelings_kader_dba_dv10301z1ed.pdf

4 Is 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 is nodig 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 wordt²⁵. Vanaf 1 januari 2017 is de fictieve dienstbetrekking voor commissarissen vervallen.

²⁵ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 maart 2016, nr. BLKB2016/265M, Stcrt. 2016, nr. 14756.

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 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.

Let op: Bij aanneming van werk en tussenkomst moet je altijd een VTA LH raadplegen.

Conclusie fictieve dienstbetrekkingen

10-2-d

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 en over de periode tot 1 januari 2020 niet handhaven. Er wordt wel toezicht gehouden, maar in beginsel biedt de Belastingdienst alleen de helpende hand en legt de Belastingdienst geen correctieverplichtingen of naheffingsaanslagen op. Zolang geen sprake is van (evident) kwaadwillenden, moet je tot 1 januari 2020 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.

Na verloop van tijd kunnen we 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 (vóór 1 juli 2018) of ook overige kwaadwillenden (na 1 juli 2018).

Dit moet via de vaktechnische lijn afgestemd worden met de Stuurgroep DBA.

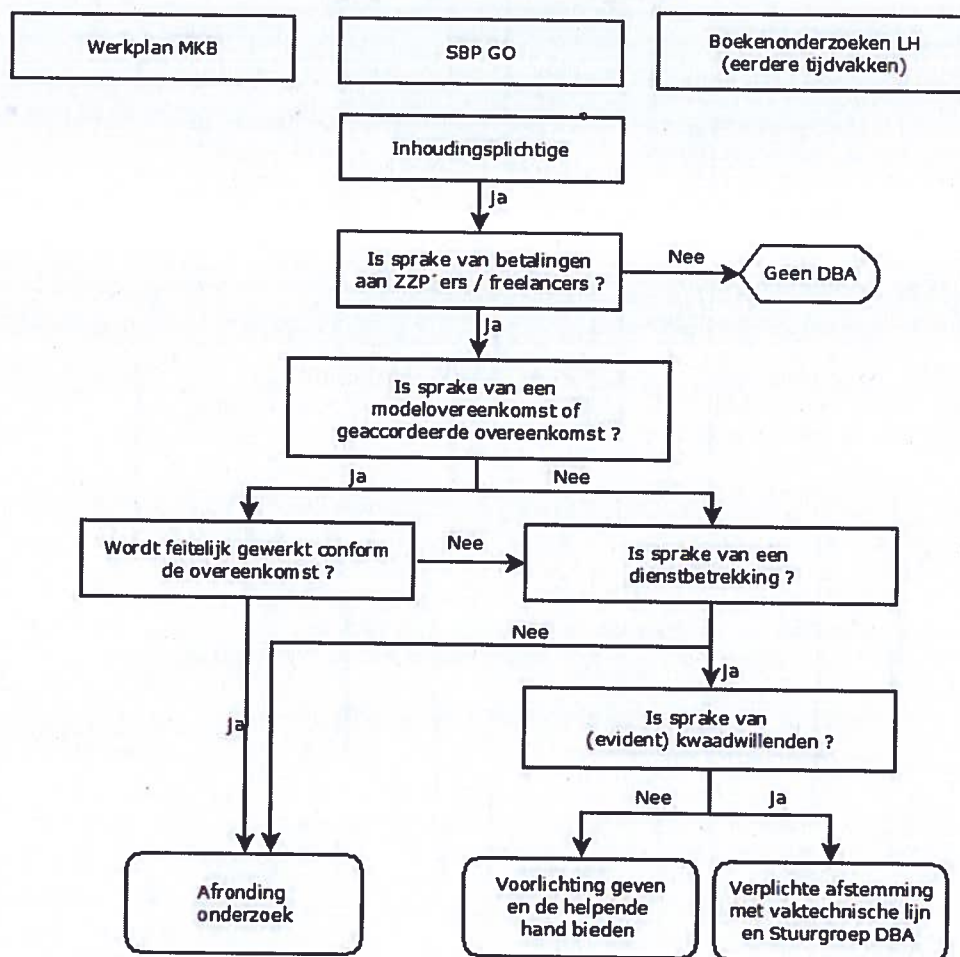
6. Handhaving na 1 januari 2020

Het kabinet heeft aangekondigd de wet DBA te willen vervangen door een nieuwe wet. Daarbij is het streven dat de in het regeerakkoord voorziene maatregelen per 1 januari 2020 in werking treden. Na de inwerkingtreding van de nieuwe wet wordt de opschorting van de handhaving volgens het regeerakkoord gedurende maximaal een jaar gefaseerd afgebouwd.

Bijlage 1

Schema handhaving Wet DBA tot 1 januari 2020

Bijlage schema handhaving DBA



Voor het onderscheid in kwaadwillenden:

- Tot 1 juli 2018: de meest ernstige gevallen van kwaadwillenden; de evident kwaadwillenden.
- Vanaf 1 juli 2018: ook andere kwaadwillenden.

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 heerste bij opdrachtgevers 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 2020. In verband hiermee zijn de volgende praktijkvragen gesteld:

1. Naheffen over de periode tot 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 tot 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 juli 2018 in de IH (voor in elk geval de 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 (gewenning) 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 in beginsel 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 veelal meer nodig dan alleen een beoordeling van de aangifte IH (met name onderzoek bij de opdrachtgever). 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 bijvoorbeeld bij sommige fictieve dienstbetrekkingen het geval kan zijn), moeten worden afgestemd met de (la)vaco. In dergelijke

uitzonderingssituaties kan wel sprake zijn van correctie naar loon uit dienstbetrekking.

Effect van correctie naar row is doorgaans dat de ondernemersfaciliteiten worden gecorrigeerd, maar men wel kostenafrek 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 loonheffingen zijn betaald 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 bijvoorbeeld 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, maar geen sprake is van (evident) kwaadwillenden? 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.

Na verloop van tijd kunnen we 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 juist noodzakelijk.

We handhaven de Wet DBA niet tot 1 januari 2020, tenzij (evident) kwaadwillend. De voorwaartse aanwijzingen worden besproken met inhoudingsplichtige en opgenomen in het controlerapport. Zie verder ook het antwoord op vraag 4.



Belastingdienst

Document 8 bij
2019-0000064500

Wet DBA en toezicht LH

Directie Vaktechniek
Team Vaktechniek

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

memo.

Dit memo vervangt het memo van 23 juli 2018.

Contactpersonen

Datum
23 januari 2019

Versienummer
5.1

Bijlagen
1. Schema handhaving DBA
2. Vragen en antwoorden

Kopie aan

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 dienst "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*. Op 1 juni 2017 is deze opschorting van de handhaving van de Wet DBA verlengd, ditmaal tot 1 juli 2018.

In de Roadmap vervanging DBA is deze opschorting nogmaals verlengd tot in ieder geval 1 januari 2020³. Vanaf 1 juli 2018 wordt niet langer alleen bij de ernstigste gevallen van kwaadwillenden gehandhaafd, maar kan er ook bij andere kwaadwillenden worden gehandhaafd. Daarnaast is in de brief Uitwerking maatregelen 'werken als zelfstandige' o.a. bepaald dat de Belastingdienst in de tweede helft van 2018 minimaal 100 opdrachtgevers selecteert en met hen in gesprek gaat over hun werkwijze met opdrachtnemers. Als de Belastingdienst tijdens dit toezicht een vermoeden heeft dat sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking en kwaadwillendheid, stelt hij nader onderzoek in.⁴

Op 26 november 2018 is een tweede voortgangsbrief gestuurd aan de Tweede Kamer, over de stappen die tussen juni en november 2018 zijn genomen en de stand van zaken.⁵

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 <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/02/09/kamerbrief-roadmap-vervanging-dba>

⁴ <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-sociale-zaken-en-werkgelegenheid/documenten/kamerstukken/2018/06/22/kamerbrief-uitwerking-maatregelen-werken-als-zelfstandige>

⁵ <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-sociale-zaken-en-werkgelegenheid/documenten/kamerstukken/2018/11/26/kamerbrief-voortgang-uitwerking-maatregelen-werken-als-zelfstandige>

Aan de Belastingdienst is gevraagd tijdens de periode waarin de handhaving van de Wet DBA is opgeschort 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 met name controlemedewerkers en klantcoördinatoren aan hoe dit toezicht, als onderdeel van het toezicht op de loonheffingen, bij zowel MKB als GO in deze periode moet worden toegepast.

In onderdeel 2 beschrijven we een stuk achtergrond van de Wet DBA en in onderdeel 3 de inhoud van het transitieplan Wet DBA⁶ en de voortgangsrapportages over de Wet DBA. Daar gaan wij ook in op de definitie van "evident kwaadwillenden", "andere 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.

Dit memo is bijgewerkt tot 23 januari 2019.

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 haar intrede deed). Om vooral in twijfelgevallen toch zekerheid te kunnen krijgen is de mogelijkheid geboden om overeenkomsten ter beoordeling aan de Belastingdienst voor te leggen. Dat gebeurt in de vorm van vooroverleg, waarbij de daarvoor geldende spelregels van toepassing zijn⁷.

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 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. Het werken volgens een (model-)overeenkomst is 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

⁶ Zie: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2015/11/16/transitieplan-dba>

⁷ Zie o.a. het Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 9 mei 2017, nr. 2017-1209 (<http://wetten.overheid.nl/BWBR0039576/2017-05-24>)

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 de Handreiking DBA en standaardteksten ontwikkeld. Zie hiervoor de loonheffingenpagina op Intranet (<http://intranet.belastingdienst.nl/loonheffingen/dba/>). Ook op www.belastingdienst.nl/dba vind je veel informatie en kun je webinars en video's over dit onderwerp bekijken.

3. Opschorting van de handhaving van de Wet DBA tot 1 januari 2020

3.1 Algemeen

Tijdens de implementatiefase van de Wet DBA hanteert de Belastingdienst terughoudend handhavingsbeleid en helpt de dienst bij de implementatie. In zijn brief aan de Tweede Kamer over het transitieplan heeft de staatssecretaris van Financiën daaraan enige invulling gegeven⁸. 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. Op 1 juni 2017 is de periode waarin de Wet DBA niet wordt gehandhaafd, verlengd tot 1 juli 2018⁹. Op 9 februari 2018 is deze opschorting verlengd tot in ieder geval 1 januari 2020¹⁰.

Niet handhaven betekent dat er geen correctieverplichtingen, naheffingsaanslagen en boetes worden opgelegd¹¹. Dit geldt tot 1-7-2018 echter niet voor de *evident kwaadwillenden* en vanaf 1-7-2018 voor alle *kwaadwillenden* (zie 3.3). Bij hen kan de Belastingdienst dus wel correcties en boetes opleggen.

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 bedoeld¹²: "*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.*"

⁸ Zie voetnoot 1

⁹ Brief van 1 juni 2017 over verlenging van de opschorting van de handhaving Wet DBA, <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/kamerstukken/2017/06/01/verlenging-opschorting-handhaving-in-het-kader-van-de-wet-dba>

¹⁰ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/02/09/kamerbrief-roadmap-vervanging-dba>

¹¹ 7-12-2016 Antwoorden op vragen n.a.v. Tweede Voortgangsrapportage DBA, vraag 42.

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

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.

Het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, het ministerie van Veiligheid en Justitie en het ministerie van Financiën hebben in overleg met onder andere sociale partners, onderzocht hoe de criteria 'gezagsverhouding' en 'vrije vervanging' uit de arbeidswetgeving een concretere of andere invulling kunnen krijgen. De uitkomst van dit onderzoek is gepubliceerd, maar heeft nog niet tot aanpassingen van de regelgeving rondom de dienstbetrekking geleid¹³. Wel heeft het nieuwe kabinet in het Regeerakkoord een aantal maatregelen voorgesteld en hebben de minister van SZW en de staatssecretaris van Financiën op 9 februari 2018 een brief aan de Tweede Kamer gestuurd waarin opgenomen is dat het kabinet de Wet DBA per 1 januari 2020 wil vervangen door een nieuwe wet. Dat is ook de reden waarom de handhaving van de Wet DBA door de Belastingdienst opnieuw is uitgesteld.¹⁴ De vervanging van de Wet DBA roept nog wel vragen op. Zie hiervoor de brieven van 22 juni 2018 en van 26 november 2018.¹⁵ Wel is op 26 november 2018, als bijlage genoemde brief, een nadere uitleg gegeven aan het element gezagsverhouding.¹⁶ Dit is geen andere invulling van het begrip gezagsverhouding, maar een verduidelijking op basis van geldende wetgeving en jurisprudentie.

3.3 Kwaadwillenden

3.3.1. Vóór 1 juli 2018: Evident kwaadwillenden

Voor de groep *evident kwaadwillenden* voert de Belastingdienst direct¹⁷ een (repressief) handhavingsbeleid¹⁸ uit. Voor deze groep geldt de opschorting van de handhaving dus niet. Hét uitgangspunt voor de handhaving in deze fase is 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:

"Wij stellen de handhaving van de Wet DBA uit tot in ieder geval 1 januari 2020, tenzij wij u als kwaadwillend zien. Huurt u een zzp'er in en constateren wij achteraf dat er sprake is van een dienstbetrekking? Dan krijgt u tot in ieder geval 1 januari 2020 géén correctieverplichtingen of naheffingsaanslagen loonheffingen voor de tijdvakken na 1 mei 2016. Ook kunt u daarvoor tot die tijd geen boetes 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

¹³ <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-sociale-zaken-en-werkgelegenheid/documenten/rapporten/2017/05/22/rapport-varianten-kwalificatie-arbeidsrelatie>

¹⁴ Zie voetnoot 9

¹⁵ Zie voetnoten 4 en 5

¹⁶ <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-sociale-zaken-en-werkgelegenheid/documenten/rapporten/2018/11/26/aanpassing-handboek-loonheffingen-gezagsverhouding>

¹⁷ Gewijzigde motie van de leden Omtzigt en Van Weyenberg; kamerstukken 34.036, nr. 58

¹⁸ In dit memo wordt met repressief handhavingsbeleid bedoeld dat bij de opdrachtgever zowel naheffingsaanslagen, correctieverplichtingen en boeten kunnen worden opgelegd en zo nodig strafrechtelijk kan worden opgetreden.

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 schatte in dat het zou gaan om een tiental gevallen¹⁹, maar merkte daarbij ook op dat andere kwaadwillenden niet kunnen en mogen worden uitgesloten²⁰.

Na 1 juli 2018

Vanaf 1 juli 2018 wordt niet langer alleen bij de ernstigste gevallen van kwaadwillenden (de evident kwaadwillenden) gehandhaafd, maar kan er ook bij andere kwaadwillenden worden gehandhaafd. Dit zijn opdrachtgevers die opzettelijk een situatie van evidente schijnzelfstandigheid laten ontstaan of voortbestaan. Dit betekent dat de Belastingdienst over tijdvakken vanaf 1 juli 2018 kan handhaven, als de Belastingdienst de volgende drie criteria alle drie kan bewijzen:

1. Er is sprake van een (fictieve) dienstbetrekking.
2. Er is sprake van evidente schijnzelfstandigheid.
3. Er is sprake van het opzettelijk laten ontstaan of voortbestaan van schijnzelfstandigheid

Dit is en blijft een zware bewijslast. Vandaar dat afstemming (zie 3.4) van groot belang is.

3.4 Verplichte afstemming

Als je meent dat sprake is van *mogelijk (evident) kwaadwillenden* moet je dit altijd eerst via de vaktechnische lijn (vta, vaco, lavaco) 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

¹⁹ Antwoord op vraag 3 van de leden Omtzigt en Van Weyenberg, 8-12-2016

²⁰ Antwoord op vraag 9 van de leden Omtzigt en Van Weyenberg, 8-12-2016

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.

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

Ook de volgende situatie moet verplicht worden afgestemd binnen de vaktechnische lijn:

4. Je constateert dat de arbeidsrelatie met een zzp'er al vóór 1 mei 2016 als een dienstbetrekking kwalificeert en de zzp'er heeft in die periode geen VAR-wuo of VAR-dga aan zijn opdrachtgever overgelegd (zie ook het antwoord op vraag 1 in bijlage 2). Voordat je overgaat tot correctie meld je dat via de vaco LH aan de Stuurgroep DBA.

Binnen deze kaders zal de Belastingdienst in de periode tot 1 januari 2020 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 kan ook 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 worden²¹. Deze consultatie is in ieder geval tot 1 januari 2020 verplicht, ongeacht het onderliggende toezichttijdvak.

Zoals hiervoor in onderdeel 3 is vermeld, zal de Belastingdienst gedurende de transitieperiode (1 mei 2016 – 1 januari 2020) 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. Bij (evident) kwaadwillenden zal de Belastingdienst handhaven.

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 uiteen zetten. Daarbij beschrijven wij de specifieke stappen voor de controle op DBA-aspecten.

4.1. Klantbehandeling GO

De Wet DBA is één van de onderwerpen bij het opstellen van het klantbeeld, het maken van een klantbeeldanalyse en het daaruit volgende strategisch behandelplan (SBP). Specifiek zal hiervoor 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:

²¹ Hiermee wordt bedoeld de lijn VTA-VACO-LAVACO

- a. bij het updaten van het SBP tijdens de implementatiefase er aandacht is voor de Wet DBA. Daarbij kan 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 bedrijfsgesprek 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 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 (bijv. een boekenonderzoek) gekozen worden;
- d. bij het ontvangen van (risico)signalen dat er sprake kan zijn van (evident) kwaadwillenden (zie punt 3), 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 planningen 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)

10-2-d

10-2-d

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 2020 de Wet DBA niet handhaven tenzij er sprake is van *evident kwaadwillenden* (tot 1 juli 2018) en ook *overige kwaadwillenden* (na 1 juli 2018). Voor deze groep geldt geen uitstel van handhaving en kan repressief worden opgetreden (met verplichte afstemming via de vaktechnische lijn, zie 3.3 en onderdeel 5, stap 5).

5. Stappen controle DBA

10-2-d

10-2-d

2 Is 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 de situatie past bij de overeenkomst en dat partijen 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.

10-2-d

3 Is sprake van een echte dienstbetrekking?

Als geen gebruik wordt gemaakt van een beoordeelde (model)overeenkomst, of er wordt niet gewerkt conform de gebruikte (model)overeenkomst, dan moet je vaststellen of 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.

Voor een arbeidsovereenkomst (7:610 BW) zijn drie kernelementen erg belangrijk:

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'.

Bij de toetsing of een rechtsverhouding beantwoordt aan de criteria voor het bestaan van een arbeidsovereenkomst moet acht worden geslagen op alle omstandigheden van het geval, in onderling verband gezien. Daarbij dienen niet alleen de rechten en verplichtingen in aanmerking te worden genomen die partijen bij het aangaan van de rechtsverhouding voor ogen stonden, maar dient ook acht te worden geslagen op de wijze waarop partijen uitvoering hebben gegeven aan hun rechtsverhouding en aldus daaraan inhoud hebben gegeven. Voorts is niet één enkel kenmerk beslissend, maar moeten de verschillende rechtsgevolgen die partijen aan hun verhouding hebben verbonden, in hun onderling verband worden gezien (HR 14 november 1997, NJ 1998/149 (Groen/Schoevers)).

Als na deze 'holistische' toets blijkt dat tenminste één van de drie elementen ontbreekt, is geen sprake van een arbeidsovereenkomst als in artikel 7:610 BW.

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).

De toets achteraf kan en moet 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 opdrachtnemer 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 dan 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 DBA op de website van de Belastingdienst:
http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/handreiking_beoordelingskader_dba_dv10301z1ed.pdf

10-2-d

4 Is 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 is nodig 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 wordt²⁷. 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, bezien 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 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 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.

²⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 maart 2016, nr. BLKB2016/265M, Stcrt. 2016, nr. 14756.

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 en over de periode tot 1 januari 2020 niet handhaven. Er wordt wel toezicht gehouden, maar in beginsel biedt de Belastingdienst alleen de helpende hand en legt de Belastingdienst geen correctieverplichtingen of naheffingsaanslagen op. Zolang geen sprake is van (evident) kwaadwillenden, moet je tot 1 januari 2020 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.

Na verloop van tijd kunnen we 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 (vóór 1 juli 2018) of ook overige kwaadwillenden (na 1 juli 2018).

Dit moet via de vaktechnische lijn afgestemd worden met de Stuurgroep DBA.

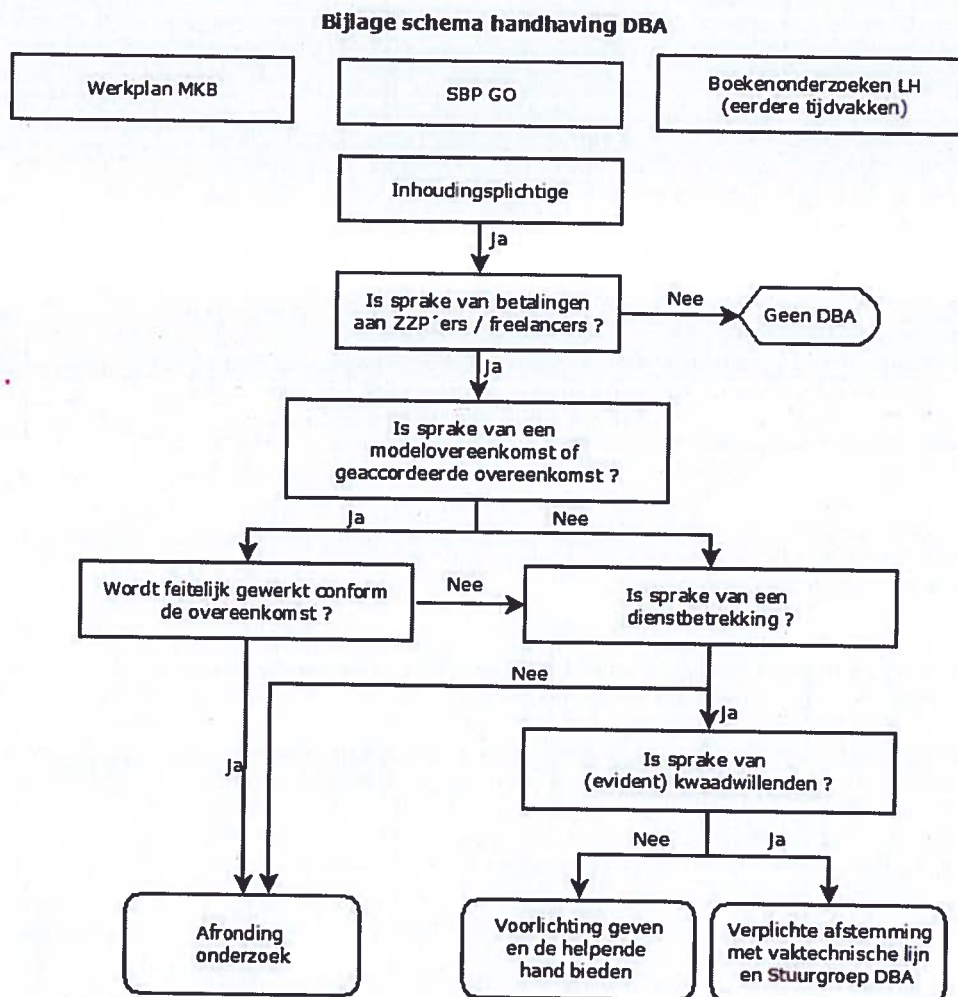
6. Handhaving na 1 januari 2020

Het kabinet heeft aangekondigd de wet DBA te willen vervangen door een nieuwe wet. Daarbij is het streven dat de in het regeerakkoord voorziene maatregelen per 1 januari 2020 in werking treden. Uit de brief van 26 november 2018 volgt een mogelijk uitstel van nieuwe wetgeving tot 1 januari 2021.²⁸ Vooralsnog is de einddatum van het handhavingsmoratorium niet uitgesteld. Over de afbouw van het handhavingsmoratorium volgt meer informatie in een brief voor de zomer van 2019.

²⁸ Zie voetnoot 5

Bijlage 1

Schema handhaving Wet DBA tot 1 januari 2020



Voor het onderscheid in kwaadwillenden:

- Tot 1 juli 2018: de meest ernstige gevallen van kwaadwillenden; de evident kwaadwillenden.
- Vanaf 1 juli 2018: ook andere kwaadwillenden.

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 heerste bij opdrachtgevers 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 2020. In verband hiermee zijn de volgende praktijkvragen gesteld:

1. Naheffen over de periode tot 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 tot 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 (tot 1 juli 2018) of overig kwaadwillend (na 1 juli 2018), maar wat doen we in de IH 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

Als tijdens de heffingsfase in de inkomstenbelasting het ondernemerschap wordt onderzocht omdat de aangifte of daaromheen liggende informatie daartoe aanleiding geeft, kan daaruit de conclusie volgen dat daarvan geen sprake is. Dat kan zijn omdat er géén sprake is van een bron van inkomen (bronbeoordeling) of omdat er géén sprake is van ondernemerschap (bronkwalificatie). Als uitgangspunt geldt dat de Belastingdienst bij bronbeoordeling de daarbij behorende correcties aanbrengt. De recent ontwikkelde ondernemerscheck kan er aan bijdragen dat belastingplichtigen zich niet ten onrechte als ondernemer aanmelden of zich zodanig ontwikkelen dat zij wel als ondernemer kwalificeren. Dit punt raakt de Wet DBA niet.

Mocht daarnaast tijdens het onderzoek het vermoeden ontstaan dat sprake is van een andere bron dan gepresenteerd (bronkwalificatie), bijvoorbeeld loon uit dienstbetrekking, dan raakt dat in ieder geval in de belastingjaren 2016 tot en met 2019 wel aan de Wet DBA en aan het handhavingsbeleid zoals dat tot 1 januari 2020 geldt. Voor de conclusie dat sprake is van loon uit dienstbetrekking kan het noodzakelijk zijn om ook onderzoek te doen bij de opdrachtgever. Het is

ook denkbaar dat op grond van de feiten en omstandigheden bij de opdrachtnemer tot belastbaar loon uit een echte of een fictieve dienstbetrekking wordt geconcludeerd. Onderzoek bij de opdrachtgever, in het kader van bronbeoordeling en kwalificatie van de arbeidsverhouding van de belastingplichtige (t.a.v. de inkomensheffingen), verricht de Belastingdienst in de implementatiefase echter niet. Dat betekent dat bij het oordeel dat geen sprake is van ondernemerschap in het kader van bronkwalificatie het standpunt kan worden ingenomen dat sprake is van belastbaar loon, en als daarvan geen sprake is, volgt de toets of sprake is van resultaat uit overige werkzaamheden (row). Stem het oordeel dat sprake is van loon altijd af met de vaco LH, die dat op zijn/haar beurt af moet stemmen met de Regiegroep DBA. Dat geldt vanzelfsprekend ook als het vermoeden bestaat dat sprake is van (evidente) kwaadwillendheid. Mocht de belastingplichtige zijn standpunt hebben gebaseerd op een modelovereenkomst, zal de Belastingdienst de helpende hand bieden door te wijzen op de verschillen tussen de modelovereenkomst en de werkelijke werkwijze, eventueel met behulp van de ondernemerscheck. Mogelijk kan belastingplichtige dan overgaan tot aanpassingen waardoor wel het beoogde doel wordt bereikt. In dit geval moet steeds de vaktechnische lijn worden geraadpleegd.

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 loonheffingen zijn betaald 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 bijvoorbeeld 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, maar geen sprake is van (evident) kwaadwillenden? 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.

Na verloop van tijd kunnen we 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 juist noodzakelijk.

We handhaven de Wet DBA niet tot 1 januari 2020, tenzij sprake is van (evident) kwaadwillendheid. De voorwaartse aanwijzingen worden besproken met inhoudingsplichtige en opgenomen in het controlerapport. Zie verder ook het antwoord op vraag 4.

Wet DBA en bronbeoordeling IH

memo

Dit memo vervangt het memo van 11 augustus 2017.

1. Inleiding

In de eerdere versies van dit memo zijn wij ingegaan op de wijze waarop bronbeoordeling past in de implementatiefase van de Wet DBA. De handhaving van de Wet DBA was opgeschort tot 1 juli 2018¹. In de Roadmap vervanging DBA is deze opschorting verlengd tot in ieder geval 1 januari 2020². Vanaf 1 juli 2018 wordt niet langer alleen bij de ernstigste gevallen van kwaadwillenden gehandhaafd, maar kan er ook bij andere kwaadwillenden worden gehandhaafd. Het memo van 11 augustus 2017 heeft daarom op enkele punten aanpassing. Die aanpassing brengen wij via het voorliggende memo aan. Volledigheidshalve nemen wij hierin het werken met (model)overeenkomsten uit de eerdere versies van het memo nogmaals op (onderdeel 2). In onderdeel 3 gaan wij in op de implementatiefase en de opschorting van de handhaving van de Wet DBA, waarna wij in onderdeel 4 de bronbeoordeling behandelen. Vervolgens komen de heffing van inkomstenbelasting (onderdeel 5), vooroverlegsituaties (onderdeel 6) en de controle (onderdeel 7) aan de orde. In bijlage 1 is een schematisch overzicht gegeven van de verschillende toezichtfasen.

Dit memo is bijgewerkt tot 1 juli 2018.

2. Voorleggen van overeenkomsten in het kader van de Wet DBA

Door de werking van de Wet DBA is de VAR op 1 mei 2016 komen te vervallen. Daardoor ligt de verantwoordelijkheid voor de vormgeving en de fiscale gevolgen van een arbeidsrelatie weer bij opdrachtgever en opdrachtnemer gezamenlijk. Om vooral in twijfelgevallen toch zekerheid te kunnen krijgen is met de Wet DBA de mogelijkheid geboden om overeenkomsten ter beoordeling aan de Belastingdienst voor te leggen. Dat vindt plaats in de sfeer van het vooroverleg waarbij de daarvoor geldende spelregels vanzelfsprekend in acht moeten worden genomen.

De beoordeling van een voorgelegde DBA-overeenkomst betreft alleen de vraag of er buiten (fictieve) dienstbetrekking wordt gewerkt. Er wordt geen uitspraak gedaan over het bronkarakter bij de opdrachtnemer voor de inkomstenbelasting.

Directie Vaktechniek
Team Vaktechniek

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

Contactpersonen



Datum
23 juli 2018

Versienummer
4.0

Bijlagen
1

Kopie aan



¹ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2016/11/18/kamerbrief-tweede-voortgangsrapportage-wet-dba> en <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/kamerstukken/2017/06/01/verlenging-opschorting-handhaving-in-het-kader-van-de-wet-dba>

² <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/02/09/kamerbrief-roadmap-vervanging-dba>

Overeenkomsten van sectoren en belangenorganisaties worden beoordeeld door de projectgroep DBA. De beoordeling van individuele overeenkomsten geschiedt door LH-specialisten op de kantoren. De projectgroep DBA heeft de Handreiking DBA en standaardteksten ontwikkeld. Zie hiervoor de loonheffingenpagina op Intranet (<http://intranet.belastingdienst.nl/loonheffingen/dba/>). Ook op www.belastingdienst.nl/dba vind je veel informatie en kun je webinars en video's over dit onderwerp bekijken.

Als de beoordeling van een overeenkomst leidt tot het oordeel dat geen sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking, hebben opdrachtgever en opdrachtnemer de zekerheid dat geen loonheffingen verschuldigd zijn, uiteraard onder de voorwaarde dat conform de overeenkomst wordt gewerkt. Op de website van de Belastingdienst zijn beoordeelde modelovereenkomsten gepubliceerd die ook door anderen kunnen worden gebruikt die volgens de afspraken en voorwaarden van de desbetreffende overeenkomst willen werken.

3. Implementatiefase van de Wet DBA

Het uitgangspunt dat de Belastingdienst tijdens de implementatiefase van de Wet DBA terughoudend handhavingsbeleid hanteert³ en bij de implementatie helpt, is gewijzigd. De handhaving van de Wet DBA door de Belastingdienst is opgeschort tot 1 januari 2020. Dat betekent voor de loonheffingen dat er in verband met de Wet DBA geen correctieverplichtingen, naheffingsaanslagen en boetes worden opgelegd⁴. Wel blijft de coachende rol. Tot 1 juli 2018 geldt dit alles voor evident kwaadwillenden evenwel niet. Met ingang van 1 juli 2018 komen daar de andere kwaadwillenden bij. Wat de staatssecretaris van Financiën daaronder verstaat, vermelden wij hierna bij punt 3.2.

3.1. 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 in dit verband duidelijk maken wat wel buiten dienstbetrekking kan en wat niet. Daardoor ontstaat een leereffect. De Belastingdienst zal hier een coachende rol vervullen door "voorwaartse aanwijzingen" te geven. Met "voorwaartse aanwijzingen" wordt bedoeld: *'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.'*⁵

Als uitgangspunt geldt dus dat het toezicht zich beperkt tot het geven van voorlichting en het bieden van een helpende hand bij de implementatie van de Wet DBA. Opdrachtgevers en opdrachtnemers kunnen op die manier hun werkwijze in overeenstemming brengen met de regelgeving. Zo zal sprake zijn van een leereffect. Mede vanwege het onderzoek naar mogelijke veranderingen in het arbeidsrecht, zullen we er echter tot in ieder geval 1 januari 2020 niet op handhaven.

³ Brief van 16 november 2015, DGB/2015/395U over het transitieplan

⁴ 7-12-2016 Antwoorden op vragen n.a.v. Tweede Voortgangsrapportage DBA, vraag 42

⁵ 7-12-2016 Antwoorden op vragen n.a.v. Tweede Voortgangsrapportage DBA, vraag 25.

3.2. Kwaadwillenden

Het opschorten van de handhaving geldt tot niet voor 'evident kwaadwillenden'. Vanaf 1 juli 2018 geldt het opschorten ook niet voor 'andere kwaadwillenden'. Hierna wordt aangegeven wat onder kwaadwillenden verstaan wordt.

3.2.1. Evident kwaadwillenden

Voor de groep evident kwaadwillenden zal de Belastingdienst⁶ wel een (repressief) handhavingsbeleid voeren. Voor deze groep geldt de opschorting van de handhaving dus niet. Het uitgangspunt voor de handhaving tijdens deze fase is dat alle partijen als goedwillend worden beschouwd, tenzij deze onder de hier bedoelde uitzondering vallen. Het begrip kwaadwillend is in de Tweede Voortgangsrapportage DBA nader ingevuld. Dit heeft de juridische geldigheid van een beleidsbesluit. De definitie van kwaadwillenden is inmiddels opgenomen in het Handboek Loonheffingen (onderdeel 1.1.6). De tekst aldaar luidt als volgt:

'Wij stellen de handhaving van de Wet DBA uit tot in ieder geval 1 januari 2020, tenzij wij u als kwaadwillend zien. Huurt u een zzp'er in en constateren wij achteraf dat er sprake is van een dienstbetrekking? Dan krijgt u tot in ieder geval 1 januari 2020 géén correctieverplichtingen of naheffingsaanslagen loonheffingen voor de tijdvakken na 1 mei 2016. Ook kunt u daarvoor tot die tijd geen boetes 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 uitbuiting⁷. 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.'

3.2.2. Andere kwaadwillenden (vanaf 1 juli 2018)

Vanaf 1 juli 2018 wordt niet langer alleen bij de ernstigste gevallen van kwaadwillenden (de evident kwaadwillenden) gehandhaafd, maar kan er ook bij andere kwaadwillenden worden gehandhaafd. Dit zijn opdrachtgevers die opzettelijk een situatie van evidente schijnzelfstandigheid laten ontstaan of voortbestaan. Dit betekent dat de Belastingdienst kan handhaven, als de Belastingdienst de volgende drie criteria alle drie kan bewijzen:

1. Er is sprake van een (fictieve) dienstbetrekking.
2. Er is sprake van evidente schijnzelfstandigheid.
3. Er is sprake van het opzettelijk laten ontstaan of voortbestaan van schijnzelfstandigheid

⁶ Gewijzigde motie van de leden Omtzigt en Van Weyenberg; 34.036, nr. 58

⁷ Zie de antwoorden op Tweede Kamervragen hierover: Tweede Kamer, vergaderjaar 2016–2017, Aanhangsel (ah-tk-20162017-629)

Dit is en blijft een zware bewijslast. Vandaar dat afstemming (zie 3.3) van groot belang is.

3.3. Stuurgroep DBA beslist over kwaadwillenden

De Stuurgroep DBA beslist of sprake is van mogelijk (evident) kwaadwillenden. Dergelijke gevallen komen bij de Stuurgroep terecht via de vaktechnische lijn (vta, (la)vaco). In dat verband moeten in ieder geval de volgende situaties worden voorgelegd:

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 vóór 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.

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

Ook de volgende situatie moet verplicht worden afgestemd binnen de vaktechnische lijn.

4. 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).

Voordat in deze situatie loonheffingen worden nageheven, moet dat worden gemeld aan de Stuurgroep DBA.

Binnen deze kaders zal de Belastingdienst in de periode tot 1 januari 2020 zijn werk moeten doen.

4. Bronbeoordeling en Wet DBA

Allereerst geldt dat bronbeoordeling breder is dan het handhaven in het kader van de Wet DBA. Bij de Wet DBA gaat het om de beoordeling van een arbeidsrelatie, waarbij de centrale vraag is of in het concrete geval al dan niet sprake is van een dienstbetrekking. Bronbeoordeling houdt in de eerste plaats in dat beoordeeld wordt of er sprake is van een bron van inkomen. Een dergelijke beoordeling is bijvoorbeeld relevant als een belastingplichtige structureel verliezen presenteert. Deze beoordeling raakt de Wet DBA dus niet. Bronbeoordeling wordt echter ook wel gebruikt als aanduiding voor de beoordeling welke bron in het specifieke geval aan de orde is. Deze beoordeling - die we in het kader van deze notitie hierna 'bronkwalificatie' zullen noemen - kan de gevolgen van de Wet DBA uiteraard wel raken. Binnen de bronbeoordeling zal de Belastingdienst dus tegen DBA-situaties aan kunnen lopen, namelijk in geval van bronkwalificatie. Hierna beschrijven wij - niet uitputtend - om welke situaties dat kan gaan.

Het toezicht kan - 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: bron (her) kwalificatie - altijd de vaktechnische lijn geraadpleegd moeten worden. Deze verplichte consultatie is ongeacht het onderliggende toezichttijdvak en loopt tot 1 januari 2020.

Daarnaast merken we op dat handhavingsmaatregelen i.h.k.v. de Wet DBA geen betrekking kunnen hebben op een periode voorafgaand aan 1 mei 2016 waarvoor de opdrachtgever zich nog op de vrijwarende werking van de VAR kan beroepen.

Wellicht ten overvloede: de uitlatingen die de staatssecretaris tijdens de behandeling van het wetsvoorstel Wet DBA heeft gedaan en daarna in de Tweede Kamer, laten het initiëren van gerichte bronkwalificatie-acties op DBA-situaties, zoals de toetsing van de dienstbetrekking, niet toe.

5. Heffing inkomstenbelasting

Als tijdens de heffingsfase in de inkomstenbelasting het ondernemerschap wordt onderzocht omdat de aangifte of daaromheen liggende informatie daartoe aanleiding geeft, kan daaruit de conclusie volgen dat daarvan geen sprake is. Dat kan zijn omdat er géén sprake is van een bron van inkomen (bronbeoordeling) of omdat er géén sprake is van ondernemerschap (bronkwalificatie). Als uitgangspunt geldt dat de Belastingdienst bij bronbeoordeling de daarbij behorende correcties aanbrengt. De recent ontwikkelde ondernemerscheck kan er aan bijdragen dat belastingplichtigen zich niet ten onrechte als ondernemer aanmelden of zich zodanig ontwikkelen dat zij wel als ondernemer kwalificeren. Dit punt raakt de Wet DBA niet.

Mocht daarnaast tijdens het onderzoek het vermoeden ontstaan dat sprake is van een andere bron dan gepresenteerd (bronkwalificatie), bijvoorbeeld loon uit dienstbetrekking, dan raakt dat in ieder geval in de belastingjaren 2016 tot en met 2019 wel aan de Wet DBA en aan het handhavingsbeleid zoals dat tot 1 januari 2020 geldt. Voor de conclusie dat sprake is van loon uit dienstbetrekking zal doorgaans noodzakelijk zijn om ook onderzoek te doen bij de opdrachtgever. Zo ver gaat de Belastingdienst in de implementatiefase niet. Dat betekent dat bij het oordeel dat geen sprake is van ondernemerschap in het kader van bronkwalificatie het standpunt wordt ingenomen dat sprake is van resultaat uit overige werkzaamheden (row) mits dit oordeel op basis van de wel vastgestelde feiten kan worden gebaseerd. Daarbij is het nuttig om in de kennisgeving van de correctie op te merken dat de toets of sprake is van loon uit dienstbetrekking in verband met het handhavingsbeleid niet is gedaan. Alleen als zonder nader onderzoek overduidelijk is dat sprake is van een dienstbetrekking (zoals bijvoorbeeld bij sommige fictieve dienstbetrekkingen het geval kan zijn), kan het standpunt worden ingenomen dat sprake is van loon uit dienstbetrekking. Stem dit altijd af met de vaco LH, die dat op zijn/haar beurt af moet stemmen met de Stuurgroep DBA. Dat geldt vanzelfsprekend ook als het vermoeden bestaat dat sprake is van (evidente) kwaadwillendheid (zie ook 3.2. en 3.3.).

Mocht de belastingplichtige zijn standpunt hebben gebaseerd op een modelovereenkomst, zal de Belastingdienst de helpende hand bieden door te wijzen op de verschillen tussen de modelovereenkomst en de werkelijke werkwijze, eventueel met behulp van de ondernemerscheck. Mogelijk kan belastingplichtige dan overgaan tot aanpassingen waardoor wel het beoogde doel wordt bereikt. In dit geval moet steeds de vaktechnische lijn worden geraadpleegd.

6. Vooroverlegsituaties

Een belastingplichtige kan de Belastingdienst via vooroverleg een oordeel vragen over zijn fiscale situatie. Daarbij kan er verband zijn met de Wet DBA als het gaat over de aan- of afwezigheid van een dienstbetrekking en daarbij de vraag of

gebruik kan worden gemaakt van een modelovereenkomst. In de implementatiefase biedt de Belastingdienst dan een helpende hand. Die kan eruit bestaan dat er op wordt gewezen wat de verschillen zijn tussen de aangetroffen werkwijze en de modelovereenkomst om belanghebbende de gelegenheid te geven zich alsnog te conformeren aan deze overeenkomst, zodat in vooroverleg alsnog de gewenste conclusie kan worden getrokken. Die helpende hand bestaat er ook uit dat dit niet als grensverkenning zal worden aangemerkt.

Mocht in het kader van het vooroverleg (al dan niet naast het oordeel over de modelovereenkomst en de vraag of sprake is van een dienstbetrekking) een oordeel over het ondernemerschap worden gevraagd dan zal de Belastingdienst uiteraard het juiste fiscale antwoord geven. De recent ontwikkelde ondernemerscheck kan belanghebbende daarbij helpen.

7. Controle

De bronbeoordeling in de inkomstenbelasting kan aan de orde komen bij een controle van een zzp'er. Tijdens de implementatiefase (1 mei 2016 -1 januari 2020) leggen we daarbij niet de nadruk op de bronkwalificatie waar dit de Wet DBA raakt. Daar waar de bronbeoordeling gepaard gaat met bronkwalificatie wordt de daaruit voortvloeiende conclusie naar zijn fiscale gevolgen uitgewerkt, waarbij net als bij de heffing geldt dat de Belastingdienst in DBA-gevallen de helpende hand biedt, waarbij steeds de vaktechnische lijn moet worden geraadpleegd.

Voor controles bij een opdrachtgever verwijzen wij naar het Memo Toezicht LH en DBA van 23 juli 2018.

8. Handhaving na 1 januari 2020

Het kabinet heeft aangekondigd de wet DBA te willen vervangen door een nieuwe wet. Daarbij is het streven dat de in het regeerakkoord voorziene maatregelen per 1 januari 2020 in werking treden. Na de inwerkingtreding van de nieuwe wet wordt de opschorting van de handhaving volgens het regeerakkoord gedurende maximaal een jaar gefaseerd afgebouwd.

Bijlage 1

Transitiefase Wet DBA		Regulier
VAR-fase	Wet DBA-fase	
Tot 1 mei 2016	Van 1 mei 2016 tot 1 januari 2020	Vanaf 1 januari 2020
Regulier toezicht en reguliere handhaving met afstemming vaktechnische lijn (IB: belastingjaren tot en met 2015)	Implementatiefase -geen handhaving Wet DBA, tenzij evident kwaadwillend (tot 1 juli 2018) of kwaadwillend (vanaf 1 juli 2020) -Belastingdienst biedt de helpende hand bij implementatie	Regulier toezicht en gefaseerd afbouwen van de opschorting van de handhaving
	Belastingdienst - Wel toezicht houden - Geen repressieve handhaving Wet DBA, tenzij kwaadwillend	
Aanslagregeling Zie hierboven	- <u>Bronbeoordeling</u> Geen bron van inkomen - IH correctie aanbrengen (in principe geen Wet DBA raking) - mogelijk nevenbeslissing: "stukje is mogelijk wel een bron, bv loon uit dienstbetrekking" → Wel Wet DBA raking, raadpleeg de vaktechnische lijn. - <u>Onderzoek ondernemerschap (bronkwalificatie)</u> Geen ondernemer - IH correctie aanbrengen in de vorm van ROW (in principe geen Wet DBA raking) - mogelijk nevenbeslissing "andere bron, bv dienstbetrekking" → Wel Wet DBA raking, raadpleeg de vaktechnische lijn	Regulier toezicht en gefaseerd afbouwen van de opschorting van de handhaving
Controle Zie hierboven	- Uitgangspunt - Controleopdracht: niet de nadruk op bronkwalificatie - <u>Toezicht bronbeoordeling</u> Geen bron van inkomen - IH correctie aanbrengen (in principe geen Wet DBA raking) - mogelijk nevenbeslissing: "stukje is mogelijk wel een bron, bv loon uit dienstbetrekking" → Wel Wet DBA raking, raadpleeg de vaktechnische lijn - <u>Onderzoek ondernemerschap (bronkwalificatie)</u> Geen ondernemer - IH correctie aanbrengen in de vorm van ROW (in principe geen Wet DBA raking)	Regulier toezicht en gefaseerd afbouwen van de opschorting van de handhaving

	- mogelijk nevenbestissing "andere bron, bv dienstbetrekking" → Wel Wet DBA raking, raadpleeg de vaktechnische lijn ZZP-er is opdrachtgever → Wel Wet DBA raking, raadpleeg de vaktechnische lijn	
--	---	--

Directie Vaktechniek
Team Vaktechniek

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

Contactpersonen



Datum
23 januari 2019

Versienummer
5.0

Bijlagen
1

Kopie aan



memo

Wet DBA: bronbeoordeling IH en beoordeling ondernemerschap OB
Dit memo vervangt het memo van 23 juli 2018

1. Inleiding

In de eerdere versies van dit memo zijn wij ingegaan op de wijze waarop bronbeoordeling past in de implementatiefase van de Wet DBA. De handhaving van de Wet DBA was opgeschort tot 1 juli 2018¹. In de Roadmap vervanging DBA is deze opschorting verlengd tot in ieder geval 1 januari 2020². Vanaf 1 juli 2018 wordt niet langer alleen bij de ernstigste gevallen van kwaadwillenden gehandhaafd, maar kan er ook bij andere kwaadwillenden worden gehandhaafd. Het memo van 11 augustus 2017 heeft daarom op enkele punten aanpassing. Die aanpassing brengen wij via het voorliggende memo aan. Volledigheidshalve nemen wij hierin het werken met (model)overeenkomsten uit de eerdere versies van het memo nogmaals op (onderdeel 2). In onderdeel 3 gaan wij in op de implementatiefase en de opschorting van de handhaving van de Wet DBA, waarna wij in onderdeel 4 de bronbeoordeling behandelen. Vervolgens komen de heffing van inkomstenbelasting (onderdeel 5), vooroverlegsituaties (onderdeel 6) en de controle (onderdeel 7) aan de orde. In bijlage 1 is een schematisch overzicht gegeven van de verschillende toezichtfasen.

Dit memo is bijgewerkt tot 23 januari 2019. Naar aanleiding van vragen zijn de onderdelen 4 en 5 verduidelijkt. En is onderdeel 8 (beoordeling ondernemerschap OB) toegevoegd.

2. Voorleggen van overeenkomsten in het kader van de Wet DBA

Door de werking van de Wet DBA is de VAR op 1 mei 2016 komen te vervallen. Daardoor ligt de verantwoordelijkheid voor de vormgeving en de fiscale gevolgen van een arbeidsrelatie weer bij opdrachtgever en opdrachtnemer gezamenlijk. Om vooral in twijfelgevallen toch zekerheid te kunnen krijgen is met de Wet DBA de mogelijkheid geboden om overeenkomsten ter beoordeling aan de Belastingdienst voor te leggen. Dat vindt plaats in de sfeer van het vooroverleg waarbij de daarvoor geldende spelregels vanzelfsprekend in acht moeten worden genomen.

De beoordeling van een voorgelegde DBA-overeenkomst betreft alleen de vraag of er buiten (fictieve) dienstbetrekking wordt gewerkt. Er wordt geen uitspraak gedaan over het bronkarakter bij de opdrachtnemer voor de inkomstenbelasting.

¹ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2016/11/18/kamerbrief-tweede-voortgangsrapportage-wet-dba> en <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/kamerstukken/2017/06/01/verlenging-opschorting-handhaving-in-het-kader-van-de-wet-dba>

² <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/02/09/kamerbrief-roadmap-vervanging-dba>

Overeenkomsten van sectoren en belangenorganisaties worden beoordeeld door de projectgroep DBA. De beoordeling van individuele overeenkomsten geschiedt door LH-specialisten op de kantoren.

De projectgroep DBA heeft de Handreiking DBA en standaardteksten ontwikkeld. Zie hiervoor de loonheffingenpagina op Intranet (<http://intranet.belastingdienst.nl/loonheffingen/dba/>). Ook op www.belastingdienst.nl/dba vind je veel informatie en kun je webinars en video's over dit onderwerp bekijken.

Als de beoordeling van een overeenkomst leidt tot het oordeel dat geen sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking, hebben opdrachtgever en opdrachtnemer de zekerheid dat geen loonheffingen verschuldigd zijn, uiteraard onder de voorwaarde dat conform de overeenkomst wordt gewerkt. Op de website van de Belastingdienst zijn beoordeelde modelovereenkomsten gepubliceerd die ook door anderen kunnen worden gebruikt die volgens de afspraken en voorwaarden van de desbetreffende overeenkomst willen werken.

3. Implementatiefase van de Wet DBA

Het uitgangspunt dat de Belastingdienst tijdens de implementatiefase van de Wet DBA terughoudend handhavingsbeleid hanteert³ en bij de implementatie helpt, is gewijzigd. De handhaving van de Wet DBA door de Belastingdienst is opgeschort tot 1 januari 2020. Dat betekent voor de loonheffingen dat er in verband met de Wet DBA geen correctieverplichtingen, naheffingsaanslagen en boetes worden opgelegd⁴. Wel blijft de coachende rol. Tot 1 juli 2018 geldt dit alles voor evident kwaadwillenden evenwel niet. Met ingang van 1 juli 2018 komen daar de andere kwaadwillenden bij. Wat de staatssecretaris van Financiën daaronder verstaat, vermelden wij hierna bij punt 3.2.

3.1. 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 in dit verband duidelijk maken wat wel buiten dienstbetrekking kan en wat niet. Daardoor ontstaat een leereffect. De Belastingdienst zal hier een coachende rol vervullen door "voorwaartse aanwijzingen" te geven. Met "voorwaartse aanwijzingen" wordt bedoeld: *'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.'*⁵

Als uitgangspunt geldt dus dat het toezicht zich beperkt tot het geven van voorlichting en het bieden van een helpende hand bij de implementatie van de Wet DBA. Opdrachtgevers en opdrachtnemers kunnen op die manier hun werkwijze in overeenstemming brengen met de regelgeving. Zo zal sprake zijn van een leereffect. Mede vanwege het onderzoek naar mogelijke veranderingen in het arbeidsrecht, zullen we er echter tot in ieder geval 1 januari 2020 niet op handhaven.

³ Brief van 16 november 2015, DGB/2015/395U over het transitieplan

⁴ 7-12-2016 Antwoorden op vragen n.a.v. Tweede Voortgangsrapportage DBA, vraag 42

⁵ 7-12-2016 Antwoorden op vragen n.a.v. Tweede Voortgangsrapportage DBA, vraag 25.

3.2. Kwaadwillenden

Het opschorten van de handhaving geldt tot 1 juli 2018 niet voor 'evident kwaadwillenden'. Vanaf 1 juli 2018 geldt het opschorten ook niet voor 'andere kwaadwillenden'. Hierna wordt aangegeven wat onder kwaadwillenden verstaan wordt.

3.2.1. Evident kwaadwillenden

Voor de groep evident kwaadwillenden zal de Belastingdienst⁶ wel een (repressief) handhavingsbeleid voeren. Voor deze groep geldt de opschorting van de handhaving dus niet. Het uitgangspunt voor de handhaving tijdens deze fase is dat alle partijen als goedwillend worden beschouwd, tenzij deze onder de hier bedoelde uitzondering vallen. Het begrip kwaadwillend is in de Tweede Voortgangsrapportage DBA nader ingevuld. Dit heeft de juridische geldigheid van een beleidsbesluit. De definitie van kwaadwillenden is inmiddels opgenomen in het Handboek Loonheffingen (onderdeel 1.1.6). De tekst aldaar luidt als volgt:

'Wij stellen de handhaving van de Wet DBA uit tot in ieder geval 1 januari 2020, tenzij wij u als kwaadwillend zien. Huurt u een zzp'er in en constateren wij achteraf dat er sprake is van een dienstbetrekking? Dan krijgt u tot in ieder geval 1 januari 2020 géén correctieverplichtingen of naheffingsaanslagen loonheffingen voor de tijdvakken na 1 mei 2016. Ook kunt u daarvoor tot die tijd geen boetes 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 dan 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 uitbuiting⁷. 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.'

3.2.2. Andere kwaadwillenden (vanaf 1 juli 2018)

Vanaf 1 juli 2018 wordt niet langer alleen bij de ernstigste gevallen van kwaadwillenden (de evident kwaadwillenden) gehandhaafd, maar kan er ook bij andere kwaadwillenden worden gehandhaafd. Dit zijn opdrachtgevers die opzettelijk een situatie van evidente schijnzelfstandigheid laten ontstaan of voortbestaan. Dit betekent dat de Belastingdienst kan handhaven, als de Belastingdienst de volgende drie criteria alle drie kan bewijzen:

1. Er is sprake van een (fictieve) dienstbetrekking.
2. Er is sprake van evidente schijnzelfstandigheid.
3. Er is sprake van het opzettelijk laten ontstaan of voortbestaan van schijnzelfstandigheid

Dit is en blijft een zware bewijslast. Vandaar dat afstemming (zie 3.3) van groot belang is.

⁶ Gewijzigde motie van de leden Omtzigt en Van Weyenberg; 34.036, nr. 58

⁷ Zie de antwoorden op Tweede Kamervragen hierover: Tweede Kamer, vergaderjaar 2016–2017, Aanhangsel (ah-tk-20162017-629)

3.3. Regiegroep DBA beslist over kwaadwillenden

De Regiegroep DBA beslist of sprake is van mogelijk (evident) kwaadwillenden. Dergelijke gevallen komen bij de Regiegroep terecht via de vaktechnische lijn (vta, (la)vaco). In dat verband moeten in ieder geval de volgende situaties worden voorgelegd:

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 vóór 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.

De Regiegroep DBA beslist of er sprake is van (evident) kwaadwillenden.

Ook de volgende situatie moet verplicht worden afgestemd binnen de vaktechnische lijn.

4. 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). Voordat in deze situatie loonheffingen worden nageheven, moet dat worden gemeld aan de Regiegroep DBA.

Binnen deze kaders zal de Belastingdienst in de periode tot 1 januari 2020 zijn werk moeten doen.

4. Bronbeoordeling en Wet DBA

Allereerst geldt dat bronbeoordeling breder is dan het handhaven in het kader van de Wet DBA. Bij de Wet DBA gaat het om de beoordeling van een arbeidsrelatie, waarbij de centrale vraag is of in het concrete geval al dan niet sprake is van een dienstbetrekking. Bronbeoordeling houdt in de eerste plaats in dat beoordeeld wordt of er sprake is van een bron van inkomen. Een dergelijke beoordeling is bijvoorbeeld relevant als een belastingplichtige structureel verliezen presenteert. Deze beoordeling raakt de Wet DBA dus niet. Bronbeoordeling wordt echter ook wel gebruikt als aanduiding voor de beoordeling welke bron in het specifieke geval aan de orde is. Deze beoordeling kent een wettelijke volgorde: winst uit onderneming, belastbaar loon of resultaat uit overige werkzaamheden. De beoordeling - die we in het kader van deze notitie hierna 'bronkwalificatie' zullen noemen - kan de gevolgen van de Wet DBA uiteraard wel raken. Binnen de bronbeoordeling zal de Belastingdienst dus tegen DBA-situaties aan kunnen lopen, namelijk in geval van bronkwalificatie. Hierna beschrijven wij -niet uitputtend - om welke situaties dat kan gaan.

Het toezicht kan - 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: bron (her) kwalificatie - altijd de vaktechnische lijn geraadpleegd moeten worden. Deze verplichte consultatie is ongeacht het onderliggende toezichtstijdvak en loopt tot 1 januari 2020.

Daarnaast merken we op dat handhavingsmaatregelen i.h.k.v. de Wet DBA geen betrekking kunnen hebben op een periode voorafgaand aan 1 mei 2016 waarvoor de opdrachtgever zich nog op de vrijwarende werking van de VAR kan beroepen.

Wellicht ten overvloede: de uitlatingen die de staatssecretaris tijdens de behandeling van het wetsvoorstel Wet DBA heeft gedaan en daarna in de Tweede Kamer, laten het initiëren van gerichte bronkwalificatie-acties op DBA-situaties niet toe. Dat geldt voor de toetsing van de dienstbetrekking, maar ook voor het maken van generieke afspraken met opdrachtgevers over de bronkwalificatie bij de opdrachtnemers.

5. Heffing inkomstenbelasting

Zoals vermeld kent de Wet IB 2001 een bronnenvolgorde. Als tijdens de heffingsfase in de inkomstenbelasting het ondernemerschap wordt onderzocht omdat de aangifte of daaromheen liggende informatie daartoe aanleiding geeft, kan daaruit de conclusie volgen dat daarvan geen sprake is. Dat kan zijn omdat er géén sprake is van een bron van inkomen (bronbeoordeling) of omdat er géén sprake is van ondernemerschap (bronkwalificatie). Als uitgangspunt geldt dat de Belastingdienst bij bronbeoordeling de daarbij behorende correcties aanbrengt. De recent ontwikkelde ondernemerscheck kan er aan bijdragen dat belastingplichtigen zich niet ten onrechte als ondernemer aanmelden of zich zodanig ontwikkelen dat zij wel als ondernemer kwalificeren. Dit punt raakt de Wet DBA niet.

Mocht daarnaast tijdens het onderzoek het vermoeden ontstaan dat sprake is van een andere bron dan gepresenteerd (bronkwalificatie), bijvoorbeeld loon uit dienstbetrekking, dan raakt dat in ieder geval in de belastingjaren 2016 tot en met 2019 wel aan de Wet DBA en aan het handhavingsbeleid zoals dat tot 1 januari 2020 geldt. Voor de conclusie dat sprake is van loon uit dienstbetrekking kan het noodzakelijk zijn om ook onderzoek te doen bij de opdrachtgever. Het is ook denkbaar dat op grond van de feiten en omstandigheden bij de opdrachtnemer tot belastbaar loon uit een echte of een fictieve dienstbetrekking wordt geconcludeerd. Onderzoek bij de opdrachtgever, in het kader van bronbeoordeling en kwalificatie van de arbeidsverhouding van de belastingplichtige (t.a.v. de inkomensheffingen), verricht de Belastingdienst in de implementatiefase echter niet. Dat betekent dat bij het oordeel dat geen sprake is van ondernemerschap in het kader van bronkwalificatie het standpunt kan worden ingenomen dat sprake is van belastbaar loon, en als daarvan geen sprake is, volgt de toets of sprake is van resultaat uit overige werkzaamheden (row). Stem het oordeel dat sprake is van loon altijd af met de vaco LH, die dat op zijn/haar beurt af moet stemmen met de Regiegroep DBA. Dat geldt vanzelfsprekend ook als het vermoeden bestaat dat sprake is van (evidente) kwaadwillendheid (zie ook 3.2. en 3.3.). Wanneer dus tijdens de heffingsfase voor kalenderjaar 2015 in de inkomstenbelasting van een opdrachtnemer blijkt dat geen sprake is van ondernemerschap en dat op basis van de informatie die aanwezig is geconcludeerd kan worden dat sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking, dit naar de jaren 2016 en 2017 –na de hiervoor genoemde afstemming- kan worden doorgetrokken, indien de situatie voor die jaren ongewijzigd is. Mocht de belastingplichtige zijn standpunt hebben gebaseerd op een modelovereenkomst, zal de Belastingdienst de helpende hand bieden door te wijzen op de verschillen tussen de modelovereenkomst en de werkelijke werkwijze, eventueel met behulp van de ondernemerscheck. Mogelijk kan belastingplichtige dan overgaan tot aanpassingen waardoor wel het beoogde doel

wordt bereikt. In dit geval moet steeds de vaktechnische lijn worden geraadpleegd.

6. Vooroverlegsituaties

Een belastingplichtige kan de Belastingdienst via vooroverleg een oordeel vragen over zijn fiscale situatie. Daarbij kan er verband zijn met de Wet DBA als het gaat over de aan- of afwezigheid van een dienstbetrekking en daarbij de vraag of gebruik kan worden gemaakt van een modelovereenkomst. In de implementatiefase biedt de Belastingdienst dan een helpende hand. Die kan eruit bestaan dat er op wordt gewezen wat de verschillen zijn tussen de aangetroffen werkwijze en de modelovereenkomst om belanghebbende de gelegenheid te geven zich alsnog te conformeren aan deze overeenkomst, zodat in vooroverleg alsnog de gewenste conclusie kan worden getrokken. Die helpende hand bestaat er ook uit dat dit niet als grensverkenning zal worden aangemerkt.

Mocht in het kader van het vooroverleg (al dan niet naast het oordeel over de modelovereenkomst en de vraag of sprake is van een dienstbetrekking) een oordeel over het ondernemerschap worden gevraagd dan zal de Belastingdienst uiteraard het juiste fiscale antwoord geven. De recent ontwikkelde ondernemerscheck kan belanghebbende daarbij helpen.

7. Controle

De bronbeoordeling in de inkomstenbelasting kan aan de orde komen bij een controle van een zzp'er. Tijdens de implementatiefase (1 mei 2016 -1 januari 2020) leggen we daarbij niet de nadruk op de bronkwalificatie waar dit de Wet DBA raakt. Daar waar de bronbeoordeling gepaard gaat met bronkwalificatie wordt de daaruit voortvloeiende conclusie naar zijn fiscale gevolgen uitgewerkt, waarbij net als bij de heffing geldt (onderdeel 5) dat de Belastingdienst in DBA-gevallen de helpende hand biedt, waarbij steeds de vaktechnische lijn moet worden geraadpleegd.

Voor controles bij een opdrachtgever verwijzen wij naar het Memo Toezicht LH en DBA van 23 januari 2019.

8. Beoordeling ondernemerschap voor de omzetbelasting

De vraag of sprake is van ondernemerschap voor de omzetbelasting vraagt in de eerste plaats om een zelfstandige toets waarin wordt vastgesteld of er sprake is van een economische activiteit.

Het ondernemerschap kan, als de voorgaande toets positief uitvalt, vervolgens nog aan de activiteit ontvallen als deze wordt uitgeoefend binnen een arbeidsovereenkomst of een andere juridische band waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

Als voor de LH is vastgesteld dat sprake is van een dienstbetrekking, of als juist de afwezigheid daarvan is vastgesteld, sluiten we voor de omzetbelasting bij deze uitkomst aan. Bij twijfel aan de aanwezigheid van een dienstbetrekking kan vanuit de omzetbelasting input worden gevraagd bij een LH-specialist. Als vanuit de LH niet kan worden vastgesteld (bijvoorbeeld doordat gegevens niet kunnen worden opgevraagd) of er sprake is van een dienstbetrekking, zal voor de omzetbelasting een standpunt worden ingenomen met als uitgangspunt de uitkomst van de eerste toets.

Let op! Als voor de LH is vastgesteld dat er sprake is van een fictieve dienstbetrekking, betekent dat niet dat het ondernemerschap voor de btw niet meer aan de orde is. Een fictieve dienstbetrekking is veeleer een heffingstechnische kwestie en zegt niets over de zelfstandigheid. Ook hier moet

voor de omzetbelasting dus een eigen afweging gemaakt worden voor de vaststelling van het ondernemerschap. Het feit dat er sprake is van een fictieve dienstbetrekking wijst daarbij in de richting van het ontbreken van een echte dienstbetrekking en dwingt daarmee eerder in de richting van het ondernemerschap voor de omzetbelasting.

9. Handhaving na 1 januari 2020

Het kabinet heeft aangekondigd de wet DBA te willen vervangen door een nieuwe wet. Daarbij is het streven dat de in het regeerakkoord voorziene maatregelen per 1 januari 2020 in werking treden. Na de inwerkingtreding van de nieuwe wet wordt de opschorting van de handhaving volgens het regeerakkoord gedurende maximaal een jaar gefaseerd afgebouwd.

Bijlage 1

Transitiefase Wet DBA		Regulier
VAR-fase	Wet DBA-fase	
Tot 1 mei 2016	Van 1 mei 2016 tot 1 januari 2020	Vanaf 1 januari 2020
Regulier toezicht en reguliere handhaving met afstemming vaktechnische lijn (IB: belastingjaren tot en met 2015)	Implementatiefase -geen handhaving Wet DBA, tenzij evident kwaadwillend (tot 1 juli 2018) of kwaadwillend (vanaf 1 juli 2020) -Belastingdienst biedt de helpende hand bij implementatie	Regulier toezicht en gefaseerd afbouwen van de opschorting van de handhaving
	Belastingdienst - Wel toezicht houden - Geen repressieve handhaving Wet DBA, tenzij kwaadwillend	
Aanslagregeling Zie hierboven	- <u>Bronbeoordeling</u> Geen bron van inkomen - IH correctie aanbrengen (in principe geen Wet DBA raking) - mogelijk nevenbeslissing: "stukje is mogelijk wel een bron, bv loon uit dienstbetrekking" → Wel Wet DBA raking, raadpleeg de vaktechnische lijn. - <u>Onderzoek ondernemerschap (bronkwalificatie)</u> Geen ondernemer - IH correctie aanbrengen in de vorm van ROW, tenzij zonder onderzoek bij opdrachtgever blijkt dat sprake is van dienstbetrekking. - mogelijk nevenbeslissing "andere bron, bv dienstbetrekking" → Wel Wet DBA raking, raadpleeg de vaktechnische lijn	Regulier toezicht en gefaseerd afbouwen van de opschorting van de handhaving
Controle Zie hierboven	- Uitgangspunt - Controleopdracht: niet de nadruk op bronkwalificatie - <u>Toezicht bronbeoordeling</u> Geen bron van inkomen - IH correctie aanbrengen (in principe geen Wet DBA raking) - mogelijk nevenbeslissing: "stukje is mogelijk wel een bron, bv loon uit dienstbetrekking" → Wel Wet DBA raking, raadpleeg de vaktechnische lijn - <u>Onderzoek ondernemerschap (bronkwalificatie)</u> Geen ondernemer - IH correctie aanbrengen in de vorm van ROW, tenzij zonder onderzoek bij opdrachtgever blijkt	Regulier toezicht en gefaseerd afbouwen van de opschorting van de handhaving

	dat sprake is van dienstbetrekking. - mogelijk nevenbeslissing "andere bron, bv dienstbetrekking" → Wel Wet DBA raking, raadpleeg de vaktechnische lijn - ZZP-er is opdrachtgever → Wel Wet DBA raking, raadpleeg de vaktechnische lijn	
--	--	--

Aftrap toezichtsplan DBA

Publicatiedatum 17-07-2018, 16:16 | Laatste update 17-07-2018, 16:16 | Controle toezicht | Loonheffingen

- **BIJEENKOMST - Stuurgroep DBA gaf collega's van MKB, GO en vaktechniek op woensdag 11 juli in De Knip in Amsterdam een toelichting op het nieuwe Toezichtsplan DBA.**
-
- Doel van deze ochtend was om collega's die uitvoering gaan geven aan het Toezichtsplan Arbelsrelaties te informeren en hun vragen te beantwoorden. Bij deze "kick off" waren vertegenwoordigers van MKB, GO en vaktechniek uit het hele land aanwezig: portefeuillehouders LH, (La)Vaco's LH en Controle, DBA-heffers en -controlemedewerkers.
- De DBA-taak heeft uiteraard ook de aandacht van de directie, daarom was [] aanwezig om alles over de aanpak te horen. De voorzitter van de stuurgroep DBA, [] opende de bijeenkomst en gaf een toelichting op de rol van de kantoren, Reglegroep en Stuurgroep DBA. Daarna volgden presentaties door []
- [] ver de ontwikkelingen rondom DBA, de uitwerking van het toezichtsplan, de escalatielijnen, de ontwikkelde formats, vragenlijsten en de selectie van de posten.

Updates

- Nog deze week worden nadere stukken over het toezicht DBA op intranet geplaatst. Verder bieden intranet of Belastingdienst. Vandaag regelmatig een update van hoe de uitvoering van het Toezichtsplan Arbelsrelaties verloopt. En natuurlijk kun je, als je vragen hebt, contact opnemen met jouw vaco of portefeuillehouder LH of controle
- Bron: []

Toelichting op selectie en terugkoppeling DBA bedrijfsbezoeken

Na de Kick-off over het Toezichtsplan Arbeidsrelaties is op 19 juli 2018 de eerste selectie van posten per e-mail aan de kantoren verstuurd. Bij het mailbericht is een Excel-bestand gestuurd met twee bladen: het eerste blad bevat de selectie per vacoverband en het tweede blad is het terugkoppelblad. Hieronder vind je een toelichting op zowel de selectie als de terugkoppeling.

Selectie

Het eerste blad bevat de geselecteerde posten. Voor de eerste selectie is de opzet dat er 50 bedrijfsbezoeken worden afgelegd bij opdrachtgevers die een modelovereenkomst hebben voorgelegd. Die 50 zijn verdeeld in 20 afgewezen, 20 ingetrokken/afgebroken en 10 goedgekeurd. Verder zijn de posten zodanig geselecteerd dat ze verspreid zijn over verschillende branches en over de 15 vacoverbanden. Omdat bij doorselectie posten kunnen afvallen, is ook een aantal reserveposten geselecteerd.

Bij het versturen van de selectie is de kantoren gevraagd om de posten van bovenaf op te pakken. Hierover is wat onduidelijkheid en het hoeft ook niet zo strikt. Weet dat het de bedoeling is dat de 3 of 4 posten die elk vacoverband moet doen, niet allemaal uit één van de 3 groepen komen. En ook dat er meer posten met afgewezen en ingetrokken overeenkomsten moeten worden gedaan dan posten met een goedgekeurde overeenkomst. Dit laatste vanwege de focus op posten die niet met een goedgekeurde overeenkomst werken. Houd dit dus graag per kantoor in de gaten. Als er meer posten nodig zijn (omdat er teveel afvallen), geef dan aan uit welke van de 3 groepen extra posten moeten worden geselecteerd.

Bij het doorselecteren kan blijken dat het niet om een opdrachtgever gaat, maar om een opdrachtnemer. Dit komt omdat in verreweg de meeste gevallen in de **10-2-g** niet is ingevuld of de indiener van een (model)overeenkomst een opdrachtgever of -nemer was. Opdrachtnemers worden niet in deze serie bedrijfsbezoeken betrokken. Selecteer daarom in voorkomende gevallen een volgende post.

Bij doorselectie kan ook blijken dat de ondernemer in kwestie is gestaakt. Ook dan vervalt de post en moet een volgende worden geselecteerd.

Uit deze eerste selectie zijn overigens alle posten de moeite van het bezoeken waard, ook als men aangeeft niet (meer) met zzp'ers te werken. Van alle geselecteerde posten is immers een verzoek om beoordeling van een (model)overeenkomst behandeld. Het is dan juist goed om te horen en vast te leggen hoe men is omgegaan met deze problematiek.

Terugkoppeling

Het tweede blad is het terugkoppelblad met kolommen A t/m O. Met dit blad moeten van elk afgelegd bedrijfsbezoek een aantal zaken worden teruggekoppeld. Deze informatie is nodig om te kunnen rapporteren over de resultaten van het Toezichtsplan Arbeidsrelaties en om de tussen- en eindevaluaties te doen.

De kolommen A t/m D spreken voor zich, de kolommen E t/m O worden hieronder toegelicht.

- A. BD-kantoor
- B. FI-nummer
- C. Naam
- D. Branche
- E. Toewijzen/vooroverleg: Is voor de geselecteerde posten al vooringevuld met goedgekeurd, afgewezen of ingetrokken. In deze kolom is zichtbaar wat de uitkomst is geweest van de beoordeling van de voorgelegde (model)overeenkomst.
- F. Reden onderzoek: Kies hier één van de aangegeven redenen (project DBA, signaal van derde, vrije ruimte, steekproefpost, selectie 3639). Voor deze bedrijfsbezoeken vul je altijd 'project DBA' in. De andere redenen zijn bedoeld voor andere vormen van toezicht waarbij DBA-problematiek wordt geraakt.
- G. (Model)overeenkomst: Hier moet worden ingevuld of men een goedgekeurde modelovereenkomst gebruikt en, zo ja, of dat een eigen, branche of algemeen model is.
- H. Aantal zzp'ers: Vul het aantal in op het moment van bezoek (bij grotere aantallen hoeft dat niet exact).
- I. **10-2-d**

10-2-d

J.

K.

L.

M.

N.

- O. Toelichting vraagpunten opdrachtgever: Vul hier in hoe de opdrachtgever omgaat met de DBA-problematiek, waar hij tegenaan loopt en wat zijn reactie is op aanwijzingen en/of afspraken.

Het terugkoppelblad "DBA registratie bedrijfsbezoeken" is specifiek gemaakt voor de 100 DBA-bedrijfsbezoeken in het kader van het Toezichtsplan Arbeidsrelaties en moet gevuld worden voor elk van de 100 bezoeken.

Vergelijkbare informatie is ook nodig vanuit ander toezicht met DBA-raking. Daarbij kan het gaan om bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken. Voor andere bedrijfsbezoeken met zzp-problematiek (arbeid door niet-werknemers) moet de terugkoppeling worden gegeven met hetzelfde blad als voor de hierboven genoemde 100 bedrijfsbezoeken. Voor boekenonderzoeken met zzp-problematiek is een apart terugkoppelblad gemaakt ("DBA registratie boekenonderzoeken"), met een iets andere uitvraag. Ook voor dat Excelblad is een toelichting gemaakt.

Toelichting op terugkoppeling DBA bij boekenonderzoeken

In het Toezichtsplan Arbeidsrelaties juli 2018 is beschreven wat de Belastingdienst aan toezicht doet in het kader van de Wet DBA. Er is aangekondigd dat de Belastingdienst ten minste 100 bedrijfsbezoeken aflegt, gericht op de zzp-problematiek. Daarnaast vindt toezicht DBA plaats als onderdeel van ons reguliere toezicht; bij de klantbehandeling van bedrijven die werken met zzp'ers/freelancers speelt de vraag of zij terecht als niet-werknemer zijn aangemerkt.

Over alles wat wij aan toezicht DBA doen, moet een terugkoppeling worden gegeven. Dat is nodig om te kunnen rapporteren over de resultaten van het Toezichtsplan Arbeidsrelaties en om de tussen- en eindevaluaties te kunnen doen. Voor de vereiste terugkoppeling zijn twee verschillende Excelbladen gemaakt, voor bedrijfsbezoeken en voor boekenonderzoeken.

Deze toelichting ziet op de verplichte terugkoppeling van boekenonderzoeken waarbij (onder meer) is onderzocht of zzp'ers/freelancers terecht als niet-werknemer zijn aangemerkt. Het Excelblad "DBA registratie boekenonderzoeken" bestaat uit de kolommen A t/m Q. De kolommen A t/m F spreken voor zich, de kolommen G t/m O worden hieronder toegelicht.

- A. BD-kantoor
- B. FI-nummer
- C. Entiteitnummer
- D. IKB toetsnummer
- E. Naam
- F. Branche
- G. Vooroverleg: In deze kolom vul je in of vooroverleg DBA heeft plaatsgevonden en, zo ja, wat de uitkomst is geweest van de beoordeling van de voorgelegde (model)overeenkomst.
- H. Reden onderzoek: Kies hier één van de aangegeven redenen: project DBA, signaal van derde, vrije ruimte, steekproefpost, selectie 3639. Voor boekenonderzoeken die geselecteerd zijn via de Stuurgroep DBA vul je 'project DBA' in. De andere redenen zijn bedoeld voor andere boekenonderzoeken met (onder meer) DBA-problematiek.
- I. (Model)overeenkomst: Hier moet worden ingevuld of men een goedgekeurde modelovereenkomst gebruikt en, zo ja, of dat een eigen, branche of algemeen model is.
- J. Aantal zzp'ers: Het gaat hier om het aantal niet-werknemers dat in het onderzoekstijdvak voor het bedrijf werkte (bij grotere aantallen hoeft dat niet exact).
- K. 10-2-d

L.

M.
N.
O.
P.

- Q. Toelichting vraagpunten opdrachtgever: Vul hier in hoe de opdrachtgever omgaat met de DBA-problematiek, waar hij tegenaan loopt en wat zijn reactie is op aanwijzingen en/of afspraken.

Naast het terugkoppelblad "DBA registratie boekenonderzoeken" is er ook een terugkoppelblad "DBA registratie bedrijfsbezoeken". Dat blad is bedoeld voor de terugkoppeling van de 100 DBA-bedrijfsbezoeken in het kader van het Toezichtsplan Arbeidsrelaties. Daarnaast moet dat blad worden gebruikt voor andere bedrijfsbezoeken met DBA-raking. Zie ook de Toelichting op selectie en terugkoppeling DBA bedrijfsbezoeken.

Belastingdienst

Belastingdienst, Postbus 1, 1111 AA PLAATSNAAM

De heer A.B.
Straat en nummer
Postcode en plaats
XXXX

**Grote
Ondernemingen**
Kantoor A

Straatnaam 1
1111 AA PLAATSNAAM
Postbus 1
1111 EE PLAATSNAAM
www.belastingdienst.nl

Doorkiesnummer
(088) 111 11 11

E-mailadres
controle@belastingdienst.nl

Datum
1 juli 2018

Team
Vaktechniek

Behandeld door
A.A. Controlemedewerker

Onze referentie
0000.00.000

Betreft: Bedrijfsbezoek arbeidsrelaties

Geachte heer/mevrouw,

Zoals telefonisch met u besproken zal ik u op om uur bezoeken om een bedrijfsbezoek bij u af te leggen op bovenvermeld adres. *[Mijn collega zal] danwel [Mijn collega en uw klantcoördinator zullen] eveneens aan het gesprek deelnemen.*

Dit bedrijfsbezoek vindt plaats in het kader van het Toezichtsplan Arbeidsrelaties¹ en heeft voor mij als doel een beeld te krijgen hoe u in 2018 omgaat met de vormgeving van arbeidsrelaties met personen die u niet als werknemer kwalificeert (waaronder zzp-ers en freelancers). Hierover ga ik dan ook graag met u in gesprek.

Dit bedrijfsbezoek is niet gericht op het doen van uitspraken over de aanvaardbaarheid van de door u ingediende aangiften.

Met het gesprek willen wij zicht krijgen op hoe u arbeidsrelaties kwalificeert, vastlegt en hoe uw fiscale beheersing is. Verder willen wij uw praktijkervaringen met de Wet DBA bespreken. Daarbij komt onder meer aan de orde of u in uw relatie met zzp'ers gebruik maakt van (model)overeenkomsten en hoe u borgt dat de manier van werken aansluit bij dat wat u en de zzp'er hebben afgesproken.

U kunt zich op het gesprek voorbereiden door voor uw bedrijf na te gaan welke betalingen aan niet-werknemers worden gedaan, welke afspraken u met deze personen heeft gemaakt en of er ook overeenkomstig deze afspraken wordt gewerkt. Ik raad u aan de eventuele documenten hierover beschikbaar te houden.

Uiteraard krijgt u tijdens het bezoek ook de gelegenheid om vragen te stellen over het Toezichtsplan Arbeidsrelaties.

¹ Het Toezichtsplan DBA kunt u vinden op https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/toezichtsplan-arbeidsrelaties.

Na afloop van het bezoek zal ik u door middel van een verslag informeren over hetgeen wij hebben besproken, de gemaakte afspraken en een eventueel vervolg.

Als u het wenselijk vindt, kunt u ook uw adviseur uitnodigen om bij het bezoek aanwezig te zijn.

Meer informatie

Meer informatie is te vinden in het Handboek Loonheffingen en op www.belastingdienst.nl/dba.

Hebt u nog vragen? Belt u mij dan op mijn doorkiesnummer (088) 111 11 11. U kunt ook mailen naar [e-mailadres]. Kijk voor de voorwaarden voor het gebruik van e-mail bij 'Contact' op www.belastingdienst.nl

Hoogachtend,

namens de inspecteur

Grote Ondernemingen
Kantoor A

Datum
1 juli 2018

Onze referentie
0000.00.000

Controlemedewerker Heffingsspecialist [en/ of] Klantcoördinator

Belastingdienst

Belastingdienst, Postbus 1, 1111 AA PLAATSNAAM

De heer A.B.
Straat en nummer
Postcode en plaats
XXXX

**Midden- en
kleinbedrijf**
Kantoor A

Straatnaam 1
1111 AA PLAATSNAAM
Postbus 1
1111 EE PLAATSNAAM
www.belastingdienst.nl

Doorkiesnummer
(088) 111 11 11

E-mailadres
controle@belastingdienst.nl

Datum
1 juli 2018

Team
Vaktechniek

Behandeld door
A.A. Controlemedewerker

Onze referentie
0000.00.000

Betreft: Actualiteitsbezoek arbeidsrelaties

Geachte heer/mevrouw,

Zoals telefonisch met u besproken zal ik u op om uur bezoeken om een actualiteitsbezoek bij u af te leggen op bovenvermeld adres.

Dit actualiteitsbezoek vindt plaats in het kader van het Toezichtsplan Arbeidsrelaties¹ en heeft voor mij als doel een beeld te krijgen hoe u in 2018 omgaat met de vormgeving van arbeidsrelaties met personen die u niet als werknemer kwalificeert (waaronder zzp-ers en freelancers). Hierover ga ik dan ook graag met u in gesprek.

Dit actualiteitsbezoek is niet gericht op het doen van uitspraken over de aanvaardbaarheid van de door u ingediende aangiften.

Met het gesprek willen wij zicht krijgen op hoe u arbeidsrelaties kwalificeert en vastlegt. Verder willen wij uw praktijkervaringen met de Wet DBA bespreken. Daarbij komt onder meer aan de orde of u in uw relatie met zzp'ers gebruik maakt van (model)overeenkomsten en hoe u borgt dat de manier van werken aansluit bij dat wat u en de zzp'er hebben afgesproken.

U kunt zich op het gesprek voorbereiden door voor uw bedrijf na te gaan welke betalingen aan niet-werknemers worden gedaan, welke afspraken u met deze personen heeft gemaakt en of er ook overeenkomstig deze afspraken wordt gewerkt. Ik raad u aan de eventuele documenten hierover beschikbaar te houden.

Uiteraard krijgt u tijdens het bezoek ook de gelegenheid om vragen te stellen over het Toezichtsplan Arbeidsrelaties.

Na afloop van het bezoek zal ik u door middel van een verslag informeren over hetgeen wij hebben besproken, de gemaakte afspraken en een eventueel vervolg.

¹ Het Toezichtsplan DBA kunt u vinden op https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/toezichtsplan-arbeidsrelaties.

Mijn collega zal eveneens aan het gesprek deelnemen. Als u het wenselijk vindt, kunt u ook uw adviseur uitnodigen om bij het bezoek aanwezig te zijn.

Meer informatie

Meer informatie is te vinden in het Handboek Loonheffingen en op www.belastingdienst.nl/dba.

Hebt u nog vragen? Belt u mij dan op mijn doorkiesnummer (088) 111 11 11. U kunt ook mailen naar [e-mailadres]. Kijk voor de voorwaarden voor het gebruik van e-mail bij 'Contact' op www.belastingdienst.nl

Hoogachtend,

namens de inspecteur

Controlemedewerker

Midden- en kleinbedrijf
Kantoor A

Datum
1 juli 2018

Onze referentie
0000.00.000

Belastingdienst

Belastingdienst, Postbus

De heer A. B
Straat en nummer
Postcode en plaats
XXXX

**Midden- en
kleinbedrijf
Kantoor**

Xxx
Postcode plaats
Postbus
Postcode plaats
www.belastingdienst.nl

Doorkiesnummer
06 -

E-mailadres
@belastingdienst.nl

Datum
2018

Team
Vaktechniek

Behandeld door

Onze referentie
0000.00.000

Betreft: Bedrijfsbezoek arbeidsrelaties

Geachte heer/mevrouw,

Op ... 2018 heeft bij u een actualiteitsbezoek/bedrijfsbezoek (hierna: bezoek) plaatsgevonden. Hierbij treft u een verslag van dat bezoek aan.

Doel en karakter bezoek

Ik heb u meegedeeld dat het doel van het bezoek was om een beeld te krijgen hoe u in 2018 omgaat met de vormgeving van arbeidsrelaties van niet-werknemers (waaronder zzp-ers en freelancers). Dit mede in het kader van de uitvoering van het 'Toezichtsplan Arbeidsrelaties' zoals gepubliceerd op www.belastingdienst.nl.

Ik heb daarbij aangegeven dat het bezoek niet gericht was op het doen van uitspraken over de aanvaardbaarheid van de door u ingediende aangiften. Het doel van het gesprek was zicht te krijgen op hoe u arbeidsrelaties kwalificeert en vastlegt. Verder wilden wij uw praktijkervaringen met de Wet DBA bespreken.

Aanwezig

Bij het gesprek waren aanwezig:

Belastingdienst:

Inhoudingsplichtige:

Opgevraagde stukken

[INSTRUCTIE]

Vermeld hier welke stukken zijn opgevraagd.

Praktijkervaringen

[INSTRUCTIE]

Vermeld de praktijkervaringen (zie Toezichtsplan DBA): hoe is men omgegaan met de Wet DBA, waar loopt men tegenaan, wat gaat er wel en niet goed en wat zijn de ervaringen met het handhavingsmoratorium.

Arbeidsrelaties van niet werknemers

[INSTRUCTIE]

In dit onderdeel vastleggen of en voor welke arbeidsrelatie(s) er wel of niet met (model)overeenkomsten wordt gewerkt en zo ja welke.

Midden- en kleinbedrijf
Kantoor

Datum
2018

Onze referentie
0000.00.000

Omschrijf indien van toepassing de volgende punten:

- hoe er feitelijk wordt (samen)gewerkt met op moment van het gesprek ingehuurde derden;
- of de opdrachtgever/ondernemer checkt of conform de overeenkomst wordt gewerkt en zo ja hoe hij dat controleert en documenteert
- welke vergoedingen zijn overeengekomen met de derden die nu zijn gecontracteerd
- de periode inhuren derden
- of sprake is van reguliere werkzaamheden
- overige: zie handreiking DBA toezicht juli 2018

Afspraken

[INSTRUCTIE]

Recapituleer afspraken en vermeld of sprake is van een eventueel vervolg naar aanleiding van het gesprek. In alle gevallen zullen de afspraken en een eventueel vervolg moeten worden besproken in het overleg met de vta loonheffingen of controle en klantcoördinator bij GO.

Afsluiting

Hiervoor hebben wij uiteengezet welk beeld het bedrijfsbezoek bij de Belastingdienst heeft opgeleverd met betrekking tot de kwalificatie van de arbeidsrelatie in 2018 bij het inhuren van derden (zzp-ers, freelancers etcetera).

Indien u het niet eens bent met (bepaalde onderdelen van) mijn verslag, verzoek ik u mij daarvan binnen drie weken na dagtekening van deze brief op de hoogte te brengen. Ontvang ik geen reactie van u dan vertrouw ik erop dat het verslag een goede weergave is van ons gesprek.

Meer informatie

Hebt u nog vragen? Belt u mij dan op mijn doorkiesnummer (088) 111 11 11. U kunt ook mailen naar [e-mailadres]. Kijk voor de voorwaarden voor het gebruik van e-mail bij 'Contact' op www.belastingdienst.nl

Hoogachtend,

namens de inspecteur

Controlemedewerker