

Reactie van het Register Belastingadviseurs (hierna: ‘RB’) op internetconsultatie Wet verduidelijking beoordeling arbeidsrelaties en rechtsvermoeden

Inhoudsopgave

1	Inleiding.....	2
2	Historisch perspectief.....	2
3	Inhoud van het wetsvoorstel.....	4
4	Kanttekeningen.....	5
5	Fiscaal en sociaal zekerheidsrechtelijk.....	9
	Bijlage.....	11

1 Inleiding

Het RB heeft met grote belangstelling kennis genomen van dit wetsvoorstel en wil graag de gelegenheid nemen om ter zake enige kanttekeningen te plaatsen. Vooraf hecht het RB eraan op te merken dat bij haar de indruk bestaat dat dit wetsvoorstel van grote importantie is en een grote impact zal hebben op zowel de arbeidsmarkt als op de belasting- en sociale zekerheidspositie van werkenden.

Het RB is belangenbehartiger van fiscale beroepsuitoefenaars. Om die reden hebben de hierna geplaatste kanttekeningen met name betrekking op de gevolgen voor de belastingheffing en de heffing van premies sociale zekerheid van het voorgenomen wetsvoorstel. Waar hierna gesproken wordt over loonheffingen, worden daaronder begrepen zowel loonbelasting als premie volksverzekeringen, premie werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage voor de zorgverzekeringswet.

2 Historisch perspectief

De beoordeling van arbeidsrelaties is sinds de invoering van de loonheffingen voor werkenden en werkverschaffers van groot belang. De beoordeling kent ook van oudsher een tamelijk groot grijs gebied, waar door de mate waarin de werkinhoudelijke aansturing toeneemt (om maar direct bij het wetsvoorstel aan te sluiten), de zelfstandigheid van de werker langzaam overgaat in het verrichten van het werk in dienstbetrekking. Het onderscheid is (mede) van belang omdat een werkverschaffer *geen* inhoudingsplicht voor de loonheffingen heeft ter zake van een zelfstandige.

Ter zake van een werknemer heeft een werkverschaffer wel de plicht loonheffingen in te houden en af te dragen. Nalaten om aan deze inhoudingsplicht uitvoering te geven waar dat wel had gemoeten, heeft voor de werkverschaffer vaak grote financiële gevolgen. Voor de werkverschaffer is het daardoor, vanuit zowel juridisch als economisch perspectief, van groot belang een juiste inschatting vooraf te kunnen maken. Een juiste inschatting is overigens ook van belang voor de werkende, bijvoorbeeld ten aanzien van de vraag of die verzekerd is voor bijvoorbeeld inkomensverlies bij arbeidsongeschiktheid of ziekte.

Onzekerheid over de juiste duiding van de arbeidsrelatie leidt al snel tot aarzeling bij werkverschaffers bij het inzetten van zelfstandigen. De geschiedenis heeft uitgewezen dat een (te) hoge mate van onzekerheid leidt tot economische schade. Mede om die reden bestond in een recent verleden het instituut van de VAR¹, welke is opgevolgd door 'modelovereenkomsten' en een handhavingsmoratorium, na afschaffing van de VAR door de Wet Deregulering Beoordeling Arbeidsrelaties.

Uit het voorgaande blijkt wel dat het niet altijd eenvoudig is om een zelfstandige van een werknemer te onderscheiden. Daar komt bij dat werkverschaffer en werkende vaak eenstemmig zijn over de door hen gemaakte keuze al dan niet op basis van een arbeidsovereenkomst, of een overeenkomst van opdracht met elkander te werken.

Het is juist de Belastingdienst, die in het kader van de heffing van loonheffingen, vaak betoogt dat, in afwijking van wat partijen voor ogen stond, hun arbeidsverhouding achteraf bezien, toch aangemerkt moet worden als een arbeidsovereenkomst.

Het RB erkent en onderschrijft dat ook voor de loonheffingen, het civiele recht, specifiek het arbeidsrecht, primair de verhouding tussen werkverschaffer en werkende regelt en daarbij aandacht heeft voor de veelal zwakkere positie die de werkende inneemt ten opzichte van de werkverschaffer. Het thans voorliggende wetsvoorstel beoogt *meer* duidelijkheid te verschaffen over de aard van een arbeidsrelatie door aanscherping van artikel 7:610 BW en introductie van een (rechts)vermoeden van een arbeidsovereenkomst in het nieuw te introduceren artikel 7:610aa BW.

De voorgenomen aanpassing van artikel 7:610 BW werkt dan ook door in de loonheffingen, doordat voor de duiding van het begrip werknemer wordt aangehaakt op de privaatrechtelijke dienstbetrekking² bij de toepassing van de Wet op de loonbelasting en de wetten inzake de sociale zekerheid.

Vanuit fiscaal en vanuit sociaal zekerheidsrechtelijk oogpunt is het dan ook zonder twijfel relevant om dit wetsvoorstel te beschouwen.

¹ Verklaring Arbeidsrelatie: een verklaring van de fiscus over de status van een arbeidsverhouding waaraan de werkverschaffer zekerheid kon ontleen omtrent zijn inhoudingsverplichtingen.

² In artikel 7:610 BW wordt gesproken over de arbeidsovereenkomst, aangenomen wordt dat die synoniem is met de dienstbetrekking.

Het wetsvoorstel staat niet op zich, het maakt onderdeel uit van een programma om zogeheten schijnzelfstandigheid terug te dringen. Naast dit wetsvoorstel wordt ook ingezet op het verminderen van de financiële/fiscale prikkels die partijen een voorkeur laten hebben voor de status van zelfstandige boven die van werknemer. Tot slot is ook ingezet op het weer opnemen van de handhaving en het toezicht. Dit alles is in lijn met de kabinetsreactie op de rapporten ter zake van de ARK en de ADR, waarin valt te onderkennen dat voor de aanpak van schijnzelfstandigheid wordt ingezet op drie lijnen:

- I. Grote fiscale en sociaalrechtelijke verschillen wegnemen
- II. Meer duidelijkheid omtrent onderscheid loondienst/zelfstandigheid
- III. Verbeteren van toezicht en handhaving

Dit wetsvoorstel zet in op het verschaffen van meer duidelijkheid. De vraag is of de met dit wetsvoorstel beoogde duidelijkheid wordt bereikt. Het RB heeft daarover grote twijfels.

3 Inhoud van het wetsvoorstel

Voorgesteld wordt een drietal hoofdelementen op te nemen in artikel 7:610 BW, ter invulling van het 'werken in dienst van'. Het gaat om

- (i) werkinhoudelijke aansturing door de werkgever, of;
- (ii) arbeid of de werknemer die organisatorisch ingebed zijn, en;
- (iii) de werknemer werkt niet voor eigen rekening en risico.

Deze hoofdelementen zullen bij een (nog niet gepubliceerde) AmvB verder ingekleurd worden door middel van een limitatieve lijst met indicaties. Omdat de inkleuring van de hoofdelementen in een nog onbekende AmvB van groot belang is voor het voorstel, worden de indicaties in deze memorie van toelichting al enigszins toegelicht. Op basis van het nieuw geboden toetsingskader zou voortaan duidelijkheid bestaan over welke hoofdelementen en indicaties van belang zijn bij de beoordeling of er sprake is van 'werken in dienst van' of van zelfstandigheid en dus of er een arbeidsovereenkomst tot stand komt in de zin van artikel 7:610 BW.

Daarmee komt dit toetsingskader in de plaats van de thans gebruikte (ongestructureerde) holistische benadering waarbij *alle* omstandigheden van de casus, in onderling verband bezien, in ogenschouw worden genomen, en waarvoor door de Hoge Raad en gerechtshoven inmiddels via recente jurisprudentie (onder meer Gemeente Amsterdam/X, Deliveroo en Uber) reeds een hoge mate van duidelijkheid wordt verschaft. Dit roept de vraag op of het wetsvoorstel meer biedt dan de jurisprudentie. Het RB betwijfelt dat. Althans waar het gaat over de vraag of er al dan niet een inhoudingsplicht ontstaat voor de loonheffingen, lijkt het wetsvoorstel niets extra's te bieden ten opzichte van de jurisprudentie. Slechts het nieuwe artikel 7:610aa BW voegt in de ogen van het RB daadwerkelijk iets toe.

4 Kanttekeningen

Het wetsvoorstel is in de huidige vorm complex en leidt niet tot vermindering van onduidelijkheid bij werkverschaffers en werkenden over de arbeidsrelatie en biedt ten opzichte van de recente jurisprudentie, eerder genoemd, *niets* nieuws, afgezien van het te introduceren artikel 7:610aa BW.

Kijkend naar de hoofdelementen (werkinhoudelijke aansturing, inbedding in de organisatie en werken voor eigen rekening en risico) en hetgeen daarover nader in de MvT te vinden is (zie de bijlage hierbij), valt op dat er in wezen geen nieuwe duidelijkheid geboden wordt ten opzichte van hetgeen de Hoge Raad in het Deliveroo arrest³ reeds heeft aangegeven. Een werkverschaffer zal zowel bij een overeenkomst van opdracht, als bij een arbeidsovereenkomst een zekere mate van *werkinhoudelijke aansturing* wensen. Beide overeenkomsten laten zulks ook toe. Anders gezegd: als men een schilder inhurt, dan wil men toch die schilder laten weten op welke tijden het werk gedaan kan worden, wat de beoogde aanvang, duur en einddatum zijn, wat geschilderd dient te worden en in welke kleuren. Is dit voldoende werkinhoudelijke aansturing? Daar komt bij dat naarmate het werk van eenvoudiger aard is, de noodzaak tot inhoudelijke aansturing geringer wordt. Deze vragen zijn niet nieuw maar van alle tijden. Dit aspect komt in het Deliveroo arrest al ruim aan bod.

³ Hoge Raad, 24 maart 2023, nr. 21/02090, [ECLI:NL:HR:2023:443](https://www.eclii.nl/hr/2023/443)

Het RB stelt dan ook de vraag wat er met deze toevoegingen aan artikel 7:610 BW nu wezenlijk verandert. Het lijkt erop dat het antwoord is: niets. Dan kan de aanpassing gevoeglijk ook achterwege blijven.

Eenzelfde betoog kan worden gehouden voor de *organisatorische inbedding*. Wanneer is daarvan nu sprake? Kijkend naar de duiding van dit begrip gegeven in de MvT (zie bijlage), zou men wellicht tot de conclusie komen dat er bij een receptionist(e), tijdelijk ingehuurd om te werken op het hoofdkantoor van een groot handelshuis ter opvulling van een langdurig verlof, sprake is van organisatorische inbedding. Zou de secretaresse worden ingehuurd voor een divisie waarvan men op het punt staat die af te stoten omdat die niet langer tot de kernactiviteiten van het handelshuis horen, dan kan de conclusie geheel anders zijn, terwijl het werk en de omstandigheden feitelijk sterk op elkaar gelijken. Ook deze vragen zijn niet nieuw maar van alle tijden en ook dit aspect komt in het Deliveroo arrest al ruim aan bod.

Kortom, de begrippen werkinhoudelijke aansturing en organisatorische inbedding scheppen hun eigen beoordelingskader en geven geen nadere duidelijkheid ten aanzien van de vraag of men 'werkt in dienst van'. Zo dragen deze begrippen ook niet bij aan de zo noodzakelijke duidelijkheid vooraf die werkverschaffer en werkende nodig hebben om tot contractuele afspraken te kunnen komen.

Datzelfde kan worden gezegd van het nieuwe 'voor eigen rekening en risico' werken, een aspect dat overigens ook nadrukkelijk door de Hoge Raad is aanvaard als relevante factor onder het huidige artikel 7:610 BW (Deliveroo arrest).

Dit voegt niets toe aan het beoordelingskader voor de werkverschaffer. Daar komt bij dat het voor de werkverschaffer vaak niet goed mogelijk is om te beoordelen of een werkende inderdaad voor eigen rekening en risico werkt. Hierbij merken wij op dat het Hof Amsterdam recentelijk de Hoge Raad ter zake vragen heeft gesteld in de 'Uber-procedure'⁴, specifiek over de vraag *hoe* ondernemerschap te wegen is bij een beoordeling of er sprake is van een arbeidsovereenkomst.

⁴ Gerechtshof Amsterdam, 3 oktober 2023, nr. 200.300.335/01, [ECLI:NL:GHAMS:2023:2220](https://eclil.nl/GHAMS:2023:2220).

Daarbij komt onder meer de vraag aan de orde of het mogelijk is dat twee personen die exact hetzelfde werk doen voor dezelfde werkverschaffer onder dezelfde voorwaarden en omstandigheden, in het ene geval wel een arbeidsovereenkomst hebben en in het ander geval niet, omdat een van de twee als ondernemer aan te merken is en de andere niet.

Samengevat: afgezien van het te introduceren artikel 7:610aa BW, voegt dit wetsvoorstel niets toe aan het huidige artikel 7:610 BW en de op grond daarvan gewezen jurisprudentie en voegt daarmee dus niets toe aan de voor de loonheffingen zo gewenste duidelijkheid.

Het RB meent dat het wetsvoorstel zelfs contraproductief kan blijken en juist schijnzelfstandigheid kan stimuleren, omdat werkenden zich gedrongen kunnen voelen om, vanuit de wens als zzp'er te blijven werken om opdrachten te kunnen krijgen, zich in te schrijven bij de KvK, een BTW nummer te vragen, te zorgen voor meerdere opdrachtgevers, zelf (een deel van) hun gereedschappen te kopen etc. Als voorbeeld zou een pakketbezorger genoemd kunnen worden. Die kan zich inschrijven bij de KvK, een BTW nummer aanvragen, investeren in een eigen fiets, fietscomputer met routeplanner, regenjas, mobiele telefoon. Daarmee krijgt die al snel veel kenmerken van een zelfstandige die voor eigen rekening en risico werkt. Hij zal immers voldoende opdrachten willen verwerven om zijn investeringen terug te verdienen.

Werkverschaffers zouden er zelfs baat bij kunnen hebben dit te ondersteunen door samen te werken, met elkaar en met de schijnzelfstandigen, zodat er voldoende partijen als 'klant' van een schijnzelfstandige verschijnen, waardoor de schijnzelfstandige ook nog voldoende eigen klanten heeft. Als geen ander weet het RB dat fiscaal het regelmatig een onderwerp van geschil met de belastingdienst is of een werkende al dan niet een zelfstandige is. Het blijkt in de praktijk vaak een lastig en arbitrair oordeel te zijn.

En zo zijn er meer bedenkingen zonder die volledig uit te werken, maar samengevat kan worden gesteld:

1. Het wetsvoorstel is in de huidige vorm te complex en leidt tot onduidelijkheid bij werkverschaffers en werkenden over de arbeidsrelatie.
2. Het wetsvoorstel voegt, behoudens artikel 7:610aa BW niets toe aan bestaande wet- en regelgeving.

3. De handhaving van dit wetsvoorstel zal lastig blijken en er zijn naar verwachting veel uitzonderingen en situaties waarin de wet niet goed toepasbaar is. Veel oordelen zijn tamelijk arbitrair.
4. Het wetsvoorstel kan dan ook juist leiden tot schijnzelfstandigheid, omdat werkenden zich gedrongen kunnen voelen om als zzp'er te werken om opdrachten te kunnen krijgen en toe te werken naar de noodzakelijke randvoorwaarden, al dan niet met ondersteuning van opdrachtgevers.
5. Het wetsvoorstel verhoogt daarmee ook de administratieve lasten voor zowel werkverschaffers als werkenden, omdat er meer documentatie en verklaringen nodig zullen zijn om aan te tonen dat er geen sprake is van "werken in dienst van".
6. Het wetsvoorstel legt een te grote verantwoordelijkheid eenzijdig bij de werkverschaffer om te bepalen of er sprake is van 'werken in dienst van', terwijl de werkende hierdoor juist minder zekerheid heeft over zijn of haar rechtspositie of gedrongen kan worden in een positie van 'nog meer' (schijn)zelfstandige.

Wat het RB bekoren kan is dat het wetsvoorstel een rechtsvermoeden in het leven roept in het nieuw te introduceren artikel 7:610aa BW. Dit artikel bevat een rechtsvermoeden van een arbeidsovereenkomst voor de werkende die een beloning voor zijn werk ontvangt van ten hoogste € 32,24 per uur. Het mooie van een rechtsvermoeden is dat dit partijen ruimte laat om zelf te kiezen voor de contractsvorm die bij hen past, arbeidsovereenkomst of overeenkomst van opdracht. En daarbij zal de werkverschaffer zich er terdege rekenschap van geven dat bij een keus voor de overeenkomst van opdracht, hij het risico loopt dat de werkende (achteraf) zal claimen dat er toch sprake is van een arbeidsovereenkomst. De werkverschaffer zal dat risico en de elementen die pleiten voor en tegen een overeenkomst van opdracht afwegen tegen de risico's die een onterechte keus voor de overeenkomst van opdracht met zich brengt.

Anders dan bij de drie hoofdelementen die dwingend zijn, nl.:

- (i) werkinhoudelijke aansturing door de werkgever, of;
- (ii) arbeid of de werknemer die organisatorisch ingebed zijn; en
- (iii) de werknemer werkt niet voor eigen rekening en risico;

laat een rechtsvermoeden partijen zelf de vrijheid en de verantwoordelijkheid te kiezen voor de passende contractvorm. Het RB wil dan ook in overweging geven om de eerste twee hoofdelementen ook vorm te geven als een rechtsvermoeden en het derde hoofdelement (eigen rekening en risico) te schrappen c.q. op te nemen als een voorbeeld van het door de werkverschaffer te leveren tegenbewijs voor het geval de werkende zich beroept op het bestaan van een arbeidsovereenkomst op grond van de rechtsvermoedens. Wel merkt het RB op dat een uurtarief van € 32,24 niet alleen vreemd precies is, maar ook aan de tamelijk lage kant lijkt te zijn gekozen en geeft in overweging dit af te ronden naar een rond bedrag, zoals € 35,= per uur.

5 Fiscaal en sociaal zekerheidsrechtelijk

De werkverschaffer zal, als de arbeidsverhouding een arbeidsovereenkomst is, zich geconfronteerd zien met de plicht loonheffing in te houden op de beloning die hij aan de werkende betaalt. Daarnaast zal hij in dat geval premies sociale zekerheid dienen te voldoen⁵. De reden is dat voor de heffing van loonbelasting, de privaatrechtelijke dienstbetrekking⁶ leidend is. Voor de heffing van sociale zekerheidsbijdragen is dat evenzeer het geval. Bij onjuistheden in de inhouding en afdracht, is het de werkverschaffer die voor de financiële consequenties daarvan wordt aangesproken door de belastingdienst. Voor de werkverschaffer is het dus van groot belang dat de juiste kwalificatie aan de arbeidsrelatie wordt gehecht. Het zou de duidelijkheid vooraf ten goede komen, die juist vooraf zo wenselijk is, als de werkende een even zo groot belang heeft bij de juiste kwalificatie vooraf. Zou de werkende dat wel hebben, dan zou het voor partijen makkelijker zijn om gezamenlijk tot een juiste keuze te komen van de duiding van hun arbeidsverhouding.

De onzekere/niets toevoegende wijzigingen zoals thans voorgesteld ten aanzien van artikel 7:610 BW en ook het nieuwe artikel 7:610aa BW, lijken door te werken naar het fiscale en sociale zekerheidsdomein. Immers, zelfs in een situatie waarin partijen het eens zijn dat hun wijze van samenwerken niet voert tot een arbeidsovereenkomst, is immers het mogelijk dat de belastingdienst daarover anders denkt. Is het denkbaar dat de belastingdienst daarbij

⁵ Wij rekenen de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet daartoe.

⁶ Aangenomen wordt dat dit synoniem is met het begrip arbeidsovereenkomst zoals gebruikt in 7:610 BW.

zelfstandig een beroep kan doen op een rechtsvermoeden? Dit alles blijft onvoldoende belicht. Het RB acht het wenselijk dat (meer) aandacht wordt besteed in het wetsvoorstel aan de gevolgen voor de loonheffingen.

Den Haag, 9 november 2023

Commissie Loonheffing in samenwerking met Bureau Vaktechniek

Bijlage

Uitwerking van de drie nieuwe hoofdelementen ten aanzien van werken in dienst van

A	Werkinhoudelijke aansturing	<ol style="list-style-type: none"> 1. De werkgevende is bevoegd om aanwijzingen en instructies te geven over de wijze waarop de werkende de werkzaamheden moet uitvoeren en de werkende moet deze ook opvolgen 2. De werkgevende heeft de mogelijkheid om de werkzaamheden van de werkende te controleren en is bevoegd om op basis daarvan in te grijpen
B	Organisatorische inbedding	<ol style="list-style-type: none"> 1. De werkzaamheden worden verricht binnen het organisatorisch kader van de organisatie van de werkgevende. 2. De werkzaamheden behoren tot de kernactiviteit van de organisatie 3. De werkzaamheden hebben een structureel karakter binnen de organisatie 4. Werkzaamheden worden zij-aan-zij verricht met werknemers die soortgelijke werkzaamheden verrichten.
C	Eigen rekening en risico	<ol style="list-style-type: none"> 1. De financiële risico's en resultaten van de werkzaamheden liggen bij de werkende. 2. Bij het verrichten van de werkzaamheden is de werkende zelf verantwoordelijk voor gereedschap, hulpmiddelen en materialen. 3. De werkende is in het bezit van een specifieke opleiding, werkervaring, kennis of vaardigheden, die in de organisatie van de werkgevende niet structureel aanwezig is. 4. De werkende treedt tijdens de werkzaamheden zelfstandig naar buiten 5. Er is sprake van een korte duur van de opdracht en/of een beperkt aantal uren per week.
C+ (Aanvullend)	Of de werkende zich doorgaans als ondernemer of werknemer in het economisch verkeer gedraagt met betrekking tot vergelijkbare werkzaamheden	<p>Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan:</p> <ul style="list-style-type: none"> • De werkende heeft meerdere opdrachtgevers per jaar; • De werkende besteedt tijd en/of geld aan het verwerven van een reputatie en het vinden van nieuwe klanten of opdrachtgevers; • De werkende heeft bedrijfsinvesteringen van enige omvang; • De werkende gedraagt zich administratief als zelfstandig ondernemer: is ingeschreven bij de KVK, is btw-ondernemer en/of heeft recht op de fiscale voordelen van het ondernemerschap (zoals ondernemersfaciliteiten) <p>Als hiervan geen of beperkt sprake is, dan is er sprake zijn van een werkende die zich doorgaans als werknemer in het economisch verkeer gedraagt.</p>