



Einde handhavingsmoratorium DBA, wat zijn de gevolgen?

Sinds 1 januari 2025 controleert de Belastingdienst weer risicogericht op de kwalificatie van arbeidsrelaties bij opdrachtgevers in verband met de opheffing van het jarenlange handhavingsmoratorium. In deze brochure besteden wij aandacht aan de gevolgen daarvan voor opdrachtgevers en opdrachtnemers en aan de inhoud van de Wet DBA, voluit Deregulering Beoordeling Arbeidsrelaties. Die wet is bedoeld om schijnzelfstandigheid te bestrijden.

Zelfstandige (zzp'er) of werknemer?

Werken als zelfstandige heeft een aantal voordelen ten opzichte van werken in loondienst. Denk aan de vrijheid bij het uitvoeren van de werkzaamheden en, in het geval van fiscaal ondernemerschap, het gebruikmaken van fiscale voordelen als de zelfstandigenaftrek en de mkb-winstvrijstelling, waardoor minder belasting is verschuldigd. Daar staan nadelen tegenover als het niet worden doorbetaald bij ziekte, het niet verzekerd zijn voor de werknemersverzekeringen en het niet opbouwen van pensioen. Wie in loondienst werkt, heeft naast deze voordelen ook nog de wettelijke bescherming tegen ontslag. Het onderscheid tussen een echte zelfstandige en een werknemer is geen duidelijk gemarkeerde grens. Er is een grijs gebied, waarin kenmerken van zowel zelfstandigheid als van loondienst aanwezig zijn. In dat grijze gebied komt schijnzelfstandigheid voor. Schijnzelfstandigheid is een situatie waarin iemand een opdracht aanneemt als ondernemer, maar eigenlijk in loondienst is. De opdrachtgever is dan een werkgever, die zijn verplichtingen niet nakomt naar de Belastingdienst en naar de opdrachtnemer.

Zelfstandigheid

Inkomstenbelasting

Een **zelfstandige** is iemand die zijn arbeid niet in loondienst verricht. Voor de inkomstenbelasting kan een zelfstandige ondernemer of resultaatgenieter zijn. Het onderscheid tussen beide is met name gelegen in het al dan niet kunnen toepassen van ondernemersfaciliteiten als de zelfstandigenaftrek. Zowel voor de ondernemer als voor de resultaatgenieter geldt dat zij kosten, die samenhangen met hun werkzaamheden, in aftrek kunnen brengen.

Een **onderneming** is een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, die deelneemt aan het economisch verkeer met het oogmerk om winst te behalen. Of sprake is van een onderneming hangt af van meerdere factoren, zoals de duurzaamheid en de omvang van de werkzaamheden, de organisatie van kapitaal en arbeid, de winstverwachting, de beschikbare tijd, het lopen van (ondernemers)risico, de mate van zelfstandigheid bij het verrichten van werkzaamheden en het aantal opdrachtgevers.

Een ondernemer voor de inkomstenbelasting voldoet aan het **uren criterium** wanneer hij in een kalenderjaar ten minste 1.225 uur en ten minste 50% van zijn arbeidstijd aan het feitelijk drijven van zijn onderneming besteedt. De ondernemer heeft dan recht op de zelfstandigenaftrek. Dat is een bedrag van € 2.470 (2025) dat in mindering komt op de fiscale winst. Daarnaast heeft een ondernemer recht op toepassing van de mkb-winstvrijstelling. Deze vrijstelling bedraagt in 2025 12,7% van de behaalde winst. De resultaatgenieter heeft geen recht op de ondernemersfaciliteiten.

Omzetbelasting

Voor de omzetbelasting is eerder sprake van ondernemerschap dan voor de inkomstenbelasting. Ongeacht of een zelfstandige kwalificeert als ondernemer of als resultaatgenieter voor de inkomstenbelasting, zal hij meestal ondernemer zijn voor de omzetbelasting. Dat betekent dat de zelfstandige in beginsel facturen met omzetbelasting aan zijn opdrachtgever(s) moet uitreiken en recht heeft op aftrek van voorbelasting. Afhankelijk van de aard van de werkzaamheden kan een vrijstelling van omzetbelasting van toepassing zijn. Afhankelijk van de hoogte van de omzet, die met belastbare prestaties wordt behaald, kan de zelfstandige een beroep doen op de kleineondernemersregeling.

Uitbetaalde bedragen aan derden

Betalingen voor werkzaamheden of diensten aan personen, die geen werknemer zijn, heten ook wel uitbetaalde bedragen aan derden (UBD). Inhoudingsplichtigen moeten UBD vóór 1 februari van het kalenderjaar, dat volgt op het jaar van betaling, melden aan de Belastingdienst. Niet-inhoudingsplichtigen zijn dit alleen verplicht als de Belastingdienst hierom vraagt. In de volgende gevallen moeten de gegevens over de betaling worden gemeld aan de Belastingdienst:

- de opdrachtnemer is geen werknemer van de opdrachtgever;
- de opdrachtnemer stuurt geen factuur voor zijn werkzaamheden of stuurt een factuur zonder btw in rekening te brengen.





Arbeidsovereenkomst

De arbeidsovereenkomst is de overeenkomst waarbij de werknemer zich verbindt om in dienst van de werkgever tegen betaling van loon gedurende zekere tijd arbeid te verrichten. Bij het inhuren van freelancers willen opdrachtgever en opdrachtnemer vaak vermijden dat er tussen hen een dienstbetrekking bestaat of ontstaat. De enkele wens om geen dienstbetrekking aan te gaan is daarvoor niet voldoende. De inhoud van de arbeidsrelatie bepaalt of al dan niet sprake is van een dienstbetrekking.

Dienstbetrekking

Volgens het Burgerlijk Wetboek is een arbeidsrelatie een dienstbetrekking als is voldaan aan de volgende drie criteria:

1. er is een gezagsverhouding tussen opdrachtgever en opdrachtnemer;
2. de opdrachtnemer heeft de verplichting om arbeid persoonlijk te verrichten; en
3. de opdrachtgever betaalt de opdrachtnemer loon.

Houdt de opdracht niet meer in dan het verrichten van bepaalde werkzaamheden tegen een vergoeding, dan is al snel aan alle criteria voor een dienstbetrekking voldaan. Voor het bestaan van een gezagsverhouding is voldoende dat de opdrachtgever instructies kan geven aan de opdrachtnemer, waar deze zich aan moet houden. Of de opdrachtgever dat ook doet is niet van belang: als degene, die het werk doet weet wat hij moet doen, heeft hij maar beperkt (bij)sturing nodig. Wanneer de opdrachtnemer de vrijheid heeft om een andere persoon te sturen om de arbeid te verrichten, is in beginsel geen sprake van een dienstbetrekking. In veel gevallen is het echter de bedoeling dat juist de opdrachtnemer de arbeid verricht, omdat hij wordt ingehuurd vanwege zijn persoonlijke kwaliteiten.

Beoordeling arbeidsrelatie

De Hoge Raad heeft in recente rechtspraak gezorgd voor enige verduidelijking bij de beoordeling van een arbeidsrelatie. Zo is uit een arrest van november 2020 duidelijk geworden dat de bedoeling van partijen geen rol speelt bij de beoordeling of tussen partijen een arbeidsovereenkomst bestaat. Als de overeengekomen rechten en verplichtingen van een arbeidsrelatie voldoen aan de wettelijke omschrijving bestaat er tussen partijen een arbeidsovereenkomst. Welke rechten en verplichtingen partijen zijn overeengekomen moet worden beantwoord aan de hand van de zogenaamde Haviltexmaatstaf.

Deze maatstaf houdt in dat de rechter de betekenis van een bepaling in een overeenkomst vaststelt aan de hand van wat partijen daarover hebben verklaard, wat zij uit elkaars verklaringen en gedragingen redelijkerwijs hebben mogen afleiden en wat zij op dat punt redelijkerwijs van elkaar mochten verwachten. Nadat de rechter de overeengekomen rechten en verplichtingen heeft vastgesteld, kan hij beoordelen of die overeenkomst de kenmerken heeft van een arbeidsovereenkomst.

Deliveroo-arrest

In het Deliveroo-arrest van maart 2023 heeft de Hoge Raad een negental elementen genoemd, die bepalen of een overeenkomst moet worden aangemerkt als een arbeidsovereenkomst. Deze elementen zijn:

1. de aard en duur van de werkzaamheden;
2. de manier waarop de werkzaamheden en werktijden worden bepaald;
3. de mate waarin de werkzaamheden én de opdrachtnemer onderdeel zijn van de organisatie van de opdrachtgever;
4. wel of geen verplichting het werk persoonlijk uit te voeren;
5. de manier waarop afspraken tot stand zijn gekomen;
6. de manier waarop de beloning is bepaald en wordt uitbetaald;
7. de hoogte van de beloning;
8. de mate waarin de opdrachtnemer bij de opdracht commercieel risico loopt;
9. de mate waarin de opdrachtnemer zich als ondernemer gedraagt of kan gedragen. Dat kan onder meer blijken uit het verwerven van een reputatie, uit het aantal opdrachtgevers en de duur waarvoor hij zich doorgaans aan een bepaalde opdrachtgever verbindt.

Het belang van een contractueel beding bij beantwoording van de vraag of een overeenkomst als arbeidsovereenkomst moet worden aangemerkt, hangt mede af van de betekenis, die het heeft voor de partij, die de werkzaamheden verricht.

De Hoge Raad merkt op dat de vrijheid om al dan niet op het werk te verschijnen of om opdrachten al dan niet te aanvaarden op zichzelf het bestaan van een arbeidsovereenkomst niet uitsluit. Of voldaan is aan de vereisten voor een arbeidsovereenkomst hangt in het bijzonder af van wat geldt als de betrokkene verschijnt en een opdracht tot werk aanvaardt, en de frequentie waarmee en de duur waarvoor dat doorgaans geschiedt.

Ook de vrijheid om zich te laten vervangen is niet onverenigbaar met het bestaan van een arbeidsovereenkomst.

De Wet Deregulering Beoordeling Arbeidsrelaties (DBA)

De Wet DBA is op 1 mei 2016 ingevoerd en heeft de afschaffing van de Verklaring arbeidsrelatie (VAR) geregeld. Het doel van de VAR was het verstrekken van zekerheid over de fiscale kwalificatie van het inkomen van een opdrachtnemer. In de praktijk bleken de feiten en omstandigheden af te wijken van wat er bij de aanvraag van de VAR was opgegeven. De VAR was ook bedoeld om zekerheid te geven aan de opdrachtgever. Nadeel hiervan was dat handhaving bij de opdrachtgever niet mogelijk was, ook niet als bij controle werd vastgesteld dat feitelijk sprake was van een dienstbetrekking. Correctie vond plaats bij de opdrachtnemer.

De Wet DBA bracht daar verandering in door zekerheid vooraf mogelijk te maken op basis van een (model)overeenkomst tussen opdrachtgever en opdrachtnemer. Het systeem van modelovereenkomsten heeft geen wettelijke grondslag. Het beoordelen en publiceren van overeenkomsten werd gezien als een vorm van vooroverleg met de Belastingdienst.

Met de invoering van de Wet DBA is niets veranderd aan de kwalificatie van een arbeidsrelatie. De criteria voor het bestaan van een dienstbetrekking zijn gelijk gebleven. De belangrijkste wijziging is dat deze wet de verantwoordelijkheid voor een juiste uitvoering bij opdrachtgever en opdrachtnemer legt. Blijkt achteraf dat, ondanks een andere bedoeling van partijen of andere bewoordingen in een overeenkomst, toch sprake is van een dienstbetrekking, dan kunnen loonbelasting en premies volksverzekeringen worden nageheven bij de opdrachtgever. De opdrachtgever kan deze verhalen op de opdrachtnemer. Vanwege de kwalificatie als dienstbetrekking is de opdrachtnemer met terugwerkende kracht verzekerd voor de werknemersverzekeringen. In voorkomende gevallen heeft de opdrachtnemer dus recht op een uitkering. De Wet DBA is bedoeld voor die gevallen, waarin het partijen niet duidelijk is of een arbeidsrelatie een dienstbetrekking is.

Handhavingsmoratorium

Vanaf het begin is er veel kritiek geweest op de Wet DBA. Dat heeft geleid tot de instelling van een zogenaamd handhavingsmoratorium. Dat wil zeggen dat de Belastingdienst, behalve in situaties van duidelijk misbruik, geen naheffingsaanslagen loonheffingen oplegt wanneer bij controle blijkt dat een arbeidsrelatie ten onrechte niet is gekwalificeerd als dienstbetrekking. Als bij een controle een onjuiste kwalificatie van een arbeidsrelatie wordt geconstateerd, geeft de Belastingdienst een aanwijzing aan de opdrachtgever om in het vervolg loonheffingen in te houden en af te dragen.

Dit handhavingsmoratorium is per 1 januari 2025 geëindigd. Vanaf dat moment kunnen in voorkomende gevallen naheffingsaanslagen worden opgelegd. De naheffingen gaan niet verder terug dan tot 1 januari 2025. Dat betekent een geleidelijke herinvoering van de correctiemogelijkheden van de Belastingdienst. Behoudens in gevallen van ernstig misbruik zullen in het jaar 2025 geen boetes worden opgelegd.



Als tijdens een onderzoek bij de opdrachtgever blijkt, dat een arbeidsrelatie een dienstbetrekking is, kan dat ook gevolgen hebben voor de heffing van inkomstenbelasting en de omzetbelasting van de opdrachtnemer. De constatering van een dienstbetrekking sluit ondernemerschap in het merendeel van de gevallen uit.

Het handhavingsmoratorium heeft alleen betrekking op de loonheffingen en dus op eventuele naheffingen bij de opdrachtgever.

De handhavingsstrategie van de Belastingdienst is met name gericht op de opdrachtgever. In voorkomende gevallen kunnen correcties bij de opdrachtnemer worden aangebracht in de inkomstenbelasting. Dat kan zijn het weigeren van het recht op ondernemersfaciliteiten als de zelfstandigenaftrek en de mkb-winstvrijstelling. Bij de behandeling van de aangifte inkomstenbelasting van de opdrachtnemer kan de Belastingdienst het ondernemerschap ter discussie stellen. De beperking in de terugwerkende kracht, zoals die geldt bij de opheffing van het handhavingsmoratorium, is dan niet van toepassing.

Modelovereenkomsten

De Belastingdienst is gestopt met het beoordelen van modelovereenkomsten. Lopende goedgekeurde modelovereenkomsten zijn automatisch verlengd tot en met 31 december 2029. Goedgekeurde modelovereenkomsten bieden alleen zekerheid voor zover opdrachtgever en opdrachtnemer feitelijk werken zoals is vastgelegd in de modelovereenkomst.

Webmodule beoordeling arbeidsrelatie

De webmodule (<https://beoordelingarbeidsrelatie.nl/>) is een hulpmiddel bij de beoordeling van arbeidsrelaties. Opdrachtgevers kunnen met de webmodule een indicatie krijgen of sprake lijkt van een dienstbetrekking. Aan deze indicatie kan echter geen zekerheid worden ontleend. Dat komt onder meer doordat in een standaard instrument nooit met alle feiten en omstandigheden rekening kan worden gehouden. Daarbij moet ook daadwerkelijk volgens de beantwoording worden gewerkt.

Werken via tussenpersoon of detachering

Sommige opdrachtnemers werken via tussenpersonen. De tussenpersoon brengt opdrachtgevers en opdrachtnemers bij elkaar. Het werken via tussenpersonen of detacheerders of via een eigen bv ontnemt aan een arbeidsrelatie niet het karakter van dienstbetrekking tussen opdrachtgever en opdrachtnemer. Dat betekent dat ook in die situaties een beoordeling van de arbeidsrelatie kan plaatsvinden.



Fictieve dienstbetrekking

Als er geen echte dienstbetrekking is, kan de arbeidsrelatie tussen opdrachtgever en opdrachtnemer een fictieve dienstbetrekking zijn.

Ook in het geval van een fictieve dienstbetrekking moet de opdrachtgever loonheffingen inhouden en afdragen. Een fictieve dienstbetrekking kan zich voordoen bij de volgende groepen:

- aandeelhouders met een aanmerkelijk belang en hun partners;
- aannemers van werk en hun hulpen;
- agenten en subagenten;
- artiesten en beroepssporters;
- bemanning van vissersvaartuigen (deelvissers);
- bestuurders van coöperaties met werknemerszelfbestuur;
- uitvoerende bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen met een one tier board en alle bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen met een two tier board (voor overeenkomsten aangegaan op of na 1 januari 2013);
- gelijkgestelden (iedereen, die meestal op twee of meer dagen per week voor dezelfde opdrachtgever werkt en daarmee ten minste 2/5 van het minimumloon verdient);
- leerlingen en stagiairs;
- meewerkende kinderen;
- sekswerkers, die werken voor een exploitant;
- thuiswerkers en hun hulpen;
- topsporters met een A-status van NOC*NSF;
- opdrachtnemers, die door tussenkomst van een intermediair werken voor een klant van de intermediair.

Thuiswerkers, gelijkgestelden en artiesten kunnen er samen met hun opdrachtgever voor kiezen om geen fictieve dienstbetrekking te hebben.

Zij dienen dat schriftelijk vast te leggen vóór de eerste loonbetaling. De opdrachtgever hoeft in dat geval geen loonheffingen in te houden. Daar staat tegenover dat de opdrachtnemer geen recht op een uitkering heeft bij ziekte, arbeidsongeschiktheid of werkloosheid.

Rechtsvermoeden arbeidsovereenkomst

Het Burgerlijk Wetboek kent het rechtsvermoeden van het bestaan van een arbeidsovereenkomst. In de situatie waarin gedurende drie maanden wekelijks of ten minste twintig uur per maand tegen beloning wordt gewerkt voor een opdrachtgever, wordt de arbeidsverhouding verondersteld een arbeidsovereenkomst te zijn. De Belastingdienst zal zich niet op dit rechtsvermoeden beroepen in het kader van de handhaving van de loonheffingen.

Wetsvoorstel Verduidelijking beoordeling arbeidsrelaties en rechtsvermoeden

Onderdeel van de inzet om de positie van mensen op de arbeidsmarkt te verbeteren is het wetsvoorstel Verduidelijking beoordeling arbeidsrelaties en rechtsvermoeden (VBAR). Dit wetsvoorstel vat bestaande rechtspraak over arbeidsrelaties samen in een overzichtelijk toetsingskader en introduceert een rechtsvermoeden van een dienstbetrekking op basis van een uurtarief van € 33 of minder. Dit rechtsvermoeden moet de positie van werkenden in een min of meer afhankelijke positie versterken. Wanneer de opdrachtnemer zich beroept op een werkgever-werknemer relatie, zal de opdrachtgever als hij het bestaan van een dergelijke relatie ontkent, moeten bewijzen dat hij geen werkgever maar opdrachtgever is.

De vorige minister van SZW heeft het wetsvoorstel VBAR voor advies naar de Raad van State gestuurd. Het huidige kabinet zet de behandeling van het wetsvoorstel VBAR door. Het streven is de wet in het eerste kwartaal van 2025 te publiceren in het Staatsblad, zodat deze per 1 januari 2026 in werking kan treden.

Het wetsvoorstel regelt wanneer sprake is van het verrichten van arbeid in dienst van een werkgever. De bestaande indicaties voor een dienstbetrekking zijn verwerkt in twee hoofdelementen. Het eerste hoofdelement is 'werkinhoudelijke en organisatorische sturing' en omvat kenmerken, die wijzen op werken in dienst van een ander. Het tweede hoofdelement is 'werken voor eigen rekening en risico' en omvat kenmerken die wijzen op werken als zelfstandige. Beide hoofdelementen zullen nader worden uitgewerkt in een aantal indicaties.

De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal opmerkingen bij het voorstel en adviseert daarmee rekening te houden voordat het voorstel bij de Tweede Kamer wordt ingediend.

Deze algemene informatie is niet bedoeld als enige vorm van individueel advies en derhalve niet zonder meer geschikt voor het nemen van financiële beslissingen. Voor toepassing in individuele gevallen raden wij u aan contact met ons op te nemen.