



Handhavingsplan arbeidsrelaties *tranche 2023*

Versterken en verbeteren van de handhaving

Versie 1.0, 24 maart 2023

Inhoudsopgave

1	Managementsamenvatting	4
2	Inleiding	6
2.1	Voortgangsbrief werken met en als zelfstandig(n)	6
2.2	Handhavingsplan en jaartranches	6
2.3	Handhavingsmatrix	7
2.4	Leeswijzer handhavingsplan: Versterken en verbeteren versus ontwikkeling	7
3	Handhaving in beeld	9
3.1	Maatschappelijk belang	9
3.2	Handhaving in de praktijk	9
3.3	Uitvoerings- en handhavingsstrategie Belastingdienst	10
3.4	Behandelstrategieën	11
3.4.1	Inleiding	11
3.4.2	Klantbehandeling MKB	11
3.4.3	Klantbehandeling GO	11
3.4.4	Klantbehandeling P	12
3.5	Handhavingsmoratorium	12
3.5.1	Inleiding	12
3.5.2	Toelichting kwaadwillendheid	13
3.5.3	Toelichting aanwijzingen	13
4	Versterken en verbeteren	15
4.1	Inleiding	15
4.2	Inzet medewerkers	15
4.3	Organisatie en besturing (governance)	15
4.4	Rapportage en bestuurlijke informatie	16
4.5	Activiteiten rond 'versterken en verbeteren'	17
4.5.1	Inleiding	17
4.5.2	Algemene en gerichte handhavingscommunicatie	17
4.5.3	Detectie en selectie in relatie tot handhaving bij opdrachtgevers	17
4.5.4	Toezicht binnen	18
4.5.5	Toezicht buiten	19
4.5.6	Samenwerking met partners	20
4.5.7	Algemene werkzaamheden klantbehandeling	21
4.5.8	Interne communicatie	21
5	Ontwikkelplan handhaving arbeidsrelaties 2023	23
5.1	Inleiding	23
5.2	Proces en toets op toepasbaarheid en uitvoerbaarheid	23
5.3	Versterken en verbeteren	24
5.3.1	Inleiding	24
5.3.2	Handhavingsstrategie Belastingdienst: zicht op populatie en gedrag	24
5.3.3	Modelovereenkomsten	24
5.3.4	Aanwijzingen	24
5.3.5	Dashboard	25
5.3.6	Communicatie	25
5.3.7	Detectie en selectie	25
5.3.8	Samenwerking met partners	25
5.3.9	Samenloop andere programma's/initiatieven	25
5.3.10	Evalueren	26
5.4	Voorbereidingen opheffen handhavingsmoratorium	26
5.4.1	Doorwerking richting IH/OB	26
5.4.2	Samenwerking met de markt	26
5.5	Opleiding/werving LH	27
5.5.1	Inleiding	27
5.5.2	Werving	27
5.5.3	Opleiding	27
	Bijlagen	28
	Bijlage 1: Historisch perspectief dossier handhaving arbeidsrelaties	29
	Bijlage 2: Handhavingsmatrix arbeidsrelaties	30
	Bijlage 3: Handhavingsregie in 5 stappen	32
	Bijlage 4: Activiteiten in kader van versterken en verbeteren	33
	Bijlage 5: Ontwikkelplan handhaving arbeidsrelaties	34

1 Managementsamenvatting

Voor u ligt de 1e tranche (2023) van het handhavingsplan arbeidsrelaties. In opvolging van de voortgangsbrief 'Werken met en als zelfstandige(n)' werken we in dit handhavingsplan de in die brief opgenomen activiteiten nader uit.

Het handhavingsplan arbeidsrelaties bestaat uit 3 tranches. Daarmee geeft de Belastingdienst invulling aan de in de voortgangsbrief onderscheiden 'fasen'. In de achtereenvolgende tranches werken we de activiteiten gericht op het 'versterken en verbeteren van de handhaving' (op de korte termijn) en de 'activiteiten die worden ontwikkeld in relatie tot het opheffen van het handhavingsmoratorium' (uiterlijk per 1 januari 2025) nader uit. We onderscheiden de navolgende tranches:

- tranche 2023: 'Versterken en verbeteren van de handhaving'
- tranche 2024: 'Op weg naar opheffing van het handhavingsmoratorium'
- tranche 2025: 'Handhaven zonder handhavingsmoratorium'

Met elke tranche bouwt het handhavingsplan uit naar een meer integrale benadering van 'de handhaving op de juiste kwalificatie van arbeidsrelaties', in lijn met het normaliseren van de handhaving op arbeidsrelaties. Tot aan 2026 wordt de handhaving verder geïntegreerd in de reguliere klantbehandeling. Vanaf 2026 krijgt de handhaving op dit thema vorm binnen de reguliere handhavingsplannen.

In deze tranche beschrijven we, naast een beschrijving van de context in hoofdstuk 2 en de uitgangspunten van onze handhaving in hoofdstuk 3, in hoofdstuk 4 de handhavingsactiviteiten die we in 2023 inzetten. Een deel van die activiteiten moet nog nader ontwikkeld worden. Ook moeten in aanloop naar het opheffen van het handhavingsmoratorium per uiterlijk 1 januari 2025 nog een aantal activiteiten ontwikkeld worden. Alle te ontwikkelen activiteiten 2023 maken onderdeel uit van het 'ontwikkelplan handhaving arbeidsrelaties 2023', zoals in hoofdstuk 5 beschreven.

De versterking en verbetering van de handhaving heeft niet alleen impact op opdrachtgevers, maar kan ook gevolgen hebben voor de fiscale positie van de opdrachtnemer op het gebied van de inkomstenbelasting. Daarnaast is ook de fiscale positie voor de omzetbelasting voor zowel de opdrachtnemer als opdrachtgever relevant. Beide aspecten worden in deze tranche van het handhavingsplan geadresseerd.

Belangrijk is dat met de uitvoering van dit handhavingsplan de Belastingdienst, binnen de mogelijkheden en met de beschikbare instrumenten, de handhaving op de kwalificatie van arbeidsrelaties concreetiseert. Dat gebeurt in een context dat aanpassingen in de wet- en regelgeving (de lijnen 1 en 2 zoals beschreven in de voortgangsbrief van 16 december 2022) nog niet klaar zijn. De wettelijke context is dan ook (nagenoeg) onveranderd.

Dat maakt dat de realisatie van dit plan uitdagend is voor de betrokken collega's in de uitvoering. Het is dan ook belangrijk deze collega's mee te nemen in de ontwikkelingen en te ondersteunen in en bij de uitvoering. Dit krijgt expliciet aandacht vanuit de betrokken directies en het ondersteunende programma.

2 Inleiding

2.1 Voortgangsbrief werken met en als zelfstandig(n)

Het kabinet heeft in haar brief van 16 december 2022, de zogenaamde voortgangsbrief, zijn standpunten over en maatregelen inzake het werken met en als zelfstandige(n) gedeeld met de Tweede Kamer.

Let op!

Het dossier 'werken met en als zelfstandige(n)' kent een lange geschiedenis. Begrippen als de Verklaring Arbeidsrelatie (VAR), de wet DBA en het handhavingsmoratorium zijn in dat kader van belang. Ook hebben diverse instanties en commissies geschreven over of in relatie tot het onderwerp. In bijlage 1 zijn belangrijke momenten en stukken (niet limitatief) in historisch perspectief gezet.

Eerder is in de hoofdlijnenbrief arbeidsmarkt van 5 juli 2022 duidelijk gemaakt dat de jarenlange groei van het aantal zelfstandigen zonder personeel (hierna: zzp'ers) naast positieve effecten ook nadelen heeft. Het kabinet geeft in de voortgangsbrief aan het belangrijk te vinden dat zelfstandig ondernemersvrijheid en ruimte houden om te ondernemen, maar dat dit gebeurt in lijn met de regels die daarvoor gelden. In te veel gevallen gebeurt dat nu niet. Om de balans te herstellen op het gebied van werken met zelfstandigen en als zelfstandige, heeft het kabinet langs een drietal lijnen maatregelen aangekondigd.

Het kabinet zet in op:

- een gelijk spelveld voor contractvormen (lijn 1)
 - meer duidelijkheid over de vraag wanneer gewerkt wordt als werknemer of als zelfstandige, en het introduceren van een civielrechtelijk rechtsvermoeden van een arbeidsovereenkomst (lijn 2)
 - verbetering van handhaving op schijnzelfstandigheid (lijn 3)
- Daarbij geldt: de voortgang op de ene lijn kan niet wachten op de andere; elk van de 3 is urgent om stappen op te zetten.

In de voortgangsbrief kondigt het kabinet aan dat de handhaving vorm krijgt binnen de uitgangspunten van de uitvoerings- en handhavingsstrategie van de Belastingdienst. De handhaving wordt zoveel als mogelijk genormaliseerd, waarbij onderscheid wordt gemaakt in activiteiten gericht op het versterken en verbeteren van de handhaving op de korte termijn en activiteiten in relatie tot de opheffing van het, in 2016 ingestelde, handhavingsmoratorium op uiterlijk 1 januari 2025.

Met de in de brief benoemde activiteiten zet het kabinet stappen om de handhaving op arbeidsrelaties te concretiseren. Dat gebeurt in een context dat aanpassingen in de wet- en regelgeving (de lijnen 1 en 2) nog niet klaar zijn. De wettelijke context is dan ook (nagenoeg) onveranderd. In dat kader is er bij de ontwikkeling van activiteiten aandacht voor de haalbaarheid/uitvoerbaarheid van de activiteiten.

2.2 Handhavingsplan en jaartranches

De afgelopen jaren heeft de handhaving op het thema vorm gekregen binnen de activiteiten zoals beschreven in eerdere toezichtplannen (meest recent: 'Toezichtplan Arbeidsrelaties 2019-2020', datum 23 januari 2020).

Het onderhavige 'handhavingsplan arbeidsrelaties' is daar de opvolger van en wordt in 3 tranches geschreven. Hiermee geven we invulling aan de in de voortgangsbrief onderscheiden 'fasen'. In de achtereenvolgende tranches werken we de activiteiten gericht op het 'versterken en verbeteren van de handhaving' (op de korte termijn) en de 'activiteiten die worden ontwikkeld in relatie tot het opheffen van het handhavingsmoratorium' (uiterlijk per 1 januari 2025) nader uit. We onderscheiden de volgende tranches:

- tranche 2023: 'Versterken en verbeteren van de handhaving'
- tranche 2024: 'Op weg naar opheffing van het handhavingsmoratorium'
- tranche 2025: 'Handhaven zonder handhavingsmoratorium'

Met elke tranche bouwt het handhavingsplan uit naar een meer integrale benadering van 'de handhaving op de juiste kwalificatie van arbeidsrelaties', in lijn met het normaliseren van de handhaving op arbeidsrelaties (zie ook paragraaf 2.3). Tot aan 2026 wordt de handhaving verder geïntegreerd in de reguliere klantbehandeling. Vanaf 2026 krijgt de handhaving op dit thema vorm binnen de reguliere handhavingsplannen.

Gegeven de geschetste context in de voortgangsbrief ziet tranche 2023 van het handhavingsplan primair op het 'versterken en verbeteren' van de handhaving. Handhaving vindt in 2023 nog plaats binnen de kaders van het handhavingsmoratorium. De focus binnen de handhaving op arbeidsrelaties is nog primair gericht op de loonheffingen in relatie tot opdrachtgevers en wordt gaandeweg verbreed, ook richting opdrachtnemers (en daarmee de omzetbelasting en inkomensheffing). Dit komt concreet tot uiting in de volgende tranches van het handhavingsplan. Wel worden in de tranche 2023 de activiteiten beschreven die in 2023 in gang worden gezet in aanloop naar die verbreding (zie ook paragraaf 5.4.1).

2.3 Handhavingsmatrix

De handhaving op arbeidsrelaties is gebaseerd op de algemene uitvoerings- en handhavingsstrategie van de Belastingdienst. Die strategie gaat ervan uit dat burgers en bedrijven 'zoveel mogelijk uit zichzelf regels naleven, zonder dwingende en kostbare acties van de zijde van de Belastingdienst.' Het huidige handhavingsplan borduurt zoals gezegd verder op de eerdere 'toezichtplannen arbeidsrelaties'.

Op termijn is inzicht in de brede inzet van handhavingsinstrumenten van groot belang. In deze 1e tranche (2023) worden de 1e stappen in (inzicht in) die verbreding gezet, verdere verbreding volgt in de volgende tranches van het handhavingsplan. Doel is in 2025 de handhaving regulier vorm te geven, wat tot uiting komt in de handhavingsmatrix arbeidsrelaties. De opzet van deze matrix, inclusief korte toelichting, is opgenomen in bijlage 2.

2.4 Leeswijzer handhavingsplan: Versterken en verbeteren versus ontwikkeling

De onder paragraaf 2.2 beschreven tweedeling komt tot uiting in de indeling van dit handhavingsplan. Naast eerst een algemeen deel (hoofdstukken 2 en 3) wordt in het 2e deel (hoofdstuk 4) ingegaan op het versterken en verbeteren van de handhaving waarbij, zoals vermeld, de focus ligt op bestaande handhavingsactiviteiten in relatie tot opdrachtgevers en loonheffingen. In het laatste deel (hoofdstuk 5) van het plan wordt ingegaan op te ontwikkelen activiteiten (en daaraan te koppelen onderzoeksvragen) die in 2023 worden opgepakt om de gewenste, verdere, verbreding binnen de handhaving te ondersteunen.



3 Handhaving in beeld

3 Handhaving in beeld

3.1 Maatschappelijk belang

Er is sprake van een significante groei van het aantal geregistreerde zzp'ers. In 2003 stonden volgens het CBS ongeveer 640.000 zzp'ers geregistreerd, maar in 2016 waren dit er al meer dan 1 miljoen. In vergelijking met de andere OESO-landen is Nederland in die periode van een land met 1 van de laagste percentages zzp'er, naar een land met een bovengemiddeld percentage zzp'ers gegaan. Tussen 2015 en 2020 stabiliseerde de groei enigszins, maar daarna zette de groei behoorlijk door. Volgens recente cijfers van het CBS (december 2022) telde Nederland in het 3e kwartaal van 2022 1,2 miljoen zzp'ers die dit als hoofdbaan hebben. Zzp'ers zijn belangrijk voor de Nederlandse economie en ondernemerschap wordt dan ook gestimuleerd. Binnen de groep geregistreerde zzp'ers kwalificeert een gedeelte als schijnzelfstandigen. Er is sprake van schijnzelfstandigheid als een werkrelatie formeel als zelfstandige arbeid wordt gepresenteerd terwijl op basis van de feiten en omstandigheden sprake is van werknemerschap.

De beschreven groei is niet onopgemerkt gebleven in de maatschappij. Het onderwerp komt op dit moment vaak in het nieuws, ook in relatie tot het kabinetsbeleid. Naast de onderkende positieve effecten heeft deze ontwikkeling ook nadelen. Eerlijke concurrentie en solidariteit binnen het sociale en fiscale stelsel komen onder druk te staan. Dit komt onder andere tot uiting in situaties waarbij opdrachtnemers bescherming zouden moeten krijgen in de vorm van werknemerschap, maar dat niet (meer) hebben. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om zaken omtrent arbeidsongeschiktheid, arbeidsomstandigheden en pensioenopbouw.

Een ander aspect is dat in een aantal sectoren sprake is van een oneerlijke verdeling in taken en verantwoordelijkheden tussen de zzp'ers en achterblijvende werknemers. Daarbij zetten opdrachtnemers in een aantal gevallen de opdrachtgevers voor het blok: inhuur als zzp'er en anders gaan wij elders aan de slag. Ook komt het voor dat opdrachtgevers juist de opdrachtnemers onder druk zetten: inhuur als zzp'er en anders einde werkrelatie.

Dit soort aspecten zijn benoemd in rapporten zoals die van de Commissie Regulering van Werk (Commissie Borstlap), die de regering adviseerden over de arbeidsmarkt, maar ook de rapporten van de Auditdienst Rijk en de Algemene Rekenkamer in relatie tot de betrokkenheid van de Belastingdienst. Gedeelde basis in die rapporten:

- Er zijn te grote financiële verschillen in de behandeling tussen zelfstandigen en werknemers.
- Er is onduidelijkheid over de regels, waarbij sommige bedrijven en zzp'ers het grijze gebied op zoeken.
- Er kan beperkt gehandhaafd worden als gevolg van politieke keuzes zoals het handavingsmoratorium en daarvoor de werking van de VAR.

Fiscale handhaving vanuit de Belastingdienst is niet leidend maar wel ondersteunend van belang, of zoals het in de voortgangsbrief verwoord is: 'Handhaving is noodzakelijk om een toekomstbestendige arbeidsmarkt en een houdbaar belasting- en sociaalverzekeringsstelsel te ondersteunen.'

3.2 Handhaving in de praktijk

Tot en met 31 december 2022 heeft handhaving vorm gekregen langs de in paragraaf 2.1 genoemde toezichtplannen.

Diverse stakeholders (waaronder politiek, sociale partners, brancheorganisaties maar ook individuele ondernemers) hebben signalen afgegeven dat de huidige, gepercipieerde, handhaving door de Belastingdienst als onvoldoende wordt ervaren, mede in het licht van de ambitie om de capaciteit van 30 fte in 2019 naar 80 fte vanaf medio 2020 uit te breiden. Daarnaast is door een aantal stakeholders aangegeven dat het, naar hun mening, wenselijk is om aan een aantal, soms met naam genoemde dossiers, specifiek aandacht te besteden.

Let op!

Dit handhavingsplan gaat uit van de uitvoerings- en handhavingsstrategie van de Belastingdienst. Binnen die aanpak is de term handhaving breed gedefinieerd: 'Dienstverlening, toezicht en opsporing duidt de Belastingdienst in brede zin als handhaving, zijnde 'al hetgeen bijdraagt aan regelnaleving door belastingplichtigen'. De Belastingdienst handelt bij zijn uitvoering en handhaving binnen de juridische kaders die de wet hem geeft (rechtshandhaving).'

Het handhavingsmoratorium is in 2016 ingesteld waarbij de term 'handhaving' gebruikt werd om duiding te geven aan een corrigerende actie zoals het geven van een aanwijzing en/of het opleggen van een naheffing en/of boete om compliant gedrag 'af te dwingen'.

In dit handhavingsplan gebruiken we de term 'handhaving' in de brede context met daarbinnen het aandachtsgebied 'toezicht'. Zie ook graag bijlage 2 voor een nadere toelichting.

De Belastingdienst wil in de komende periode meer proactief inzicht geven in welke activiteiten zijn (of zullen worden) uitgevoerd in de handhaving. Dit vanuit de 'brede inzet van instrumenten en behaalde resultaten'. Daarom wordt in dit handhavingsplan expliciet aandacht besteed aan het realiseren van inzicht in uitgevoerde activiteiten in de vorm van een dashboard. Daarbij wordt, binnen de kaders van wat kan en mag, aandacht besteed aan het 'meenemen van de buitenwereld' en hoe om te gaan met en invulling te geven aan de wens van de buitenwereld meer zicht te hebben op de handhaving op specifieke dossiers of branches. De keuzes met betrekking tot de inzet van capaciteit binnen de Belastingdienst, het gebruik van (objectieve) criteria bij keuzes binnen de klantbehandeling en aspecten rondom geheimhoudingsplicht in relatie tot communicatie naar de buitenwereld zijn daarin kader stellend. In de hoofdstukken 4 en 5 wordt hier nader op ingegaan.

Bij het 'Toezichtplan arbeidsrelaties 2019-2020' was de focus van de Belastingdienst primair gericht op de juiste toepassing van de loonheffingen: de juistheid van de kwalificatie van de arbeidsrelatie door opdrachtgevers. Een gevalideerd inzicht in de grootte van het nalevingstekort op dat aspect is op dit moment echter niet te geven.

3.3 Uitvoerings- en handhavingsstrategie Belastingdienst

De uitvoerings- en handhavingsstrategie van de Belastingdienst is erop gericht dat burgers en bedrijven bereid zijn uit zichzelf fiscale regels na te leven, zonder dwingende en kostbare acties van de Belastingdienst. In deze paragraaf worden de uitgangspunten en werkwijze binnen deze aanpak toegelicht.

De Belastingdienst maakt aan de hand van de uitvoerings- en handhavingsstrategie voortdurend keuzes over de inzet van de beschikbare capaciteit. Om de beschikbare capaciteit zo efficiënt en effectief mogelijk in te zetten, worden taken geprioriteerd. De prioritering volgt de lijnen uit de strategie:

- het creëren van een omgeving waarin het maken van fouten zoveel mogelijk wordt voorkomen
- het voor burgers en bedrijven makkelijk maken om de regels na te leven
- het toezicht achteraf zo selectief en gericht mogelijk inzetten, afgestemd op (de oorzaken van) het gedrag van burgers en bedrijven
Waar burgers of bedrijven regels bewust niet willen naleven of frauderen, wordt naleving afgedwongen (reactief handhaven).

De mix aan instrumenten die de Belastingdienst hanteert (van fouten voorkomen en dienstverlening tot toezicht achteraf en fraudeaanpak), wordt zodanig gekozen, dat zij in hun samenhang het optimale effect op de naleving hebben.

Op dit moment is bij de handhaving in relatie tot arbeidsrelaties echter sprake van een mismatch in deze handhavingsstrategie. Gegeven de wet- en regelgeving is het voor betrokken partijen niet eenvoudig regels na te leven en kan de Belastingdienst maar met mate bijdragen aan een omgeving waarin het maken van fouten zoveel als mogelijk wordt voorkomen. De ontwikkelingen op de eerdergenoemde lijnen 1 en 2 moeten hier met name zorgen voor verbetering. Daarnaast nemen bedrijven door het handhavingsmoratorium een 'afwachtende houding' aan, wat ook niet bijdraagt aan regelnaleving.

Binnen de uitvoering van activiteiten zoals beschreven in het eerdergenoemde 'Toezichtplan arbeidsrelaties 2019-2020', is beperkt inzicht verkregen in de (gedragingen van) opdrachtgevers en opdrachtnemers, de omgeving waarin zij opereren en de problematiek die speelt.

Om bovenstaande redenen wordt ingezet op het ontwikkelen van de handhaving door, conform de stappen van handhavingsregie (zoals opgenomen in bijlage 3), met verbeterd inzicht in de (onderliggende) problematiek in relatie tot arbeidsrelaties, de oorzaken van het gedrag van het niet-naleven van de wetgeving verder in beeld te brengen en te verdiepen. Hiervoor zal nagegaan worden in hoeverre de uitkomsten van de steekproefposten in de afgelopen jaren nader inzicht kunnen geven in deze gedragsoorzaken. Daarnaast wordt de aandacht voor arbeidsrelaties binnen de steekproefposten (Grote Ondernemingen 2023 en volgende jaren geëxpliciteerd. De verwachting is dat de mate van naleving van de huidige wetgeving beter in beeld zal komen, zowel in kwalitatieve als in kwantitatieve zin.

In hoofdstuk 5 wordt nader op deze ontwikkeling ingegaan.

3.4 Behandelstrategieën

3.4.1 Inleiding

Dit handhavingsplan gaat uit van de themagerichte benadering op arbeidsrelaties. De klantbehandeling is belegd bij de betrokken uitvoerende directies. Op het thema zijn de uitvoerende directies Grote Ondernemingen (hierna: GO), Midden- en Kleinbedrijf (hierna: MKB) en Particulieren (hierna: P) betrokken. Grote opdrachtgevers vallen onder de competentie van GO, de overige opdrachtgevers vallen onder de competentie van MKB. Ook de opdrachtnemers die als zzp'er actief en winstbelastingplichtig zijn, vallen onder de competentie van MKB. Ook zullen opdrachtnemers actief zijn die de opbrengsten verantwoorden onder 'resultaat overige werkzaamheden'. Deze resultaatgenieters vallen veelal onder de competentie van P.

In onderstaande paragrafen wordt kort ingegaan op de behandelstrategieën van de diverse directies. De behandeling van het thema bij een individuele klant krijgt vorm binnen de behandelstrategie/klantbehandeling van de betreffende directie.

3.4.2 Klantbehandeling MKB

In de aanpak van de directie MKB wordt de inzet van handhavingsinstrumenten steeds meer gericht op het bereiken van compliance effecten.

MKB-ondernemers zijn belangrijk voor de Nederlandse economie, ze werken hard en ze zijn bereid bij te dragen aan de samenleving. De directie MKB onderkent dat er ook kwetsbare groepen onder de MKB-ondernemers zijn. Ten aanzien van Fiscaal Dienstverleners (hierna FD's) geldt als uitgangspunt dat ze hun klanten (zowel 'opdrachtgevers' als 'opdrachtnemers') ontzorgen en dat veel FD's kwaliteit toevoegen.

De directie MKB stelt ondernemingen centraal, legt de nadruk op een ondersteunende houding en is begripvol in geval van fouten. Tegelijkertijd pakt de directie MKB bewuste niet-naleving aan.

De inzet van instrumenten is primair gericht op het ondersteunen, behouden en versterken van de aanwezige bereidheid van belastingplichtigen en hun FD's om uit zichzelf te voldoen aan de fiscale verplichtingen. Het voorkomen en bestrijden van (veronderstelde) nalevingsrisico's maakt daar onderdeel van uit. Omdat de FD's een belangrijke rol vervullen in het voldoen aan fiscale verplichtingen van hun klanten, is de FD-benadering een belangrijk element binnen het keuzeprocess van MKB. De FD-benadering gaat uit van het bevorderen van het naleveringsgedrag van de klant via de FD door kennis, motivatie en gelegenheid (toestemming) van de FD te vergroten ('hefboom').

De FD-benadering richt zich zowel op het bestrijden van specifieke nalevingsrisico's bij individuele belastingplichtigen, als op het bewerkstelligen van een generiek effect.

3.4.3 Klantbehandeling GO

In lijn met de algemene uitvoerings- en handhavingsstrategie streeft de directie GO naar bereidwillige naleving van wet- en regelgeving door grote organisaties en zeer vermogende personen. De directie geeft hier uitvoering aan door zoveel mogelijk dienstverlenend op te treden en waar nodig te corrigeren. Het contact met de organisaties kenmerkt zich door de individuele werkrelatie, responsief handelen en oog voor procedurele rechtvaardigheid. Daarbij horen de kernwaarden samenwerken, flexibiliteit, professionaliteit, eenduidigheid en realisme.

De intensiteit van de klantbehandeling is afhankelijk van diverse factoren. Zo wordt gedifferentieerd op basis van de grootte en complexiteit van de organisatie, de omvang van het vermogen van een familie, de door de GO ervaren compliance van de organisatie en de fiscale problematiek.

GO baseert haar toezicht voor elke organisatie op het klantbeeld. Het klantbeeld bestaat uit objectieve gegevens (zicht op de organisatie), de gesignaleerde fiscale risico's (zicht op de fiscaliteit) en het door het behandelteam ervaren nalevingsgedrag van een organisatie (zicht op de compliance). Op basis van het klantbeeld maken de klantcoördinator en het behandelteam een klantbeeldanalyse, die leidt tot de behandelstrategie die wordt vastgelegd in het strategisch behandelplan (categorie Top, Groot en in bepaalde gevallen ook bij Middelgroot). Hierin is opgenomen hoe de compliance bij deze betreffende organisatie het meest effectief kan worden beïnvloed en welke behandelactiviteiten uitgevoerd zouden moeten worden. Toezicht op juistheid van de kwalificatie van arbeidsrelaties is daar een onderdeel van.

3.4.4 Klantbehandeling P

De directie Particulieren streeft ernaar dat zoveel mogelijk burgers en bedrijven uit zichzelf regels naleven, zonder dwingende en kostbare acties van de Belastingdienst. Vanuit die strategie worden keuzes gemaakt in de inzet van handhavingsinstrumenten. Daarbij ligt de nadruk op het zoveel mogelijk voorkomen van fouten.

Deze strategie is bedoeld als kader voor de eigen medewerkers, maar ook om aan burgers en bedrijven uit te leggen hoe de directie P de taken uitvoert, wat de leidende principes zijn en op welke manier de directie invulling geeft aan de realisatie van (maatschappelijke) doelen.

Zo wil de directie P het de belastingplichtige burgers makkelijker maken om correct aangifte te doen. De directie P probeert te voorkomen dat burgers onbedoeld fouten maken en ondersteunt hen hierbij proactief.

3.5 Handhavingsmoratorium

3.5.1 Inleiding

Het kabinet heeft een handhavingsmoratorium ingesteld voor de handhaving bij opdrachtgevers op de juiste kwalificatie van de arbeidsrelatie.

Concreet betekent dit dat binnen de inzet van handhavingsinstrumenten alleen corrigerend wordt opgetreden (opleggen van correctieverplichtingen, naheffingen en eventueel boetes) in onderstaande 2 situaties:

- Er is sprake van kwaadwillendheid.
- Opdrachtgevers volgen aanwijzingen van de Belastingdienst, gegeven na 1 september 2019, niet (of in onvoldoende mate) binnen een redelijke termijn op.

Het bepalen of iemand wel of niet in dienstbetrekking werkt, is steeds afhankelijk van alle feiten en omstandigheden in dat specifieke geval. Daarbij komt ook dat het wettelijke besliskader niet zwart-wit is. Tegelijkertijd zijn er de nodige signalen dat ook daar waar de regels wel helder en duidelijk zijn, er toch in strijd met die regels wordt gehandeld. Handhaven is daarom van belang, ook in relatie tot het ondersteunen van een toekomstbestendige arbeidsmarkt en een houdbaar belasting- en sociaalverzekeringsstelsel.

De verduidelijking van de kwalificatie van de arbeidsrelatie (onderdeel van lijn 2) is er mede op gericht de handhaving in algemene zin minder complex en arbeidsintensief te laten zijn.

3.5.2 Toelichting kwaadwillendheid

De Belastingdienst corrigeert bij kwaadwillende opdrachtgevers. In een dergelijke situatie legt de Belastingdienst een correctieverplichting of naheffingsaanslagen voor de niet ingehouden en afgedragen loonheffingen met belastingrente en eventueel boete op. Kwaadwillenden zijn opdrachtgevers die opzettelijk een situatie van evidente schijnzelfstandigheid laten ontstaan of voortbestaan. Dit betekent dat de Belastingdienst kan 'corrigeren' als de volgende 3 criteria alle 3 bewezen kunnen worden:

- Er is sprake van een (fictieve) dienstbetrekking.
- Er is sprake van evidente schijnzelfstandigheid.
- Er is sprake van opzettelijke schijnzelfstandigheid.

In dergelijke gevallen wordt een oneigenlijk voordeel behaald en/of het speelveld op een oneerlijke manier aangetast.

3.5.3 Toelichting aanwijzingen

Tijdens onderzoeken kan de Belastingdienst partijen die geen dienstbetrekking hebben beoogd, maar een werkwijze of overeenkomst hanteren die naar de mening van de Belastingdienst wel kwalificeert als een dienstbetrekking, erop wijzen dat een aanpassing van hun werkwijze of overeenkomst nodig is om buiten dienstbetrekking te werken of dat de arbeidsrelatie in de loonadministratie moet worden opgenomen (de aanwijzing). Aanwijzingen geven begint ermee dat de Belastingdienst expliciet aangeeft op basis van welk samenstel van feiten wij van mening zijn dat sprake is van een dienstbetrekking. De Belastingdienst geeft schriftelijk aanwijzingen die concreet betrekking hebben op de beoordeelde arbeidsrelatie(s).

Opdrachtgevers moeten met die aanwijzingen aan de slag gaan om hetzij de arbeidsrelatie zodanig vorm te geven dat buiten dienstbetrekking wordt gewerkt, hetzij de arbeidsrelatie vanaf het moment van de aanwijzingen als dienstbetrekking te verwerken in de aangifte loonheffingen.

De opvolging van de aanwijzing moet binnen een redelijke termijn plaatsvinden. Een redelijke termijn is in de regel 3 maanden, maar kan in specifieke gevallen korter (minimaal 1 maand) of langer (maximaal 6 maanden) zijn. Niet limitatief worden daarbij de volgende aspecten meegenomen: grootte van de opdrachtgever, aantal opdrachtnemers dat werknemer is, of vergelijkbaar werk ook door werknemers wordt verricht, de duur van de opdracht, eventueel in het verleden gemaakte afspraken of afgegeven beschikkingen door de Belastingdienst en de impact van de aanwijzingen op de bedrijfsvoering.

Heeft de Belastingdienst een aanwijzing gegeven en kwalificeert de arbeidsrelatie tussen opdrachtgever en opdrachtnemer als een dienstbetrekking, maar vindt binnen de redelijke termijn geen of onvoldoende opvolging van de aanwijzing plaats of is deze arbeidsrelatie niet in de aangifte loonheffingen opgenomen, dan zal de Belastingdienst overgaan tot het opleggen van een correctieverplichting of naheffingsaanslagen voor de niet ingehouden en afgedragen loonheffingen met belastingrente en eventueel boetes. Daarbij kan worden teruggedaan tot het moment waarop de aanwijzing is gegeven.

4 Versterken en verbeteren

4.1 Inleiding

In de voortgangsbrief van 16 december 2022 is de rol van handhaving beschreven binnen de volgende context: 'Handhaving is noodzakelijk om een toekomstbestendige arbeidsmarkt en een houdbaar belasting- en sociaalverzekeringsstelsel te ondersteunen.' In de beschreven activiteiten in die brief is onderscheid gemaakt in activiteiten:

- op de korte termijn: versterken en verbeteren
- op de middellange termijn: activiteiten in relatie tot het opheffen van het handhavingsmoratorium

In dit hoofdstuk beschrijven we de activiteiten die we vanuit het versterken en verbeteren van de handhaving concreet inzetten. Primair ligt de focus daarbij op opdrachtgevers en de loonheffingen, waarbij we de ingezette instrumenten toelichten. Waar mogelijk wordt inzicht gegeven in de behaalde resultaten van deze inzet aan instrumenten.

In bijlage 4 zijn de genoemde activiteiten in een overzicht opgenomen.

4.2 Inzet medewerkers

In 2023 wordt - overeenkomstig de brief aan de Kamer van 24 juni 2019 - 80 fte ingezet bij MKB en GO. Gegeven de focus op het 'versterken en verbeteren' is de initiële verdeling van de beschikbare capaciteitsinzet over de in te zetten handhavingsinstrumenten als volgt:

Toezicht arbeidsrelaties 2023 (op jaarbasis)	MKB	GO	Totaal
Bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken (inclusief selectie en vaktechnische ondersteuning uitvoering)	33	17	50
Beoordelen modelovereenkomsten, vooroverleg, handhavings-communicatie, verzoeken beschikking verzekeringsplicht, bezwaar, beroep (inclusief vaktechnische ondersteuning uitvoering)	20	10	30
Totaal in lijn met toegezegde capaciteit	53	27	80
Ondersteuning (vaktechniek, communicatie, programma, management)	5	3	8
Totaal effectief	58	30	88

Nadere toelichting inzet capaciteit

De 80 fte aan directe personele capaciteit wordt gerealiseerd door medewerkers die binnen de handhaving worden ingezet op het beoordelen van arbeidsrelaties. Dit is inclusief de vaktechnische ondersteuning en het selectieproces.

Daarbovenop is sprake van een indirecte capaciteitsinzet inzake ondersteuning. Het betreft inzet voor het begeleidende programma beoordeling arbeidsrelaties, inzet op het verkrijgen van inzicht, inzet management, inzet centrale afdelingen (applicatiebeheer, procesbeheer, genereren MI/BI) en inzet afdeling communicatie. Deze component is expliciet benoemd om inzicht te geven in de bredere inzet van medewerkers op het thema vanuit de reguliere organisatie.

4.3 Organisatie en besturing (governance)

De inzet van de hierna beschreven handhavingsinstrumenten vindt plaats onder verantwoordelijkheid en aansturing van de Algemeen directeur MKB, de Algemeen directeur GO en hun lijnmanagement. Daarbij is nadrukkelijk aandacht voor de inzet van de gereserveerde capaciteit en realisatie daarvan. Bij MKB wordt het lijnmanagement gefaciliteerd middels de maandelijkse performance views en de factsheet LH DBA (trendoverzicht). Op GO vindt ondersteuning plaats middels de factsheet LH DBA (trendoverzicht). Verkend wordt hoe binnen het ketendashboard LH onderdelen van de werkstroom arbeidsrelaties een plek kunnen krijgen.

Daarnaast is binnen de Belastingdienst een programma opgestart: het programma handhaving arbeidsrelaties (hierna: programma). Het programma heeft als taak de 'uitvoering' te ondersteunen op het thema handhaving arbeidsrelaties. Hier vindt afstemming, monitoring voortgang en realisatie over de segmenten heen plaats, vanuit de onderkende aandachtsgebieden. Daarnaast heeft het programma ook een meer initiërende rol ten aanzien van de ontwikkeling van activiteiten (zie hoofdstuk 5). De DG Belastingen is opdrachtgever voor het programma. Het programma stemt de activiteiten vanuit het programma periodiek af met het 'directieoverleg arbeidsrelaties'. Leden van dit directieoverleg zijn directeuren van de direct bij de handhaving op arbeidsrelaties betrokken directies (P, MKB, GO, UHB, FJZ en CD-VT).

4.4 Rapportage en bestuurlijke informatie

De basis voor de rapportage over de handhavingsactiviteiten in relatie tot de werkstroom arbeidsrelaties is de 4-maandsrapportage MKB-DG en GO-DG. Op termijn zal dit aangevuld worden met een rapportage in relatie tot de directie P.

Daarnaast is een maandelijks factsheet LH DBA (voor GO en MKB) beschikbaar waar onderdelen van de inzet en voortgang op de werkstroom arbeidsrelaties inzichtelijk worden gemaakt. Deze factsheet wordt ook gedeeld met het programma en de staatssecretaris.

Daarnaast verkent het programma de mogelijkheden of en hoe binnen dat ketendashboard invulling gegeven kan worden aan de voortgang op branches/specifieke aspecten waar maatschappelijk gezien veel aandacht voor is (rekening houdend met de geheimhoudingsplicht en de AVG) en hoe mogelijk een soort van forecast ('wat gaan we de komende periode doen?') kan worden opgenomen. Dit wordt verder toegelicht in hoofdstuk 5.

De factsheet LH DBA bevat nu de volgende informatie:

1. het aantal gerealiseerde uren versus geprognoseerde uren aan:
 - bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken
 - vooroverleg, beoordelen modelovereenkomsten, verzoeken beschikking verzekeringplicht, bezwaar en beroep
2. het aantal onderhanden en afgeronde bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken
3. het aantal voorgelegde modelovereenkomsten goedgekeurd/afgewezen/afgebroken
4. het aantal verzoeken om een beschikking verzekeringplicht
5. het aantal aanwijzingen dat is gegeven

Vanuit het programma wordt verkend hoe inzicht gegeven kan worden in:

- uitbreiding factsheet naar 'handhaving arbeidsrelaties'
- verrichte communicatieactiviteiten en bereik daarvan
- aantal malen vooroverleg, aantal vaststellingsovereenkomsten
- resultaten afgeronde bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken
Daarbij wordt specifiek aandacht gevraagd voor het al dan niet goed duiden van arbeidsrelaties: in hoeveel gevallen zijn aanwijzingen gegeven en in hoeveel gevallen was dat niet nodig? Welke oorzaken liggen ten grondslag aan het verkeerd kwalificeren van de arbeidsrelatie?
- inzicht in geraakte branches in relatie tot bedrijfsbezoeken, boekenonderzoeken, modelovereenkomsten en verzoeken beschikkingen verzekeringplicht
- indicatie aantal beoordeelde arbeidsrelaties
- zicht op aanwijzingen in aantallen en opvolging binnen een redelijke termijn; en bij niet opvolging zicht op opleggen van een correctieverplichting en/of naheffingen en/of boetes
- resultaten samenwerking met partners
- mogelijkheden delen factsheet met externe partijen

Voor zoveel als mogelijk wordt daarbij ook inzicht gegeven in trendlijnen (ontwikkelingen in de tijd) en worden de cijfers voorzien van een inhoudelijke duiding.

De coördinatie van de rapportage geschiedt door het programma. De verschillende segmenten leveren de gevraagde informatie. Deze rapportage wordt voorgelegd aan en goedgekeurd door het directieoverleg arbeidsrelaties.

Voor de noodzakelijke bestuurlijke informatie worden vastleggingen gedaan in de reguliere systemen onder vermelding van een specifieke projectcode. Vooroverleg en verzoeken tot het beoordelen van een modelovereenkomst, en ook bedrijfsbezoeken, boekenonderzoeken, aanwijzingen en opvolging daarvan worden vastgelegd in een daartoe ingerichte lokale applicatie.

4.5 Activiteiten rond 'versterken en verbeteren'

4.5.1 Inleiding

De bevordering van de naleving wordt – in lijn met de uitvoerings- en handhavingsstrategie – op dit moment ook al vormgegeven met een mix aan handhavingsinstrumenten en andere activiteiten:

- algemene- en gerichte handhavingscommunicatie: informatie via website, voorlichting, gepubliceerde modelovereenkomsten, gerichte communicatie
- detectie en selectie: signalerings- en selectiemodellen in relatie tot arbeidsrelaties ter ondersteuning van het toezicht buiten
- toezichtactiviteiten in binnen- en buitentoezicht: beoordelen modelovereenkomsten, individueel vooroverleg, beschikkingen verzekeringplicht, boekenonderzoeken en bedrijfs gesprekken
- samenwerking met partners: verkennen van mogelijkheden tot samenwerking
- algemene werkzaamheden klantbehandeling: bijvoorbeeld het verstrekken van algemene informatie bij het starten of beëindigen van een onderneming
- interne communicatie: meenemen en betrekken medewerkers in de ontwikkelingen

4.5.2 Algemene en gerichte handhavingscommunicatie

Communicatie is een belangrijk instrument in het kader van handhaving om de naleving te bevorderen. Onder meer op belastingdienst.nl, maar ook op de bekende fora (Forum FD en Forum Salaris) verstrekt de Belastingdienst informatie over de kwalificatie van arbeidsrelaties in het kader van de loonheffingen. Naast algemene informatie is het beoordelingskader voor modelovereenkomsten gedeeld en zijn de modelovereenkomsten gepubliceerd (zie ook paragraaf 4.5.4.1). De Belastingdienst organiseert ook intermediairdagen waar voorlichting wordt gegeven.

Daarnaast stemt het programma met de corporate dienst Communicatie/persvoorlichting af hoe, op welke momenten en over welke onderwerpen extern wordt gecommuniceerd op basis van de voorgenomen activiteiten en acties die voortkomen uit dit handhavingsplan. Dit resulteert in een communicatiekalender. Timing in berichtgeving en inhoud en toon van de communicatie zijn van belang om de spin-off zo groot mogelijk te laten zijn om zo bij te dragen aan het vergroten van de bewustwording en kennis dat het juist kwalificeren van de arbeidsrelatie onderdeel is van de werkrelatie tussen opdrachtgever en opdrachtnemer.

Daarnaast verkent het programma in aanloop naar het opheffen van het handhavingsmoratorium nog een aantal andere vormen van handhavingscommunicatie, zoals beschreven in hoofdstuk 5.

4.5.3 Detectie en selectie in relatie tot handhaving bij opdrachtgevers

4.5.3.1 *Risicomodule arbeidsrelaties*

Het doel van de risicomodule arbeidsrelaties is zicht te krijgen op opdrachtgevers die mogelijk zzp'ers of freelancers inhuren. Dit om zicht te krijgen op situaties waar zich onzekerheden voordoen ten aanzien van de kwalificatie van arbeidsrelaties. Binnen de risicomodule arbeidsrelaties zijn daartoe een aantal objectieve detectieregels geformuleerd. Uit deze groep wordt per kantoor aselect een vast aantal opdrachtgevers geselecteerd voor behandeling. Het gebruik van de risicomodule is ondersteunend aan het selectieproces van een kantoor. Dat betekent dat voor het gebruik van de signalen een nadere selectie nodig is. Dit is een handmatig proces waarbij op basis van professionele afwegingen, onder andere op basis van risico, fiscaal belang, beschikbare capaciteit en impact op naleving, de opvolging van het signaal wordt bepaald. De risicomodule genereert periodiek (per kwartaal) nieuwe signalen. De ambitie is de detectieregels, passend binnen de wettelijke kaders, openbaar te maken.

De risicomodule DBA is door het MT MKB op 7 februari 2023 vrijgegeven. Vanaf medio maart zijn de producten van de risicomodule beschikbaar voor de uitvoering. Ook GO werkt met de selectiemodule, waarbij in juni 2023 een tussenevaluatie omtrent dit gebruik plaatsvindt.

4.5.3.2 *Steekproef ondernemingen MKB en GO*

Om inzicht te krijgen in de mate van regelnaleving zal bij de posten die geselecteerd zijn in het kader van de Steekproef Ondernemingen MKB en de Steekproef GO expliciet aandacht worden gegeven aan juiste toepassing van de kwalificatie van arbeidsrelaties.

De steekproefposten zijn op GO medio februari 2023 uitgegeven, de aandacht voor het correct kwalificeren van arbeidsrelaties is binnen MKB medio februari expliciet opgenomen in de controleopdracht en er zijn specifieke analysevragen toegevoegd.

4.5.3.3 *Onzekerheid over de juiste kwalificatie*

In de voortgangsbrief is aangegeven dat expliciet aandacht wordt besteed aan fiscaal urgente dossiers waar (grote) onzekerheid over de juiste kwalificatie van de arbeidsrelatie bestaat. Naar de toekomst toe verkennen we de mogelijkheden om dit soort posten zichtbaar te maken (zie hoofdstuk 5). De komende periode geeft de Belastingdienst hier ad hoc invulling aan door hier, binnen de klantbehandeling, actief aandacht aan te besteden. Binnen de selectie van toezicht buiten houden we expliciet rekening met dit soort posten (zie ook paragraaf 4.5.5.3).

4.5.4 **Toezicht binnen**

4.5.4.1 *Beoordelen modelovereenkomsten*

Bij de introductie van de Wet DBA is het werken met modelovereenkomsten ingevoerd. De gedachte was dat hiermee vooraf duidelijkheid en zekerheid te geven was over werken buiten dienstbetrekking. Gedacht werd dat met zo'n 40 tot 60 beoordeelde (branche) modelovereenkomsten de gewenste zekerheid geboden kon worden aan grote groepen die van zo'n branchemodelovereenkomst gebruik konden maken. In werkelijkheid zijn echter ruim 8.000 modelovereenkomsten aan de Belastingdienst voorgelegd, waarvan het overgrote deel door individuele opdrachtgevers en/of opdrachtnemers. Van die voorgelegde en afgehandelde overeenkomsten is ongeveer 25% goedgekeurd, dat wil zeggen door de Belastingdienst beoordeeld dat als gewerkt wordt conform de overeenkomst, de werkzaamheden buiten dienstbetrekking kunnen worden verricht. Bijna 40% van de voorgelegde overeenkomsten zijn 'afgebroken' en bijna 35% is afgewezen. Er zijn rond de 100 algemene en branchemodelovereenkomsten goedgekeurd en als voorbeeld op de website gepubliceerd.

Modelovereenkomsten hebben al met al een beperktere werking dan oorspronkelijk was beoogd. Nog geen kwart van de voorgelegde overeenkomsten is goedgekeurd en de verkregen zekerheid is voorwaardelijk omdat die zekerheid afhankelijk is van de opvolging in de praktijk. Het innemen van een standpunt dat geen sprake is van een dienstbetrekking, is echter wel arbeidsintensief en vergt gekwalificeerde capaciteit. Medewerkers moeten immers alle feiten en omstandigheden van een arbeidsrelatie beoordelen en kennis hebben van complexe wet- en regelgeving en jurisprudentie. Anderzijds geven modelovereenkomsten een vertaling van het wettelijk kader naar de praktijk en geven ze houvast aan partijen dat, als ze hun werkzaamheden conform de modelovereenkomst blijven invullen, er sprake is van werken buiten dienstbetrekking.

Vanuit de beschreven context verkennen we hoe naar de toekomst toe omgegaan kan worden met modelovereenkomsten. Deze verkenning maakt deel uit van de in hoofdstuk 5 beschreven werkzaamheden.

Belangrijk uitgangspunt in dit kader is dat opdrachtgever en opdrachtnemer zelf verantwoordelijk zijn voor de kwalificatie van hun arbeidsrelatie. Daarbij kan een intermediair betrokken worden ('hefboom'). Ook kan in dat proces door partijen gebruikgemaakt worden van de webmodule om een indicatie te krijgen over de fiscale kwalificatie van de arbeidsrelatie.

Als belanghebbenden, eventueel in overleg met de FD, toch besluiten tot het voorleggen van een modelovereenkomst, dan moet de Belastingdienst deze beoordelen. Er is al een groot aantal gepubliceerde modelovereenkomsten. Waar mogelijk wordt verwezen naar deze gepubliceerde overeenkomsten, zodat niet onnodig nieuwe modelovereenkomsten ter beoordeling worden voorgelegd.

Overigens is een indirect verband zichtbaar met de andere handhavingsactiviteiten van de Belastingdienst: de mate waarin in individuele gevallen zekerheid vooraf wordt gevraagd, wordt mede beïnvloed door het gepercipieerde risico op correcties achteraf. Anders gezegd: de inzet van, een samenstel van, handhavingsinstrumenten beïnvloedt het aantal verzoeken in dit kader. De druk op beoordeling van modelovereenkomsten (en ook individueel vooroverleg, zie volgende paragraaf) zal toenemen vanwege de behoefte aan zekerheid. Een deel van de activiteiten in relatie tot het opheffen van het handhavingsmoratorium is erop gericht de druk op het beoordelen van modelovereenkomsten (en individueel vooroverleg) weg te nemen. Waar dat niet goed lukt, zal dat (mogelijk) leiden tot toename van verzoeken voor de beoordeling van modelovereenkomsten (en vooroverleg), wat leidt tot langere doorlooptijden en bij een extreme toename tot het vastlopen van het behandelproces. Dit vergt in de aanloop naar het opheffen van het handhavingsmoratorium bijzondere aandacht (zie ook paragraaf 5.4.2).

4.5.4.2 *Individueel vooroverleg conform Besluit Fiscaal Bestuursrecht*

De opdrachtgever kan zelf, of met behulp van een FD, een verzoek indienen tot individueel vooroverleg conform het Besluit Fiscaal Bestuursrecht. Bij het verzoek om vooroverleg moeten alle relevante feiten en omstandigheden over de arbeidsrelatie worden aangeleverd, er moet sprake zijn van een concrete (voorgenomen) situatie en er moet sprake zijn van een eigen onderbouwd standpunt over deze arbeidsrelatie.

4.5.4.3 *Beschikking verzekeringsplicht*

Bij een beschikking verzekeringsplicht kan aan de hand van een al bestaande arbeidsrelatie om een standpunt worden gevraagd. De opdrachtgever kan daarvoor een verzoek doen bij de Belastingdienst. Hier moeten alle relevante feiten en omstandigheden worden aangeleverd of bekend zijn bij de Belastingdienst. Het verschil met vooroverleg is dat tegen een beschikking verzekeringsplicht bezwaar en beroep openstaat en dat de beschikking verzekeringsplicht met UWV moet worden gedeeld. Een ander verschil is dat de Belastingdienst een beschikking verzekeringsplicht ook ambtshalve kan nemen (bijvoorbeeld na een boekenonderzoek). Zowel voor de verzoeker als voor de Belastingdienst is vooroverleg en een beschikking verzekeringsplicht een arbeidsintensief proces. Deze verzoeken worden tot nu toe sporadisch gedaan.

4.5.5 Toezicht buiten

4.5.5.1 *Algemeen*

De Belastingdienst kan een bedrijfsbezoek starten of direct kiezen voor een boekenonderzoek. Voor boekenonderzoeken kan de controleopdracht, afhankelijk van informatie uit de voorbereiding of uit een eerder bedrijfsbezoek, meer omvatten dan alleen de kwalificatie van de arbeidsrelaties. Afhankelijk van de omstandigheden wordt gekozen voor een deelonderzoek, fiscaaltechnisch onderzoek of een volledig onderzoek. Een voorbeeld van een volledig onderzoek is de eerdergenoemde steekproef ondernemingen, die de Belastingdienst jaarlijks uitvoert. Waar van toepassing, zie toelichting in paragraaf 3.5, zal de inspecteur een correctieverplichting of een naheffingsaanslag opleggen, de laatste eventueel met boete.

Naast het instellen van bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken speciaal in het kader van dit handhavingsplan vindt ook regulier toezicht plaats op de loonheffingen. Tijdens deze controles kunnen alle voorkomende loonheffingenonderwerpen, zoals de werkkostenregeling, sectorindeling en gebruikelijkloonregeling, beoordeeld worden, dus ook de beoordeling van arbeidsrelaties. Het is immers niet altijd op voorhand bekend bij welke opdrachtgevers deze kwalificatieproblematiek speelt. In voorkomende gevallen zal de Belastingdienst een standpunt innemen over de kwalificatie van arbeidsrelaties.

4.5.5.2 *Bedrijfsbezoeken/bedrijfs gesprekken*

Het doel van een bedrijfsbezoek is enerzijds om een beeld te krijgen hoe het bedrijf op het moment van het bedrijfsbezoek omgaat met de vormgeving en fiscale duiding van arbeidsrelaties met opdrachtnemers. Anderzijds wordt ook veel informatie gedeeld met het bedrijf. Een bedrijfsbezoek is, anders dan een boekenonderzoek, niet gericht op het doen van uitspraken over de aanvaardbaarheid van de aangiften loonheffingen van de onderneming. Een bedrijfsbezoek kan er wel al toe leiden, bijvoorbeeld naar aanleiding van de verstrekte informatie, dat een bedrijf zelf besluit zijn werkwijze aan te passen. Op die manier draagt het ook bij aan een betere naleving.

4.5.5.3 Boekenonderzoeken

Een boekenonderzoek kan ingesteld worden als vervolg op een eerder bedrijfsbezoek, maar er kan ook direct een boekenonderzoek ingesteld worden om de relevante feiten en omstandigheden in beeld te krijgen. Het boekenonderzoek is gericht op het kunnen doen van uitspraken over de aanvaardbaarheid van de aangiften loonheffingen van de onderneming. Tijdens een boekenonderzoek besluit een bedrijf soms zelf al zijn werkwijze aan te passen, nog voordat een eventuele corrigerende handeling in beeld komt.

De Belastingdienst maakt zo gericht mogelijk gebruik van boekenonderzoeken. Daarbij kan onder andere worden gedacht aan de volgende situaties:

- als onzekerheid bestaat over de kwalificatie van de arbeidsrelatie
- nagaan of gewerkt wordt conform de door de Belastingdienst goedgekeurde (model) overeenkomsten
- nagaan of terecht buiten dienstbetrekking wordt gewerkt bij het ontbreken van een goedgekeurde modelovereenkomst, bijvoorbeeld in het geval een verzoek om beoordeling van een modelovereenkomst is ingetrokken of het overleg hierover is afgebroken

Bij de selectie van boekenonderzoeken wordt rekening gehouden met alle beschikbare voorinformatie. Daarbij wordt specifiek aandacht besteed aan die posten waarbij een (grote) onzekerheid is over de juiste fiscale kwalificatie van arbeidsrelaties (zie ook paragraaf 4.5.3.3).

Een boekenonderzoek leidt tot een oordeel over de kwalificatie van de arbeidsrelatie. Als bij het onderzoek een FD is betrokken, wordt de bevinding teruggekoppeld aan de FD zodat hij daarmee rekening kan houden bij zijn andere klanten om zo de gewenste verbetering op het gebied van het duiden van arbeidsrelaties te realiseren ('hefboom').

4.5.6 Samenwerking met partners

In de voortgangsbrief is aangegeven dat in het kader van de samenwerking met partners in ieder geval de samenwerking met de Nederlandse Arbeidsinspectie (verder Arbeidsinspectie) en UWV van belang is. De Arbeidsinspectie is toezichthouder op de verschillende wetten, besluiten en regelingen op het terrein van arbeid en UWV is ketenpartner, beheerder van de polisadministratie en uitkeringsverstrekker.

Uit de eindevaluatie van het LSI-project 'Aanpak Schijnzelfstandigheid' is duidelijk geworden dat bij de Belastingdienst AVG-problematiek speelt in relatie tot het delen, ontvangen en verwerken van gegevens. Het uitwisselen en vastleggen van gegevens blijkt bij de Belastingdienst lastig in te passen in de kaders van de AVG. De mogelijkheden tot samenwerking met de Arbeidsinspectie worden echter verder verkend. De 1e stap daarbij is het binnen de Belastingdienst verkennen van de ruimte binnen de formele kaders. Deze verkenning is al opgestart.

Samen met de divisie Gegevensdiensten van UWV, de afdeling die de polisadministratie beheert, wordt verkend hoe het proces rondom gegevensuitwisseling versterkt kan worden. Daarbij wordt ook gekeken naar de mogelijkheden tot het versterken van kennisdeling tussen UWV en Belastingdienst, onder andere om interpretatieverschillen (uitgangspunt van 1 overheid) te voorkomen.

Daarnaast zet de Belastingdienst het in 2022 opgestarte proces inzake kennisdeling in relatie tot startende ondernemers (kennisdeling KVK, ministerie EZK, ministerie SZW en Belastingdienst) voort. Onderdeel daarvan is het verkennen hoe de samenwerking (denk aan delen van gegevens, maar ook elkaar versterkende communicatie) verder vorm te geven. Deze activiteit maakt onderdeel uit van de in hoofdstuk 5 beschreven activiteiten.

De versterking van het proces omtrent gegevensuitwisseling en opvolging met partners draagt bij aan gerichtere handhaving.

4.5.7 Algemene werkzaamheden klantbehandeling

Binnen de reguliere klantbehandeling wordt op diverse momenten, zoals de start of het beëindigen van een onderneming, aandacht besteed aan het juist kwalificeren van arbeidsrelaties, bijvoorbeeld in de vorm van algemene voorlichting. Ook krijgt het juist kwalificeren van arbeidsrelaties aandacht binnen de ondernemerscheck en andere activiteiten, die veelal zijn gericht op het informeren, attenderen en faciliteren van burgers en bedrijven met betrekking tot de fiscaliteit.

Ook kan het juist kwalificeren van arbeidsrelaties geraakt worden tijdens reguliere onderzoeken waarbij er aandacht aan de juiste kwalificatie van arbeidsrelaties wordt gegeven. Deze activiteiten zullen in volgende tranches van het handavingsplan meer expliciet aandacht krijgen en benoemd worden binnen de handavingsmatrix (vanuit de brede benadering op het thema).

4.5.8 Interne communicatie

Zoals beschreven in paragraaf 3.5.2 zijn voor het bepalen of iemand wel of niet in dienstbetrekking werkt, alle feiten en omstandigheden in dat specifieke geval van belang. Daarbij komt dat het wettelijke besliskader niet zwart-wit is. Daarom is handhaven arbeidsintensief en de uitkomst en opbrengst onzeker. Ook door medewerkers wordt dit als lastig ervaren.

Daarnaast ervaren medewerkers in de praktijk ook onbegrip van belastingplichtigen op het moment dat zij een controle uitvoeren of overgaan tot een aanwijzing. Het onbegrip ziet bijvoorbeeld op het vermoeden dat er bij de ene belastingplichtige wel zou worden gehandhaafd en bij concurrenten niet. Ook de langdurige politieke stagnatie op het dossier wordt als lastig ervaren.

Om medewerkers in de dagelijkse praktijk te ondersteunen organiseert het programma de volgende activiteiten:

- webinar context voortgangsbrief: 'Waarom aandacht voor het thema? '
- medewerkersdag inzake het handavingsplan arbeidsrelaties, tranche 2023: 'Wat gaan we doen?'
- kennisdagen LH inzake arbeidsrelaties: 'Hoe pakken we het aan?'
- periodieke updatesessies: 'Wat gebeurt er, waar staan we?'
- delen praktijkcases in relatie tot handhaving: 'Wat kunnen we leren vanuit andere cases?'



5 Ontwikkelplan handhaving arbeidsrelaties 2023

5 Ontwikkelplan handhaving arbeidsrelaties 2023

5.1 Inleiding

Zoals al eerder aangegeven zijn de in de voortgangsbrief van 16 december 2022 genoemde activiteiten te onderscheiden in:

- op de korte termijn: versterken en verbeteren
- op de middellange termijn: activiteiten in relatie tot het opheffen van het handhavingsmoratorium

In hoofdstuk 4 is ingegaan op de activiteiten in relatie tot het versterken en verbeteren. Voor zover binnen die activiteiten nog ontwikkeling moet plaatsvinden, komen die onderwerpen terug in dit hoofdstuk. Daarnaast worden in dit hoofdstuk de activiteiten beschreven die in 2023 al in gang worden gezet in voorbereiding op het opheffen van het handhavingsmoratorium per uiterlijk 1 januari 2025. Daarmee vormen de beschreven activiteiten in dit hoofdstuk het 'ontwikkelplan handhaving arbeidsrelaties'. In bijlage 5 zijn de activiteiten in een overzicht opgenomen.

Het 'ontwikkelplan handhaving arbeidsrelaties' moet gezien worden in de context van de opzet van het handhavingsplan. In 3 tranches wordt gewerkt aan een integrale benadering van de handhaving op arbeidsrelaties. Daarbij is in de voortgangsbrief aangegeven dat samenwerking met de markt randvoorwaardelijk is om, na het opheffen van het handhavingsmoratorium per uiterlijk 1 januari 2025, een 'enigszins werkbare' situatie te creëren. De samenwerking en de handhaving krijgt langs 3 invalshoeken vorm:

- actieve samenwerking markt: actief samenwerken met die partijen die willen en kunnen voldoen aan de fiscale en sociale verplichtingen, zoals inhouding en afdracht van de loonheffing en de afdracht van de premies voor de werknemersverzekeringen en de bijdrage voor de Zvw
- specifieke aandacht: dat deel van de markt dat extra aandacht nodig heeft van de Belastingdienst en zijn partners om aan de verplichtingen uit wet- en regelgeving te voldoen
Sectoren of opdrachtgevers waar (grote) onzekerheid is over de juiste kwalificatie van de arbeidsrelaties, krijgen meer handhavingsaandacht.
- basisklantbehandeling: de behandeling krijgt vorm binnen de reguliere klantbehandeling, waarbij geen sprake is van bijzondere voorinformatie

De activiteiten in dit 'ontwikkelplan handhaving arbeidsrelaties' dragen bij aan deze invalshoeken, te beginnen met de activiteiten in relatie tot het versterken en verbeteren, omdat die bijdragen aan de basisklantbehandeling. In onderstaande paragrafen wordt nader ingegaan op de activiteiten die nog ontwikkeld en getoetst moeten worden (paragraaf 5.2) in relatie tot het versterken en verbeteren (paragraaf 5.3) en activiteiten in voorbereiding op het opheffen van het moratorium (paragraaf 5.4). Het hoofdstuk wordt afgesloten met inzicht in de werving/opleiding/ontwikkeling van (nieuwe) medewerkers (paragraaf 5.5).

5.2 Proces en toets op toepasbaarheid en uitvoerbaarheid

Het initiëren, volgen en realiseren van dit 'ontwikkelplan handhaving arbeidsrelaties' krijgt vorm binnen het programma arbeidsrelaties. Een toelichting op dat programma is opgenomen in paragraaf 4.3 In paragraaf 2.1 is al aangegeven dat binnen het proces van ontwikkeling aandacht besteed wordt aan het toetsen van de activiteit op toepasbaarheid ('draagt de activiteit bij aan handhaving?') en uitvoerbaarheid ('is de organisatie in staat het toe te passen?'). Dit wordt concreet gemaakt door de nieuw ontwikkelde activiteiten/instrumenten, ook in onderlinge samenhang, te toetsen op deze aspecten. Daarbij wordt inzicht gegeven in benodigde capaciteit, zowel gericht op inzet van medewerkers als op inzet van ondersteunende IV-voorzieningen.

Deze toetsen worden geïnitieerd vanuit het programma. Pas bij een positief oordeel op die elementen (inclusief de beschikbaarheid van noodzakelijke 'capaciteit') wordt een activiteit/instrument geïmplementeerd. Ook hier is het programma ondersteunend. Het uitvoeren van een toets vindt zoveel als mogelijk plaats op samenhangende activiteiten (en dus zo min mogelijk op individuele activiteiten).

Vanuit het programma wordt een dashboard 'ontwikkelplan handhaving arbeidsrelaties' vormgegeven waarmee inzicht wordt gegeven in planning en realisatie van het 'ontwikkelplan handhaving arbeidsrelaties'. Dit dashboard wordt periodiek besproken binnen het directie-overleg arbeidsrelaties (zie paragraaf 4.4) en de stuurgroep op DG-niveau ('stuurgroep zpp').

5.3 Versterken en verbeteren

5.3.1 Inleiding

In hoofdstuk 4 is bij een aantal in te zetten instrumenten/activiteiten aangegeven dat deze verder ontwikkeld moeten worden. In onderstaande (sub)paragrafen is een korte toelichting op die ontwikkeling opgenomen.

5.3.2 Handhavingsstrategie Belastingdienst: zicht op populatie en gedrag

Zoals beschreven in paragraaf 3.3 is er op dit moment geen goed zicht op de populatie waarbinnen de problematiek omtrent de fiscale kwalificatie van arbeidsrelaties zich afspeelt en welk gedrag betrokken partijen daarbij vertonen. Daardoor is het lastig om de handhavingsaanpak te enten op specifieke deelpopulaties. De Belastingdienst wil daarom beter zicht krijgen op de populatie. In dat kader start de Belastingdienst in 2023 een aantal activiteiten om dit inzicht te verbeteren. Hierbij wordt in ieder geval onderzoek gedaan naar de resultaten van de steekproefposten in de afgelopen jaren en zullen, door het expliciteren van de aandacht voor de kwalificatie van arbeidsrelaties in de komende steekproefposten, ook de 1e beelden uit de onderzoeken in 2023 worden meegenomen.

Vanuit de strategie, om fouten zoveel mogelijk te voorkomen door het vergroten van kennis en het faciliteren van belastingplichtigen, onderzoekt de Belastingdienst of het mogelijk is inzicht te verkrijgen op het effect van specifieke initiatieven op de regel naleving. Er zijn immers in de afgelopen jaren een aantal initiatieven op dat terrein ondernomen. We onderzoeken de mogelijkheden of en hoe we die leerervaringen kunnen concretiseren.

We besteden in de volgende tranches van het handhavingsplan aandacht aan mogelijke differentiatie naar onderscheiden deelpopulaties.

5.3.3 Modelovereenkomsten

Zoals in paragraaf 4.5.4.1 beschreven hebben modelovereenkomsten een beperktere werking dan oorspronkelijk was beoogd. Dat maakt dat verkend zal worden hoe naar de toekomst toe omgegaan kan worden met modelovereenkomsten. Daarbij besteden we ook aandacht aan de rol van en de impact op de FD. In de verkenning nemen we de praktijkervaringen, waaronder de redenen tot het intrekken van modelovereenkomsten en de ervaringen en behoeftes van marktpartijen, mee en wegen deze ook.

5.3.4 Aanwijzingen

5.3.4.1 Algemeen

Het instrument van de 'aanwijzing' is een relatief nieuw instrument in de handhaving op de kwalificatie van de arbeidsrelatie en geïntroduceerd in 2019. De in paragraaf 3.5.3 opgenomen toelichting inzake aanwijzingen maakt duidelijk dat aanwijzingen primair zien op de beoordeelde individuele arbeidsrelatie(s) waarbij de aanwijzing aan een individuele opdrachtgever over die individuele arbeidsrelatie(s), of een vergelijkbare groep arbeidsrelaties bij dezelfde opdrachtgever, wordt gegeven. Dit is een arbeidsintensief traject waarbij afspraken zien op de toekomst (de periode volgend op het moment van het geven van een aanwijzing).

5.3.4.2 Verbreding werking aanwijzingen

Het komt de effectiviteit van de handhaving ten goede als aanwijzingen een bredere werking zouden kunnen hebben. Bijvoorbeeld in situaties waarbij de conclusies, gebaseerd op het beoordelen van enkele individuele arbeidsrelaties, feitelijk iets zeggen over het proces rondom inhuur, de eventuele betrokkenheid van een FD of de uitleg/toepassing van specifieke elementen binnen de wet- en regelgeving bij de opdrachtgever. In een dergelijke situatie zou een aanwijzing op entiteitsniveau verkend kunnen worden. Op een nog hoger abstractieniveau verkennen we hoe we invulling kunnen geven aan branche- of sectorbrede beelden, bijvoorbeeld naar aanleiding van initiatieven in een bepaalde (deel)sector. Ook kan gedacht worden aan beroepsgroepen waarbij de Belastingdienst het niet denkbaar acht dat die arbeidsrelaties buiten dienstbetrekking plaats kunnen vinden, bijvoorbeeld omdat hierbij altijd sprake is van loon, arbeid en werken in dienst van (gezag).

5.3.4.3 Publicatie aanwijzingen

De bovenbeschreven denkrichtingen verkennen we de komende periode verder waarbij we (on)mogelijkheden in kaart brengen. Naast de verkenning van de verbreding van de werking van de aanwijzing onderzoeken we ook of, en zo ja hoe en onder welke voorwaarden, de Belastingdienst aanwijzingen kan publiceren.

5.3.5 Dashboard

In paragraaf 4.2.3 is beschreven hoe nu extracomptabel invulling wordt gegeven aan een dashboard waarmee inzet van handhavinginstrumenten meer inzichtelijk wordt gemaakt. Het dashboard is mede ontwikkeld naar aanleiding van ontvangen signalen van externe stakeholders. Daarbij hebben die stakeholders veel aandacht voor een aantal specifieke dossiers/sectoren. Het beeld dat leeft rondom die dossiers/sectoren, bepaalt in belangrijke mate hoe de handhaving wordt gepercipieerd.

Het te ontwikkelen dashboard heeft met name tot doel externe stakeholders (politiek, sociale partners, koepels, individuele ondernemers et cetera) proactief 'mee te nemen' in hoe de Belastingdienst invulling geeft aan de brede inzet van instrumenten binnen de handhaving op dit thema.

Bij de opzet en het delen van het (keten)dashboard is de Belastingdienst gebonden aan de regels omtrent de geheimhoudingsplicht en de wet AVG. Vanuit dat kader wordt de komende periode verder verkend hoe structureel invulling/opvolging te geven is aan de opzet en doel van het huidige extracomptabele dashboard. De in paragraaf 4.4 benoemde elementen worden daarbij meegenomen in die doorontwikkeling.

5.3.6 Communicatie

Belangrijk onderdeel van het 'ontwikkelplan handhaving arbeidsrelaties' is het onderwerp communicatie. Niet alléén in algemene zin vanuit dienstverlening, maar ook als specifiek gericht instrument ter voorkoming van fouten. Zeker in de situatie dat het handhavingsmoratorium is opgeheven, is het voorkomen van fouten en het naleven van de wettelijke bepalingen voor opdrachtgevers en opdrachtnemers extra belangrijk. Daarmee voorkomen zij achteraf te worden geconfronteerd met de (soms grote) gevolgen van het niet naleven van de wettelijke bepalingen.

Niet limitatief worden de volgende activiteiten verkend en/of in gang gezet:

- opzetten communicatiekalender (mede in aanloop naar het opheffen van het handhavingsmoratorium)
- concretiseren extern stakeholdermanagement
- gerichte handhavingcommunicatie
- webinars inzake uitleg jurisprudentie
- expertsessie fiscaal dienstverleners
- ontwikkeling game/app

5.3.7 Detectie en selectie

Zoals beschreven in de inleiding van dit hoofdstuk, richt de Belastingdienst zich op actieve samenwerking met de markt, waarbij specifiek aandacht wordt besteed aan dat deel van de markt dat extra aandacht nodig heeft om aan de verplichtingen uit wet- en regelgeving te voldoen. In paragraaf 4.5.3.3 is beschreven hoe we daar de komende periode invulling aan geven. We brengen de mogelijkheden om het proces van signalering (detectie) en selectie te ondersteunen in beeld en verkennen de mogelijkheden tot (verdere) samenwerking met partners (zoals de Arbeidsinspectie, UWV en KVK).

5.3.8 Samenwerking met partners

Zoals beschreven in paragraaf 4.5.6 draagt de versterking van het proces omtrent gegevensuitwisseling en opvolging met partners bij aan gerichtere handhaving. De aldaar beschreven activiteiten maken onderdeel uit van het 'ontwikkelplan handhaving arbeidsrelaties'.

5.3.9 Samenloop andere programma's/initiatieven

Vanuit het programma besteden we bijzondere aandacht aan de raakvlakken tussen de handhaving op arbeidsrelaties en andere programma's/initiatieven. De volgende raakvlakken zijn al onderkend:

- thema WagwEU
- thema uitzendbureaus
- thema signaalverwerking binnen de Belastingdienst

Het programma brengt afhankelijkheden in beeld, borgt afstemming en doet concrete werkvoorstellen hoe om te gaan met/invulling te geven aan onderkende raakvlakken/ afhankelijkheden.

5.3.10 Evalueren

Op dit moment is er nog geen specifiek proces ingeregeld rondom het evalueren van ingezette handhavinginstrumenten in relatie tot het beoogde resultaat. In dat kader is het nodig zicht te krijgen op relevante KPI's, de inzet van instrumenten, het meten van het effect en het evalueren van het proces. Dit krijgt de komende periode nader vorm.

5.4 Voorbereidingen opheffen handhavingsmoratorium

5.4.1 Doorwerking richting IH/OB

In dit handavingsplan staan arbeidsrelaties centraal waarbij sprake is van opdrachtgevers en opdrachtnemers die hun arbeidsrelatie moeten toetsen aan de loonheffingenwetgeving. In de huidige tranche van het handavingsplan ligt de focus op de opdrachtgever. Als bij de opdrachtgever geconstateerd wordt dat er sprake is van een dienstbetrekking, kan dit, naast consequenties voor de opdrachtgever, gevolgen hebben voor de fiscale positie van de opdrachtnemer op het gebied van de inkomstenbelasting. Daarnaast is ook de fiscale positie voor de omzetbelasting voor zowel de opdrachtnemer als opdrachtgever relevant. Voor de omzetbelasting hangen de fiscale positie van de opdrachtnemer en de opdrachtgever namelijk vaak met elkaar samen, waardoor de beoordeling van de mogelijke aanwezigheid van een arbeidsrelatie voor beide gevolgen kan hebben en in onderlinge samenhang moet worden gezien.

De impact van deze kwalificatie op de onderliggende (werk)processen in de inkomstenbelasting en omzetbelasting wordt in kaart gebracht door een daartoe geformeerde werkgroep. Deze werkgroep zal daarnaast onderzoeken hoe de handhaving op arbeidsrelaties bij de opdrachtnemer verder vorm kan worden gegeven. Daarbij wordt ook meegenomen op welke wijze de opdrachtnemer hier zo goed mogelijk in betrokken kan worden. Ook onderzoekt de werkgroep expliciet wat een opdrachtnemer nodig heeft om deze gevolgen op een juiste wijze in zijn aangifte(n) te verwerken. Het uitgangspunt hierbij is dat we fouten in de aangifte zoveel mogelijk willen voorkomen door het vergroten van kennis bij, en het faciliteren van, de opdrachtnemer. Daarnaast werkt de werkgroep handavingsvraagstukken op inzake de doorwerking naar de inkomstenbelasting en omzetbelasting.

5.4.2 Samenwerking met de markt

Actieve samenwerking met marktpartijen is een belangrijke pijler in het creëren van een enigszins werkbare situatie. In dat kader was en is de duiding van 'zekerheid vooraf' een belangrijk thema. Onduidelijkheid daarover heeft in 2016 bijgedragen aan de situatie die aanleiding heeft gegeven tot het instellen van het handavingsmoratorium. Na de afschaffing van de VAR was het de bedoeling dat opdrachtgevers en opdrachtnemers verantwoordelijkheid zouden nemen in de fiscale kwalificatie van de arbeidsrelatie. Daarbij ondersteund door modelovereenkomsten en zo mogelijk ook individueel vooroverleg. De waarde van die 'zekerheid vooraf' is in de praktijk echter zeer beperkt gebleken. Dit omdat de feiten en omstandigheden gedurende de uitvoering van de werkzaamheden bepalend zijn voor de fiscale kwalificatie van de arbeidsrelaties en niet de op voorhand verwachte en beschreven uitgangspunten. Concreet betekent dit dat dezelfde discussies veelal 2 keer worden gevoerd: aan de voorkant ('zekerheid vooraf') en achteraf wanneer de Belastingdienst kennisneemt van de feitelijke situatie.

Samen met marktpartijen (waaronder koepelorganisaties, betrokken departementen, fiscaal dienstverleners en/of andere belanghebbenden) moet verkend worden hoe hier anders invulling en opvolging aan gegeven kan worden. Relevante onderwerpen daarbij zijn:

- het nemen van eigen verantwoordelijkheid ('social responsibility')
- het ondersteunen van het nemen van die verantwoordelijkheid vanuit de betrokken ministeries
- sectorgerichte benadering (in relatie tot het nemen van individuele verantwoordelijkheid)
- werken aan beheersing ('kwaliteit binnen het proces rondom inhuur')
- betrokkenheid van specialisten (denk aan Fiscaal Dienstverleners)
- vormen van zelfregulering (inclusief keurmerk)
- de rol van de rijksoverheid als belangrijke opdrachtgever
- mogelijkheden tot 'voorspelbaarheid in de handhaving' vanuit de Belastingdienst

Bovenstaande thema's worden binnen het 'ontwikkelplan handhaving arbeidsrelaties' verder opgepakt en uitgewerkt. Bij de uitwerking wordt aandacht besteed aan de specifieke kenmerken van de behandelstrategie van de betrokken directies (zoals beschreven in paragraaf 3.4).



5.5 Opleiding/werving LH

5.5.1 Inleiding

Voor het uitvoeren van de werkzaamheden zoals beschreven in het handavingsplan arbeidsrelaties zijn gekwalificeerde medewerkers cruciaal. Naast de activiteiten zoals beschreven in hoofdstuk 4 is er binnen de organisatie ook expliciet aandacht voor werving en opleiding van nieuwe medewerkers als onderdeel van het 'ontwikkelplan handhaving arbeidsrelaties'.

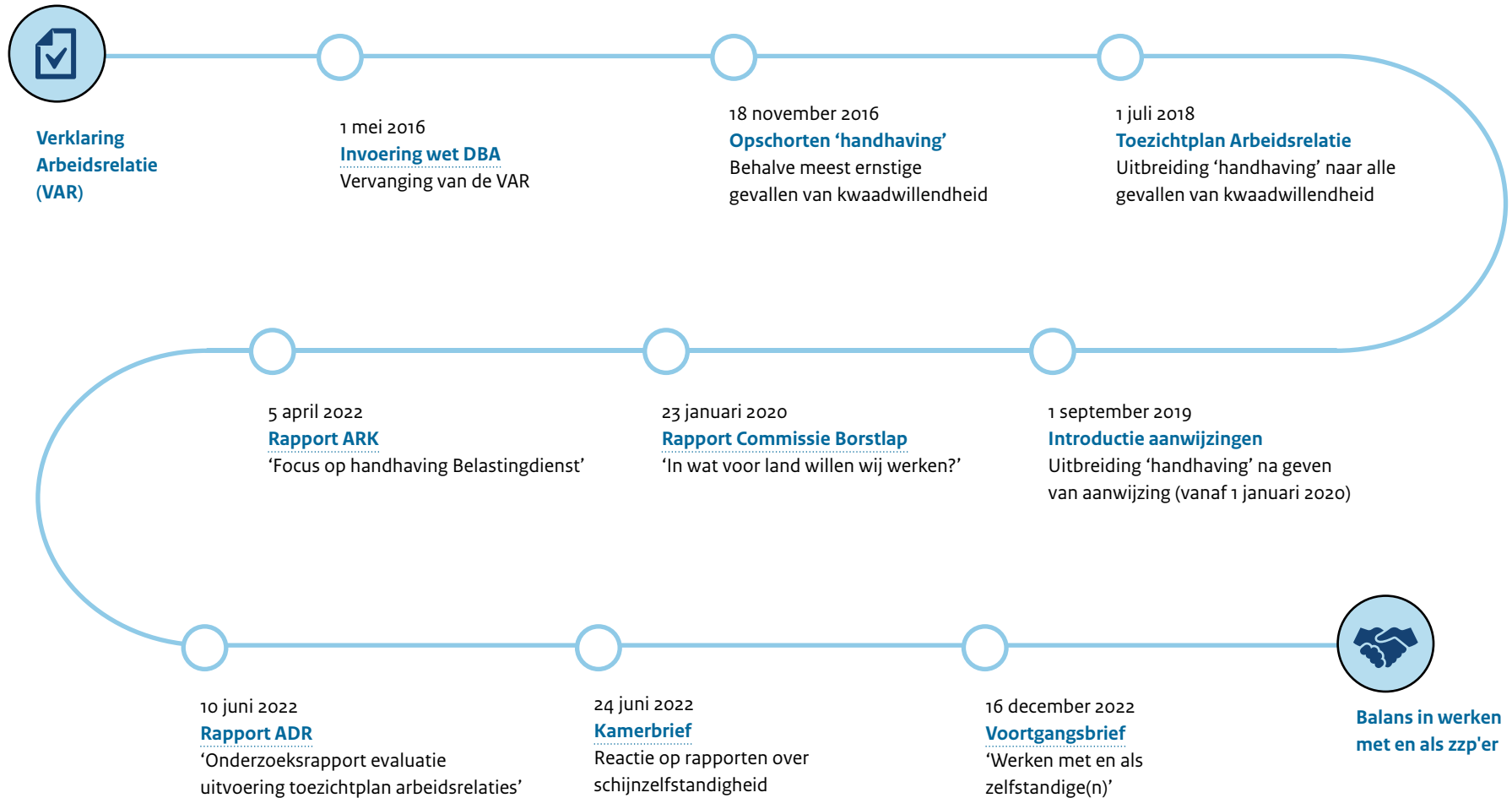
5.5.2 Werving

In 2023 wordt voorzien in de werving van 15 fte (12 fte MKB en 3 fte GO) voor controle LH arbeidsrelaties. Die dient ter vervanging van de nieuw geworven medewerkers die nog tijdens het opleidingstraject van baan zijn gewisseld. Werving van medewerkers voor de uitvoering van toezicht op de kwalificatie van arbeidsrelaties verloopt via de gebruikelijke procedure. Voor het effectueren van dit handavingsplan is voorwaardelijk dat binnen de reguliere werving hoge prioriteit wordt gegeven aan de 'werving handhaving arbeidsrelaties'.

5.5.3 Opleiding

Voor medewerkers controle LH arbeidsrelaties die extern geworven worden, geldt dat zij eerst de algemene controle opleiding (code CO20) met goed gevolg moeten doorlopen, voordat zij aan de specifieke LH- en DBA-onderdelen mogen deelnemen. De ervaring leert dat het een intensief opleidingstraject is, opgevolgd door een inwerkperiode.

Bijlage 1: Historisch perspectief dossier handhaving arbeidsrelaties



Bijlage 2: Handhavingsmatrix arbeidsrelaties

Algemeen

In het Handhavingsplan arbeidsrelaties staat, zoals in het plan vermeld, het strategisch doel van de Belastingdienst centraal:

‘De Belastingdienst beoogt met ‘handhaving’ het gedrag van burgers en bedrijven zodanig te beïnvloeden dat zij structureel (fiscale) regels naleven (compliance). Dit moet zorgen voor de borging van de continuïteit van belastingopbrengsten.’

Om inzichtelijk te maken hoe de handhaving in de latere tranches van het handhavingsplan concreet vorm gaat krijgen, wordt in de huidige tranche (2023) van het handhavingsplan de zogenaamde handhavingsmatrix opgenomen. Deze matrix gebruiken we om inzicht te geven in welke van de mogelijke handhavingsinstrumenten worden ingezet in relatie tot de handhaving op arbeidsrelaties.

De conceptuele opzet van de matrix is afgestemd met UHB en de opzet is in lijn met de geformuleerde handhavingsregie, waarin 5 stappen zijn opgenomen (zie bijlage 3): De matrix ondersteunt de stappen 1 tot en met 3: ‘identificeren, analyseren en kiezen’. ‘Uitvoeren en evalueren’ zijn de opvolgende stappen.

We lichten de handhavingsmatrix onderstaand toe. De modelmatige weergave van de handhavingsmatrix is op de volgende pagina opgenomen.

Opzet handhavingsmatrix

Centraal in de matrix staat de geformuleerde strategie van de Belastingdienst: inzet van de instrumenten moet bijdragen aan compliant gedrag. In het linkerdeel van de matrix beschrijven we de zogenaamde goedpaden. We maken daarbij onderscheid in de compliance-elementen en richten ons op:

- opdrachtgevers
- opdrachtnemers

Ten opzichte van de geformuleerde goedpaden identificeren we de risico’s die het compliant gedrag van de opdrachtgevers en opdrachtnemers in de weg kunnen staan. Identificeren van risico’s is onderdeel van het ‘zicht krijgen op populatie en gedrag’ zoals beschreven in paragraaf 5.3.2.

We zetten vervolgens instrumenten in om de veronderstelde risico’s in voldoende mate te mitigeren. De opzet is de instrumenten zo in te zetten dat een aanvaardbaar laag restrisico overblijft. In lijn met het gepubliceerde handhavingsmodel maken we bij de inzet van instrumenten onderscheid in ‘Informereren en attenderen’, ‘Faciliteren en ondersteunen’ en ‘Corrigeren en stimuleren’. De concrete inzet van instrumenten is mede afhankelijk van de resultaten vanuit het ‘ontwikkelplan handhaving arbeidsrelaties’.

Concretisering van de matrix (zicht op concrete risico’s en de inzet van concrete instrumenten) krijgt vorm in de volgende tranches van het handhavingsplan.

Handhavingsmatrix arbeidsrelaties

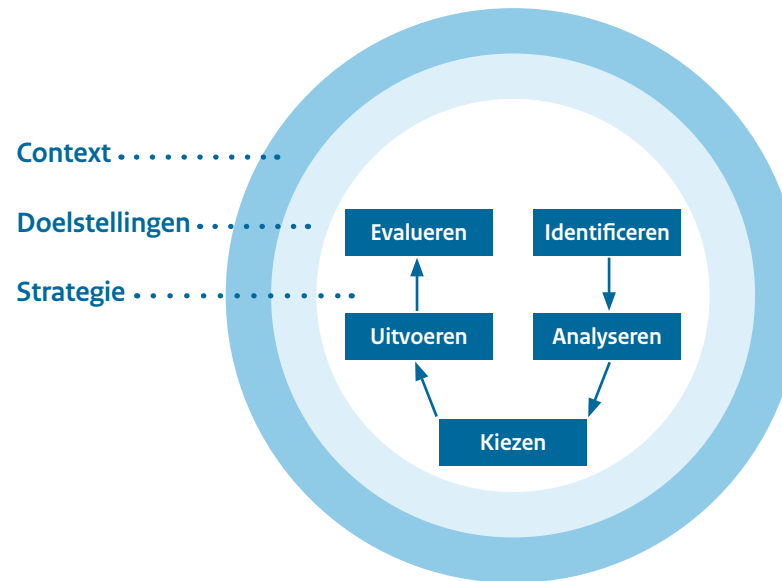
Uitgangspunt: Opdrachtgevers en opdrachtnemers zodanig beïnvloeden dat zij structureel de juiste duiding geven aan een arbeidsrelatie in het kader van uit te voeren werkzaamheden

Handhaving: De activiteiten die deze strategie ondersteunen en inzicht geven in een voldoende naleving daarvan

Opdrachtgevers Goedpad duiding arbeidsrelaties	Opdrachtnemers Goedpad duiding arbeidsrelaties	Risico's	Handhavingsactiviteiten		
			Dienstverlening	Voorkomen van fouten	Toezicht & Opsporing
Registreren					
Administratieverplichting <ul style="list-style-type: none"> De opdrachtgever herkent de verplichting tot administreren. De administratie bevat een volledige registratie van alle arbeidsrelaties (en alle verbonden transacties). De arbeidsrelaties (en transacties) worden volledig verwerkt. Registratie inhoudingsplichtige <ul style="list-style-type: none"> Als sprake is van een arbeidsrelatie in de vorm van werknemerschap (binnen dienstbetrekking), vindt registratie als inhoudingsplichtige plaats. Registratie als inhoudingsplichtige is op tijd en juist. 	Ondernemerschap <ul style="list-style-type: none"> Opdrachtnemer beoordeelt gevolgen ondernemerschap IH. Opdrachtnemer beoordeelt gevolgen ondernemerschap OB. De opdrachtnemer herkent de verplichting tot factureren en administreren (volledigheid transacties). Registratie ondernemer <ul style="list-style-type: none"> Ingeval van IH-ondernemerschap meldt de zzp'er dit als zodanig op de aangifte IH. Ingeval van OB-ondernemerschap meldt de zzp'er zich als OB-ondernemer. Melding/Registratie IH/OB-ondernemerschap is op tijd en juist. 	R...	H...	H...	H...
		R...	H...	H...	H...
		R...	H...	H...	H...
		R...	H...	H...	H...
Renseignering/Aangifte					
Renseigneringsverplichting (UBD) <ul style="list-style-type: none"> Renseignementen zijn op tijd. Renseignementen zijn volledig en juist. Renseignementen worden volledig en juist verwerkt ('vooringevulde aangifte IH'). Aangiften LH <ul style="list-style-type: none"> Aangiften LH zijn op tijd. Aangiften LH zijn volledig en juist. De verschuldigde betaling is juist en volledig bepaald. 	IH-ondernemerschap/ROW <ul style="list-style-type: none"> Aangiften IH zijn op tijd (WUO of ROW). Aangiften IH zijn volledig en juist. Ingeval van ROW worden de vooringevulde bedragen gecontroleerd. De verschuldigde betaling is juist en volledig bepaald. OB-ondernemerschap <ul style="list-style-type: none"> Aangiften OB zijn op tijd. Aangiften OB zijn volledig en juist. De verschuldigde betaling is juist en volledig bepaald. 	R...	H...	H...	H...
		R...	H...	H...	H...
		R...	H...	H...	H...
		R...	H...	H...	H...
Betalen					
Betalingen <ul style="list-style-type: none"> Betalingen op aangiften LH zijn op tijd. Betalingen op aangiften LH zijn volledig (sluiten met corresponderende aangifte). Betalingen worden volledig en juist verwerkt. 	Betalingen <ul style="list-style-type: none"> Betalingen op aangiften IH/OB zijn op tijd. Betalingen op aangiften IH/OB zijn volledig (sluiten met corresponderende aangifte). Betalingen worden volledig en juist verwerkt. 	R...	H...	H...	H...
		R...	H...	H...	H...

Bijlage 3: Handhavingsregie in 5 stappen

Binnen het cyclische proces van handhavingsregie worden 5 stappen onderscheiden die in deze leidraad nader worden toegelicht. De vaktechnische verdiepingen geven verdere invulling aan de stappen 2 en 5. Het zetten van de stappen van handhavingsregie is niet per se een sequentieel proces. De uitkomsten van de stappen kunnen elkaar over en weer beïnvloeden en bij het uitwerken van de stappen moet ook al zo goed mogelijk rekening worden gehouden met de uitwerking van de andere stappen. Dit komt het sterkst naar voren bij het uitwerken van evalueren.



1 Identificeren

Het inzicht krijgen in (gedragingen van) burgers en bedrijven en in de omgeving waarin zij opereren en het identificeren van relevante problematiek.

2 Analyseren

Het analyseren van de oorzaken van (niet) (kunnen of willen) naleven.

3 Kiezen

Het kiezen van handhavingsinstrumenten die aansluiten op de bereidheid en het vermogen van burgers en bedrijven om (fiscale) regels na te leven.

4 Uitvoeren

De daadwerkelijke uitvoering van handhavingsactiviteiten. De Belastingdienst neemt daarbij de relevante omstandigheden in ogenschouw en stuurt zonedig bij (responsief).

5 Evalueren

Het evalueren van de gekozen aanpak waarbij we onder andere kijken naar de effectiviteit en de efficiency van ons handelen.

Bijlage 4: Activiteiten in kader van versterken en verbeteren

De activiteiten in het kader van versterken en verbeteren zijn gekoppeld aan de activiteiten genoemd in de voortgangsbrief

Paragraaf	Activiteit	Verbijzondering	Omschrijving voortgangsbrief
4.2	Realiseer wat je belooft	Inzet medewerkers	Realiseer wat je belooft: Leververplichting toegekende capaciteit
4.3	Realiseer wat je belooft	Organisatie en besturing (governance)	Realiseer wat je belooft: Regie op brede dossier
4.4	Realiseer wat je belooft	Rapportage en bestuurlijke informatie	Realiseer wat je belooft: Completeren beeld verrichte activiteiten
4.5.2	Algemene en gerichte handhavingscommunicatie	Algemene informatie/voorlichting/communicatiekalender	Concretiseren handhavingscommunicatie: Uitdragen handhavingsconcept
4.5.3.1	Zicht op fiscaal urgente situaties	Risicomodule arbeidsrelaties	Zicht op fiscaal urgente situaties: Selecties
4.5.3.2	Steekproefposten	Thema onderdeel van steekproef ondernemingen MKB en GO	Steekproefposten
4.5.3.3	Zicht op fiscaal urgente situaties	Ad hoc opwerken signalen binnen de klantbehandeling	Zicht op fiscaal urgente situaties: Signalen (samenwerking partners)
4.5.4.1	Toezicht binnen	Beoordelen modelovereenkomsten	Social responsibility: Vooroverleg en modelovereenkomsten
4.5.4.2	Toezicht binnen	Individueel vooroverleg conform Besluit Fiscaal Bestuursrecht	Realiseer wat je belooft
4.5.4.3	Toezicht binnen	Beschikking verzekeringsplicht	Realiseer wat je belooft
4.5.5.2	Toezicht buiten	Bedrijfsbezoeken/ bedrijfsgesprekken	Realiseer wat je belooft
4.5.5.3	Toezicht buiten	Boekenonderzoeken	Realiseer wat je belooft
4.5.6	Concretiseren samenwerking partners	Opvolging geven aan samenwerking partners	Concretiseren samenwerking partners: Samenwerking in uitvoering
4.5.7	Handhaving algemeen	Algemene werkzaamheden klantbehandeling	Realiseer wat je belooft
4.5.8/1	Communicatie intern	Informeren medewerkers 'Waarom' (webinar)	Communicatie intern: Meenemen medewerkers in ontwikkelingen
4.5.8/2	Communicatie intern	Informeren medewerkers 'Wat' (medewerkersdag/roadshow)	Communicatie intern: Bieden wenkend perspectief
4.5.8/3	Communicatie intern	Informeren medewerkers 'Hoe' (Kennisdagen)	Communicatie intern: Meenemen medewerkers in ontwikkelingen
4.5.8/4	Communicatie intern	Periodiek informeren medewerkers (communicatiekalender intern)	Communicatie intern: Analyseren en adresseren emoties
4.5.8/5	Communicatie intern	Delen praktijkcases 'Wat kunnen we leren vanuit andere cases?'	Concretiseren handhavingscommunicatie: Delen good practises

Bijlage 5: Ontwikkelplan handhaving arbeidsrelaties

De activiteiten in het kader van het 'ontwikkelplan handhaving arbeidsrelaties' zijn gekoppeld aan de activiteiten genoemd in de voortgangsbrief

Paragraaf	Activiteit	Verbijzondering	Omschrijving voortgangsbrief
5.3.2/1	HAB Belastingdienst: zicht op populatie en gedrag	Analyse steekproefposten (zowel 'oud' als vanaf 2023)	Zicht op populatie: Inzicht op populatie en gedrag
5.3.2/2	HAB Belastingdienst: zicht op populatie en gedrag	Initiatieven inzicht in regel naleving door specifieke benadering	Zicht op populatie: Inzicht op populatie en gedrag
5.3.3	Social responsibility als driver	Doorontwikkeling vooroverleg en modelovereenkomsten	Social responsibility als driver: Vooroverleg en modelovereenkomsten
5.3.4.2	Doorontwikkeling aanwijzingen	Verbreding werking aanwijzingen	Doorontwikkeling aanwijzingen
5.3.4.3	Uitingen inzake duiding wettelijk kader	Publicatie aanwijzingen	Uitingen inzake duiding wettelijk kader: Publicatie aanwijzingen
5.3.5/1	Realiseer wat je belooft	Zicht op uitvoering en doorontwikkeling inhoud	Realiseer wat je belooft: Completeren beeld verrichte activiteiten
5.3.5/2	Realiseer wat je belooft	Zicht op ontwikkeling en integratie in dashboard	Realiseer wat je belooft: Completeren beeld verrichte activiteiten
5.3.6/1	Concretiseren handhavingscommunicatie	Communicatiekalender (uitdragen handhavingsconcept extern)	Concretiseren handhavingscommunicatie: Uitdragen handhavingsconcept
5.3.6/2	Concretiseren handhavingscommunicatie	Concretiseren extern stakeholdermanagement	Communicatie extern: Stakeholdermanagement (managen verwachtingen)
5.3.6/3	Concretiseren handhavingscommunicatie	Ontwikkeling gerichte handhavingscommunicatie	Concretiseren handhavingscommunicatie: Uitdragen handhavingsconcept
5.3.6/4	Concretiseren handhavingscommunicatie	Webinars inzake uitleg jurisprudentie	Actieve communicatie: Uitleg middels webinars recente jurisprudentie
5.3.6/5	Concretiseren handhavingscommunicatie	Expertsessie fiscaal dienstverleners	Actieve communicatie: Kennissessies FD's
5.3.6/6	Concretiseren handhavingscommunicatie	Ontwikkeling game/app	Uitingen inzake duiding wettelijk kader: Game/app
5.3.7/1	Zicht op fiscaal urgente situaties	Detectie en selectie op basis van eigen gegevens	Zicht op fiscaal urgente situaties: Selecties (objectieve criteria)
5.3.7/2	Zicht op fiscaal urgente situaties	Detectie en selectie op basis van gegevens samenwerking	Zicht op fiscaal urgente situaties: Signalen (samenwerking partners)

Paragraaf	Activiteit	Verbijzondering	Omschrijving voortgangsbrief
5.3.8	Concretiseren samenwerking partners	Samenwerking met partners	Concretiseren samenwerking partners: Samenwerking in uitvoering (gegeven de rollen)
5.3.9	Samenloop andere programma's/initiatieven	Afhankelijkheden/samenloop identificeren	
5.3.10	Handhaving algemeen	Evalueren	
5.4.1/1	Zicht op populatie; Doorwerking richting IH/OB	Scenario's mogelijkheden	Zicht op populatie: Inzicht op populatie en gedrag
5.4.1/2	Zicht op populatie; Doorwerking richting IH/OB	Beleid opdrachtnemers (moratorium)	Zicht op populatie: Inzicht op populatie en gedrag
5.4.1/3	Zicht op populatie; Doorwerking richting IH/OB	Beleid informeren betrokken partijen arbeidsrelaties	Zicht op populatie: Inzicht op populatie en gedrag
5.4.2/1	Samenwerking met de markt	Het nemen van eigen verantwoordelijkheid ('social responsibility')	Werken aan beheersing: Realistische verdeling van verantwoordelijkheden markt - Belastingdienst
5.4.2/2	Samenwerking met de markt	Ondersteunen verantwoordelijkheid vanuit de betrokken ministeries	Social responsibility als driver: Gezamenlijk beroep op eigen verantwoordelijkheid (SZW/FIN/EZK)
5.4.2/3	Samenwerking met de markt	Sectorgerichte benadering	Social responsibility als driver: Vooroverleg en modelovereenkomsten
5.4.2/4	Samenwerking met de markt	Werken aan beheersing	Werken aan beheersing: Gebruikmaken van ontwikkelingen in de markt
5.4.2/5	Samenwerking met de markt	Betrokkenheid van specialisten (waaronder FD's)	Werken aan beheersing: Gebruikmaken van ontwikkelingen in de markt
5.4.2/6	Samenwerking met de markt	Vormen van zelfregulering (inclusief keurmerk)	Werken aan beheersing: Gebruikmaken van ontwikkelingen in de markt
5.4.2/7	Samenwerking met de markt	De rol van de rijksoverheid als belangrijke opdrachtgever	Social responsibility als driver: De Rijksoverheid als opdrachtgever actief aan de slag
5.4.2/8	Samenwerking met de markt	Mogelijkheden tot 'voorspelbaarheid in de handhaving'	Werken aan beheersing: Voorspelbaarheid in onze handhaving
5.5	Handhaving algemeen	Opleiding/werving LH	

Colofon

Datum	24 maart 2023
Versie	1.0
Status	Definitief
Opdrachtgever	Directieoverleg Arbeidsrelaties
Opdrachtnemer	Programma handhaving arbeidsrelaties
Auteur(s)	Programmateam handhaving arbeidsrelaties
Contactpersoon	John Piepers (programmamanager handhaving arbeidsrelaties)

Versiebeheer

Versie	Datum	Status	Auteur	Toelichting
0.1	5 december 2022	concept	K. de Vries, J.M.J. Piepers	Eerste opzet
0.2	9 december 2022	concept	K. de Vries, J.M.J. Piepers	Aanvulling
0.3	16 december 2022	concept	K. de Vries, J.M.J. Piepers	Afstemming stuurgroep zzp
0.4	27 januari 2023	concept	K. de Vries, J.M.J. Piepers	Afstemming stuurgroep zzp
0.5	31 januari 2023	concept	Programmateam	Afstemming organisatie
0.6	9 februari 2023	concept	Programmateam	Afstemming organisatie
0.7	3 maart 2023	concept	Programmateam	Afstemming organisatie
0.9	6 maart 2023	concept	Programmateam	Basis besluitvorming
0.99	20 maart 2023	concept	Programmateam	Besluitvorming
1.0	24 maart 2023	definitief	Programmateam	Instemming van alle betrokken directies