

Aan:
De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes

Amsterdam, november 2016

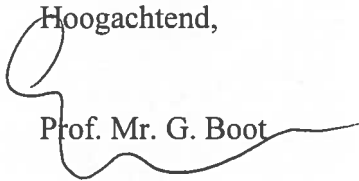
Betreft: Commissie (Model)overeenkomsten in het kader van de Wet DBA

Geachte heer Wiebes,

Bij besluit van 7 april 2016 (DGB/2016/1378) is de Commissie (Model)overeenkomsten in het kader van de Wet DBA (verder: de Commissie) ingesteld. De Commissie heeft tot taak onderzoek te verrichten naar de juistheid van door de belastingdienst beoordeelde (model)overeenkomsten en de Commissie kan naar aanleiding van de bevingen en conclusies aanbevelingen doen.

Hierbij bied ik u, namens de Commissie, het Eindrapport met bijlagen aan.

Hoogachtend,



Prof. Mr. G. Boot

Bijlagen:
Eindrapport
Bijlagen 1 en 2

COMMISSIE (MODEL)OVEREENKOMSTEN

EINDRAPPORT

November 2016

prof. mr. G. Boot
mr. R.A.A. Duk
mr. dr. L. van den Berg
mr. L.J. Verhoeven
M.E. Slot

Inhoudsopgave:

Samenvatting	pag. 3
Hoofdstuk I Inleiding	pag. 7
Hoofdstuk II Voorgeschiedenis	pag. 10
Hoofdstuk III Wet Deregulering Beoordeling Arbeidsrelaties (DBA)	pag. 14
Hoofdstuk IV Randvoorwaarden	pag. 17
Hoofdstuk V De beoordeelde overeenkomsten	pag. 18
Hoofdstuk VI Aanbevelingen	pag. 30

Samenvatting

De Commissie heeft de opdracht gekregen te onderzoeken of de Belastingdienst de Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties (WDBA) op juiste wijze heeft toegepast en de Commissie is in de gelegenheid gesteld om met aanbevelingen te komen.

De WDBA heeft de Belastingdienst voor een lastige opgave gesteld. Opdrachtgevers moesten voldoende zekerheid krijgen of ze voor zzp'ers loonheffingen (= loonbelasting, premie volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet) moesten toepassen. Schijnzelfstandigheid moest kunnen worden aangepakt. Het systeem moest weinig administratieve rompslomp voor bedrijven opleveren, maar moest voor de Belastingdienst uitvoerbaar en goed te handhaven zijn.

De wet en daarmee deze uitgangspunten hebben een lange historie. De werknemersverzekeringen (WW, ZW, WIA) en de Zorgverzekeringswet zijn verplicht. Anders zouden de mensen met een goede gezondheid, of met een betere opleiding, in de verleiding kunnen komen zich niet te verzekeren, en zouden in de verzekering dus vooral mensen met een slechtere gezondheid en/of arbeidsmarktpositie, en dus tegen een hogere premie, terechtkomen. De solidariteitsgedachte verzet zich daartegen. Aan de andere kant zijn er altijd zelfstandigen geweest, zoals kruideniers of tuinders, die niet onder de verzekering vielen. Sinds enige tijd geven veel mensen te kennen als zelfstandige, als zzp'er, te willen werken. Juridisch hangt de vraag of sprake is van 'echt zzp'erschap' grotendeels af van de vraag af of het contract niet kwalificeert als een arbeidsovereenkomst. De huidige wetgeving kent ook het begrip fictieve dienstbetrekking. Personen met een fictieve dienstbetrekking hebben geen arbeidsovereenkomst, maar zijn vaak economisch afhankelijk van de opdrachtgever. Als sprake is van een arbeidsovereenkomst of fictieve dienstbetrekking moeten loonheffingen worden ingehouden en betaald.

Of iets een arbeidsovereenkomst is of niet, is niet altijd eenvoudig vast te stellen. Volgens de Hoge Raad moet dat beoordeeld worden naar alle omstandigheden van het geval. Bij de beoordeling kunnen de op schrift gestelde juridische duiding van het contract en de contractvoorwaarden een rol van betekenis spelen. Daarnaast kunnen de maatschappelijke positie van partijen (onderhandelingsvrijheid over contractvoorwaarden, de vraag of sprake is van een reeds bestaande of 'ter verkrijging van de opdracht' opgerichte onderneming), alsmede de aard, duur en omvang van de werkzaamheden en de mate van organisatorische inbedding factoren van betekenis zijn. Ten slotte kan ook de wijze waarop aan de overeenkomst uitvoering is gegeven gewicht in de schaal leggen. Achteraf kan je pas zien hoe er feitelijk is gewerkt.

In de WDBA wordt aan de hand van een toetsing vooraf van (uitsluitend) de schriftelijke overeenkomsten zekerheid gegeven.

De Commissie concludeert dat deze wijze van toetsing moeilijk te verenigen is met het door de Hoge Raad geformuleerde uitgangspunt, dat alle omstandigheden van het geval moeten worden beoordeeld.

Voorafgaand aan het door de Eerste Kamer aanvaarden van de WDBA, waren enkele algemene modelovereenkomsten ontwikkeld. Dat gebeurde in samenspraak tussen sociale partners en de Belastingdienst. Die algemene modellen zijn heel globaal. In één model wordt

(slechts) het werkgeversgezag uitgesloten, in een ander model staat dat de zzp'er zich vrij mag laten vervangen. Nadien zijn door belangenorganisaties modellen ontwikkeld voor specifieke branches. Daarin staan al meer bepalingen, maar nog steeds blijven de modellen vrij algemeen. Er staat bijvoorbeeld meestal niets in over de omvang van het contract en de duur van het contract. Zowel de algemene als de branche-modellen wijken daarmee sterk af van de manier waarop de (civiele of belasting) rechter (achteraf) zou beoordelen of iets een arbeidsovereenkomst is of niet. In de – holistische – weging van bovengenoemde feiten en omstandigheden ten aanzien van de vraag of sprake is van een arbeidsovereenkomst, dan wel van een contract dat is aangegaan met een zelfstandig ondernemer is een belangrijke rol weggelegd voor de vaststelling en waardering van alle pro- en contra-indicerende feiten en omstandigheden van 'zelfstandig ondernemerschap'. De Belastingdienst lijkt daarentegen uit te gaan van een meer binaire benadering van de arbeidsovereenkomst.

Bij de beoordeling van de individuele overeenkomsten die de Belastingdienst voorgelegd heeft gekregen is meestal meer specifieke informatie voorhanden. Dit leidt tot een indringendere beoordeling door de Belastingdienst, waarbij meer concrete feiten en omstandigheden worden meegenomen. Er wordt, daar waar die informatie voorhanden is, bijvoorbeeld gekeken naar de duur en omvang van het contract en of het aannemelijk is dat de zzp'er zijn werkzaamheden echt zelfstandig kan uitvoeren of zich vrij mag laten vervangen.

De wijze waarop de Belastingdienst de branche-overeenkomsten en de individuele overeenkomsten beoordeelt is in een enkel geval echt onjuist. In nogal wat gevallen valt de uitkomst van de belastingdienst te billijken, hoewel op grond van de beperkte hoeveelheid aanwezige gegevens een andere uitkomst ook denkbaar was geweest. De overige oordelen van de Belastingdienst acht de commissie juist. Het groot aantal afwijzingen van individuele contracten is in zoverre te begrijpen dat het in veel gevallen heel moeilijk is vooraf zekerheid te kunnen geven dat iets achteraf geen (fictieve) dienstbetrekking zal blijken te zijn.

De wijze waarop de Belastingdienst de individuele overeenkomsten beoordeelt sluit dus in grote lijnen beter aan bij de manier waarop de rechter die overeenkomsten zou beoordelen dan bij het tot stand brengen van de algemene modellen is gebeurd. Tegelijkertijd ontstaan daardoor twee problemen. In de eerste plaats betekent het dat de individuele contracten per saldo strenger worden beoordeeld dan de algemene modelovereenkomsten. In de tweede plaats betekent de strengere individuele toetsing, dat de overeenkomsten in maar weinig gevallen (ongeveer 23%) worden goedgekeurd. In die andere gevallen wordt dus niet vooraf vrijwaring gegeven voor het niet hoeven inhouden en betalen van loonheffingen.

De WDBA kent een andere moeilijkheid, en dat betreft de toetsing achteraf. Als wordt gewerkt met toepassing van een goedgekeurd model, dan hoeven geen loonheffingen te worden ingehouden en betaald, tenzij in de praktijk niet conform het contract wordt gewerkt. De vraag is hoe soepel of streng die toetsing achteraf moet plaatsvinden. Vooral in de algemene modellen zijn de kernbepalingen (geen werkgeversgezag, mogelijkheid van vrije vervanging) 'vage' bepalingen. Dat kan voor de opdrachtgevers en de zzp'ers onzekerheid geven: zal niet straks achteraf door de Belastingdienst worden gesteld dat wél sprake was van werkgeversgezag, en leidt dat dan tot naheffingen en boetes? Tegelijkertijd is het onzeker of de Belastingdienst er in zal slagen om aan te tonen dat níét volgens het model is gewerkt. Of de handhavingsmogelijkheden door de Belastingdienst bij de branche-overeenkomsten of

goedgekeurde individuele overeenkomsten ruimer zijn of minder ruim dan bij de algemene overeenkomsten, is daarom niet duidelijk.

Dat er onzekerheid bestaat over de gevolgen van de WDBA is om deze redenen te begrijpen. Tegelijkertijd is van belang te beseffen dat deze onzekerheid vóór 2005 (toen het VAR-systeem werd ingevoerd) nog veel groter was, en dat het VAR-systeem (van 2005 tot 1 mei 2016), gelet op het grote aantal van afgegeven VAR-wuo-verklaringen, er in de praktijk toe leidde dat werkenden zich aan de verplichte werknemersverzekeringen konden onttrekken, ook in situaties waarbij duidelijk sprake was van een arbeidsovereenkomst, en dat het voor de Belastingdienst in de praktijk niet mogelijk was daar tegen op te treden.

De Commissie vindt het niet nodig om het systeem van de modelovereenkomsten los te laten. Wel dient een nadere invulling van dat systeem te komen: het moet helderder worden wanneer en op basis van welke criteria overeenkomsten vooraf zullen worden goedgekeurd en achteraf zullen worden getoetst. De wet dient immers een evenwicht te bieden tussen de behoefte aan zekerheid, het kunnen bestrijden van schijnzelfstandigheid en daarmee oneerlijke concurrentie, en de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van de regeling. Hoe precies de verhouding komt te liggen tussen de beoordeling vooraf en de toets achteraf en de daarbij gepaard gaande (on)zekerheid, is een beleidskeuze, waar de Commissie niet in treedt. De Commissie doet wel suggesties van criteria die bij de toetsing vooraf en achteraf toegepast zouden kunnen worden. Deze criteria behoeven nog uitwerking maar de Commissie stelt de volgende voor:

- Wanneer maar heel kort (gemiddeld minder dan 5 uren per week, maar nooit meer dan 12 uur in een enkele week) wordt gewerkt, dan moet het mogelijk zijn bindend overeen te komen dat geen loonheffingen hoeven worden ingehouden en betaald.
- Er komt een korte lijst van indicatoren die richting wél-dienstbetrekking en die richting niet-dienstbetrekking wijzen. Zo wijst een beloning duidelijk hoger dan een marktconform tarief (dan wel hoger dan een in euro's vastgesteld tarief) op een onafhankelijke marktpositie, wat grond vormt om de door partijen gemaakte keuze (wij willen wel/geen dienstbetrekking) te respecteren. Zo'n hogere beloning vormt dus een indicatie van geen-dienstbetrekking. Andersom wijst ook een beloning lager dan het marktconform tarief op de aanwezigheid van een dienstbetrekking. De lange duur van een contract (langer dan een nog nader vast te stellen aantal maanden, bijvoorbeeld zes maanden) vormt een indicatie van wel-dienstbetrekking. Een organisatorische inbedding en het verrichten van werkzaamheden die horen tot de core business van een bedrijf vormt ook een indicatie van een dienstbetrekking.
- Als de indicatoren wijzen richting geen-dienstbetrekking dan kan gebruik worden gemaakt van de (model-)overeenkomsten. In geval van fraude of indien evident is dat niet conform het (model-)contract wordt gewerkt en/of de bovengenoemde indicatoren wijzen op een dienstbetrekking, is naheffing met terugwerkende kracht mogelijk. Als de Belastingdienst achteraf oordeelt dat, op grond van andere omstandigheden, toch sprake is van een dienstbetrekking, dan leidt dit niet tot naheffing (met terugwerkende kracht), maar (slechts en hooguit) tot een wijziging voor de toekomst. Ook kunnen partijen hun gedrag aanpassen, zodat die bijzondere contra-indicerende omstandigheden worden vermeden.

Voor bovenstaande nadere invulling is geen wetswijziging nodig. Het systeem van de WDBA houdt in dat het werken op grond van en in overeenstemming met goedgekeurde modellen de gerechtvaardigde verwachting geeft dat de Belastingdienst niet tot naheffing zal overgaan, dan wel een situatie voor de toekomst zal blijven accepteren. Dat systeem kan worden gehandhaafd, waarbij er een korte lijst van criteria komt op grond waarvan vooraf kan worden vastgesteld of van een algemeen model gebruik kan worden gemaakt dan wel of een individuele overeenkomst zal worden goedgekeurd, alsook op basis waarvan achteraf getoetst zal worden.

Aparte aandacht verdienen de zogenaamde fictieve dienstbetrekkingen. In enkele van die gevallen (gelijkgestelden, thuiswerkers, artiesten) is het mogelijk er voor te kiezen niet onder de loonheffingen te vallen (opting out). Voor andere gevallen van fictieve dienstbetrekkingen (waaronder aanneming van werk en tussenkomt) bestaat die opting-out mogelijkheid niet. Voor personen die door tussenkomst werkzaam zijn en de aannemers van werk moet eerst getoetst worden of zij buiten (een echte) dienstbetrekking werken. Zo ja, dan moet nog getoetst worden of zij ook buiten de fictieve dienstbetrekking vallen. Dat is zo wanneer zij de arbeid verrichten in de uitoefening van een bedrijf of in de zelfstandige uitoefening van een beroep ('als zelfstandige'). In de op deze arbeidsrelaties toegespitste (model) overeenkomsten zijn specifieke voorwaarden opgenomen ter ondersteuning van de aanwezigheid van het zelfstandig ondernemerschap. De Commissie constateert dat de Belastingdienst in deze gevallen een vrij 'lichte ondernemerstoets' hanteert.

Toch is er een algemeen verschil in beoordeling tussen de arbeidsrelaties waarvoor een opting out mogelijkheid geldt (louter een toets aan het begrip dienstbetrekking) en voor de gevallen waarin dat niet geldt. Dit vooral uit de regelgeving voortvloeiende verschil kan mede worden verklaard door de omstandigheid, dat de Belastingdienst een nogal binaire benadering van de arbeidsovereenkomst hanteert. Hierdoor spelen eventuele indicaties voor het ondernemerschap die niet direct in verband kunnen worden gebracht met de traditionele uitleg van de elementen van de arbeidsovereenkomst, geen (belangrijke) rol in de beoordeling van de contracten met opting-out mogelijkheid. De inachtneming van de door de Commissie gedane aanbevelingen zal er toe leiden dat dit verschil in beoordeling zal worden verkleind.

I. Inleiding

De Commissie heeft tot taak: “onderzoek te verrichten naar de juistheid van door de Belastingdienst beoordeelde (model)overeenkomsten. De Commissie toetst de door haar te beoordelen (model)overeenkomsten aan het huidige wettelijk kader. Naar aanleiding van de bevindingen en conclusies kan de Commissie aanbevelingen doen¹.”.

Teneinde iets zinnigs te kunnen zeggen over de (model)overeenkomsten en de wijze waarop de Belastingdienst die toetst, moet aandacht worden besteed aan de voorgeschiedenis van de Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties (WDBA). Daarom wordt in hoofdstuk II eerst die voorgeschiedenis geschetst. Onderdeel daarvan is het – vervangen – voorstel van de Wet invoering Beschikking geen loonheffing (WVBGL). Na de voorgeschiedenis worden in hoofdstuk III de kenmerken van de WDBA benoemd. Uit deze voorgeschiedenis blijkt waaraan in zijn algemeenheid een systeem tot het wel of niet moeten inhouden en betalen van loonheffingen dient te voldoen (hoofdstuk IV). In hoofdstuk V wordt allereerst (V-1) het civielrechtelijke kader beschreven op grond waarvan een overeenkomst wel of niet als arbeidsovereenkomst wordt bestempeld en in V-2 dat van de fictieve dienstbetrekking. In de paragrafen V-3, V-4 en V-5 wordt in algemene zin stil gestaan bij de drie soorten van overeenkomsten die door de Belastingdienst zijn beoordeeld, te weten de algemene overeenkomsten, de branche-overeenkomsten en de individuele overeenkomsten. V-6 Bevat een beoordeling van de door de Belastingdienst gegeven toetsing van overeenkomsten. V-7 Beschrijft in algemene zin de beoordeling die achteraf plaatsvindt, en welke gevolgen dat voor een afgegeven vrijwaring (goedgekeurde overeenkomst) heeft. In V-8 wordt een conclusie getrokken over de door de Belastingdienst genomen beslissingen aangaande het wel of niet goedkeuren van aan de dienst voorgelegde overeenkomsten. Hoofdstuk VI bevat aanbevelingen.

De WDBA heeft betrekking op de vraag op welke wijze ‘werkgevers’ (niet in de juridische zin van art. 7:610 BW, maar in de zin van: werkverschaffers) zekerheid (vooraf) kunnen krijgen over de verplichting loonheffingen te betalen over de aan hun ‘werknemers’ (idem: de werkenden) uit te betalen vergoedingen. Het gaat bij de loonheffingen om de loonbelasting/premie volksverzekeringen, de premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet.

Op grond van de Wet op de loonbelasting 1964 (verder: de Wet LB), de Wet financiering sociale verzekeringen (verder: de Wfsv) en de Zorgverzekeringswet bestaat die verplichting ten aanzien van degenen met een privaatrechtelijke, een publiekrechtelijke, een fictieve dienstbetrekking en op grond van de gageregel. Een privaatrechtelijke dienstbetrekking in de zin van deze wetten komt vrijwel overeen met het hebben van een arbeidsovereenkomst in de zin van het burgerlijk recht. Onder de fictieve dienstbetrekking vallen allerlei arbeidsverhoudingen die geen ‘echte’ dienstbetrekking zijn, maar bij wet zijn aangewezen als arbeidsrelaties die onder de loonheffingen vallen. Van belang zijn onder meer die van de gelijkgestelde (iemand die doorgaans buiten onderneming werkt op twee dagen per week voor ten minste 40% van het minimumloon), de thuiswerker, de artiest, de aannemer van werk en degene die op basis van tussenkomst werkt (dat wil zeggen: degene die betaald door de ene partij ten behoeve van een andere partij werkzaamheden verricht).

De bij een werknemer in te houden loonbelasting/premie volksverzekeringen is een voorheffing op diens inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen. De voorheffing wordt bij de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen verrekend. Indien iemand geen (fictieve) dienstbetrekking heeft, worden de vergoedingen voor het werk alleen met

¹ Instellingsbesluit, Stcrt. 2016, 19031.

inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen getroffen met daarbij de bijdrage Zvw op aanslag. Dit gebeurt dan voor de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen ook volgens het schijventarief van box 1, maar op basis van een ander regime (winst of resultaat, vaak met kostenaf trek en andere vrijstellingen). Het verschil tussen de verschuldigdheid van loonbelasting en inkomstenbelasting is voor de werkende daarmee niet een alles-of-niks situatie, maar richt zich vooral op het moment van betaling en wie dat moet doen. Bij de loonbelasting/premie volksverzekeringen moet de werkgever die op het loon inhouden en op aangifte afdragen. Dan zijn de premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet werkgeverslasten, eveneens op aangifte af te dragen. Voor zover hier van belang zien de sociale verzekeringspremies (verder, samen met de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet, ook premies) op de werknemersverzekeringen WW, ZW en WIA. Indien sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking moet de 'werkgever' over het uitbetaalde loon premies afdragen.² Het verzekerd-zijn geeft de 'werknemer' aanspraak op een WW-, een ZW- of een WIA-uitkering indien aan de in die wetten gestelde voorwaarden wordt voldaan. Als iemand géén (fictieve) dienstbetrekking heeft hoeven die premies niet te worden ingehouden en afgedragen. In dat geval moet iemand die voor zijn inkomen uit werk alleen onder de inkomstenbelasting valt, de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet zelf betalen, volgens een lager tarief. Vanuit een kostenperspectief betekent het hebben van een (fictief) dienstverband dat verplicht premies moeten worden afgedragen en dat daar voor de 'werknemer' rechten tegenover staan. Indien geen sprake is van een (fictief) dienstverband worden die kosten uitgespaard en worden die rechten niet opgebouwd. Afhankelijk van de "markt" zal de niet-verzekerde 'werkende', indien deze daarvoor voldoende onderhandelingspositie heeft, proberen daar in zijn tarief compensatie voor te vinden. Dat geldt uiteraard ook voor het ontbreken van een werknemerspensioenregeling. Vanuit de solidariteitsgedachte zijn de werknemersverzekeringen van oudsher (relatief beperkte uitzonderingen daargelaten) verplichte verzekeringen. Dat is gedaan om te voorkomen dat degenen die inschatten een laag (werkloosheids- of ziekte) risico te lopen zich niet verzekeren (en daarmee de premies uitsparen), hetgeen betekent dat degenen die wel verzekerd zijn, naar verwachting een groter risico lopen, hetgeen op den duur tot premieverhoging noopt, wat weer voor anderen (met ook een verwacht laag risico) aanleiding kan geven uit de verzekering te stappen.³ Tot zover de LB- en premie-consequenties bij een (fictieve) dienstbetrekking.

De WDBA gaat over het begrip (fictieve) dienstbetrekking. Het begrip echte dienstbetrekking voor de loonheffingen sluit zoals gezegd nauw aan bij het BW.⁴

Wanneer iemand civielrechtelijk een arbeidsovereenkomst heeft in de zin van art. 7:610 Burgerlijk Wetboek (BW) geeft dat tal van rechten (onder andere op doorbetaalde vakantie,

² Sinds 2013 zijn de premies voor de werknemersverzekeringen geheel door werkgevers verschuldigd, afgezien van de mogelijkheid 50% van de WGA-premie op de werknemers te verhalen (Stb. 2011, 288). Dat is niet altijd zo geweest: voorheen werd op het brutoloon van werknemers ook een werknemersdeel voor sociale zekerheidspremies ingehouden.

³ Zoals hierna aan de orde zal komen ziet het verplicht karakter van deze verzekeringen niet alleen op de solidariteitsgedachte, maar – aan werknemerszijde – ook op het beschermen tegen de onderschatting van risico's en het voorkomen van druk op de arbeidsverhouding om buiten de werknemersverzekeringen te opereren en – aan werkgeverszijde – op het voorkomen van oneerlijke concurrentie).

⁴ Zie onder meer HR 6 december 2002, nr. 36905, ECLI:NL:HR:2002:AE4473 (het is inderdaad zo dat de fiscale wetgever voor het begrip dienstbetrekking niet een eigen fiscaalrechtelijk begrip heeft willen formuleren, maar heeft willen aansluiten bij het civielrechtelijk begrip dienstbetrekking, te weten de arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht; maar bij een civielrechtelijk nietige dienstbetrekking in illegale coffeeshop viel het loon toch onder de Wet LB 1964).

op vakantietoeslag, op doorbetaling bij ziekte, op ontslagbescherming, op ontslagvergoedingen en op bescherming tegen arbeidsongevallen) en plichten (namelijk om opdrachten van de werkgever uit te voeren en zich daarbij als goed werknemer te gedragen). De vraag naar de mate van bescherming van werknemers, en daarmee naar de lasten die op werkgevers drukken, is onderwerp van debat. Er wordt wel gesteld dat de zwaarte van de op werkgevers rustende lasten voor werkgevers aanleiding is om te zien naar vormen van flexibele arbeidscontracten, hetzij als arbeidsovereenkomst (maar dan in flexibele vorm, zoals tijdelijke contracten, uitzendcontracten of payrolling), hetzij door géén arbeidsovereenkomst te willen sluiten (maar bijvoorbeeld een opdrachtovereenkomst).

In de WDBA is ook de regeling met betrekking tot de fictieve dienstbetrekking gewijzigd. Daar waar het gaat om de gelijkgestelden, thuiswerkers en de artiesten kan de fictieve dienstbetrekking contractueel worden uitgesloten, en wordt voor die categorie een 'opting out' mogelijk gemaakt. Voor de andere relevante fictieve dienstbetrekkingen (in de praktijk zijn met name van belang de regeling omtrent de aannemer van werk, en die omtrent degenen die door tussenkomst werkzaam zijn) is die opting-out mogelijkheid niet gecreëerd. Deze keuze kan in verband worden gebracht met de behoefte schijnzelfstandigheid in onder meer de bouw en in gevallen van tussenkomst door intermediairs te kunnen bestrijden.

II. Voorgeschiedenis

II-1 Vóór 2005

Tot omstreeks 2002 werd door het bedrijfsleven als groot probleem ervaren dat als opdrachtovereenkomsten werden aangegaan en er (te goeder trouw) een beloning werd uitbetaald zonder inhouding/betaling van LB en premies, er door Belastingdienst en/of UWV achteraf toch werd geoordeeld dat de relatie LB- en premieplichtig was. Het probleem werd als zeer belangrijk ervaren vanwege het financiële risico bij een toetsing achteraf (naheffing bij de opdrachtgever, met eventueel boetes) waarbij het toetsingskader onduidelijk was en een bindende uitspraak vooraf niet van de van de Belastingdienst verkregen kon worden.⁵

Met de invoering van de artikelen 3.156 en 3.157 van de Wet IB 2001 werd de verklaring arbeidsrelatie (VAR) geïntroduceerd. De afgegeven VAR beoogde opdrachtgevers vooraf meer duidelijkheid te geven over de aard van de arbeidsrelatie en de inhoudingsplicht. Aanvankelijk bood de gebruikmaking van de VAR uitsluitend de zekerheid dat geen sprake zou zijn van een fictieve dienstbetrekking. Dit bracht mee dat wanneer achteraf werd vastgesteld dat de werkende met een VAR (toch) werkzaam was op privaatrechtelijke dienstbetrekking, er verzekerings- en premieplicht voor de werknemersverzekeringen bestond.

Nog steeds werd als probleem ervaren dat door de Belastingdienst en UWV achteraf anders geoordeeld kon worden en het toetsingskader onduidelijk was. Dat betekende dat werkverschaffers terughoudend waren zzp'ers in te schakelen, hetgeen de economie en arbeidsmarkt niet ten goede kwam.⁶ Dit leidde tot de Wet Uitbreiding rechtsgevolgen VAR-verklaring in 2005 die meebracht dat de gebruikmaking van de VAR leidde tot het ontbreken van inhoudingsplicht.

II-2 VAR-systeem

Deze wet kende een aantal bijzonderheden:

- De zzp'er kon vooraf een VAR-verklaring aanvragen. Op basis van verstrekte informatie werd een VAR-wuo, VAR-dga, VAR-row of VAR-loon afgegeven. Een VAR-wuo betekende dat betrokkene als ondernemer (in de zin van de inkomstenbelasting, met de daarbij behorende faciliteiten) werd beschouwd, alsmede dat voor de arbeidsrelaties die vielen onder de in de VAR genoemde werkzaamheden en voor het betreffende tijdvak geen loonheffingen behoeften te worden ingehouden en betaald. Hetzelfde gold bij de VAR-dga.
- Op het moment dat de opdrachtnemer de VAR-wuo of VAR-dga aan zijn opdrachtgever overlegde, was die opdrachtgever niet inhoudingsplichtig voor de loonheffing (artikel 6a van de Wet LB 1964), mits de omschrijving op de VAR klopte

⁵ UWV was hier ruimer in. In sommige branches werd al gewerkt met modelovereenkomsten, en werden zelfstandigheidsverklaringen afgegeven, o.a. in de bouw (SFB) en de audiovisuele sector (OVAV-verklaringen). Die waren onder het voorbehoud van het conform-werken.

⁶ Brief Staatssecretaris Weekers van 17 september 2012 (31 311, nr. 91). Opdrachtgevers waren terughoudend met het inschakelen van zzp'ers uit vrees dat de belastingdienst de arbeidsrelatie achteraf niet als ondernemerschap zou aanduiden. Raad van State 34036, nr. 4: reden Uitbreiding VAR: werk voor zzp'ers te bevorderen.

met het werk dat werd gedaan en aan enkele administratieve voorwaarden werd voldaan. Voor de werknemersverzekeringen werd de arbeidsverhouding dan niet als dienstbetrekking aangemerkt.⁷

- De VAR werd 'in abstracto' afgegeven, dus voordat een specifieke arbeidsrelatie bekend was.
- In de systematiek van de Wet IB 2001 kan loon uit dienstbetrekking onderdeel uitmaken van de winst uit onderneming. In een dergelijke situatie gold de VAR-wuo ook voor die dienstbetrekking⁸.
- De VAR-wuo was bij de werknemersverzekeringen als zodanig evenwichtig: geen premies en geen uitkeringsrechten. Doordat het makkelijk was uit het systeem van verplichte verzekeringen te stappen vond wel een uitholling van de solidariteitsgedachte plaats.
- Indien de Belastingdienst achteraf van oordeel was dat de feitelijke omstandigheden anders waren dan de omstandigheden in de aanvraag van de VAR, werd betrokkene niet als ondernemer voor de inkomstenbelasting beschouwd. De al genoten ondernemersfaciliteiten werden teruggedraaid. Naheffing (voor niet afgedragen LB en premies) kon bij de opdrachtgever plaatsvinden als niet aan de voorwaarden van artikel 6a van de Wet LB 1964 was voldaan. In de praktijk bleek dat niet mogelijk te zijn.⁹
- Bij onterecht afgegeven VAR-wuo's kon in de praktijk de opdrachtgever dus niet worden aangesproken; de opdrachtnemer wel wat de ondernemersfaciliteiten betreft. Dat betekende een ongelijke en onbillijke verdeling van verantwoordelijkheden. Er kan ook worden gesteld dat de VAR-wuo de opdrachtgever volledige zekerheid gaf, maar de opdrachtnemer een beperkte (of zelfs: schijn-)zekerheid.¹⁰ Cijfers maken er melding van dat in een steekproef van 1.600 gevallen (deels aselekt, deels risicogericht) er in 10-20% tot een ander oordeel achteraf werd gekomen.¹¹ Indien dat percentage geldt voor alle VAR-wuo's (400.000) dan ging dat om heel veel gevallen.

II-3 Bezwaren VAR-systeem

Het VAR-systeem kende daarmee diverse bezwaren: (i) soms wensten opdrachtgevers uitsluitend te contracteren als de opdrachtnemer een VAR-wuo bezat, wat er toe leidde dat in die gevallen een VAR-wuo nodig was om aan het werk te komen en wat er daarmee toe leidde dat geen recht bestond op de werknemersverzekeringen, (ii) er was onvoldoende toezicht mogelijk bij de verstrekking van de VAR (iii), er was een gebrek aan balans in verantwoordelijkheden tussen opdrachtgever en opdrachtnemer en (iv) de – deels in het systeem ingebakken - onmogelijkheid om richting opdrachtgever te handhaven.¹² Zwaar woog het oneigenlijke gebruik van VAR, de mogelijkheid oneerlijke concurrentie te plegen, door zzp'ers in te schakelen in situaties die 'eigenlijk' werknemer waren – mogelijkterwijs tegen een lager tarief - , hetgeen voor de opdrachtgever een concurrentievoordeel opleverde en wat

⁷ Onder meer artikel 6, eerste lid, onderdeel e, van de Ziektewet.

⁸ Tot de invoering van de VAR kon in het midden blijven of de activiteiten van de werkende voor de inkomstenbelasting zijn aan te merken als het drijven van een onderneming; voor de onderworpenheid van de beloning aan de loonbelasting was dat niet van belang (HR 16 november 2001, nr. 36395, ECLI:NL:HR:2001:AD5786).

⁹ 34 036, C, pag. 3.

¹⁰ 34036 MvT BGL.

¹¹ 34 036, nr. 7, pag. 23.

¹² Stevens zette in het rondetafelgesprek (34036, nr. 6, pag. 8) op 29 oktober 2014 vraagtekens bij die onmogelijkheid, maar vrijwel iedereen gaat toch van die onmogelijkheid uit.

(onder andere vanuit de solidariteitsgedachte van de verplichte werknemersverzekeringen) ook wel 'schijnzelfstandigheid' werd genoemd. Als ander nadeel werd ook genoemd dat door de niet voorziene extreme groei van het aantal VAR-aanvragen, vanwege de gewenste snelle beslissing op de aanvraag alleen voorzien kon worden door een automatische of semi-automatische afgifte van de VAR.¹³

II-4 Conclusie VAR-systeem

De meeste (plm. 80%) van de afgegeven VAR-verklaringen betroffen VAR-wuo's. Er werden in 2013 ongeveer 500.000 VAR's afgegeven, waarvan 73% VAR-wuo, 6% VAR-dga en 19% VAR-row.¹⁴ Dat zijn er heel veel, maar het betekent tegelijkertijd dat lang niet alle zzp'ers een VAR hadden. Het percentage zzp'ers met een VAR lag in de landbouw en de groot- en detailhandel onder 20%, in veel branches (gezondheid en welzijn; cultuur, advies) rond 50% en in de financiële dienstverlening en het onderwijs 69%. Het gemiddelde was 47%.¹⁵ Dit is verklaarbaar. Er zijn grote groepen zzp'ers (zelfstandigen, freelancers en hoe ze zich van oudsher ook noemen) voor wie de VAR niet speelde (geen probleem was), en een alternatief voor de VAR ook niet. Dat zijn situaties waarin zonder meer duidelijk is dat er geen sprake van een dienstbetrekking, ook al worden er uiteraard afspraken gemaakt over het werk en worden er aanwijzingen gegeven (bijvoorbeeld aan de schilder over de te gebruiken kleuren). De onzekerheid was en is vooral aan de orde bij persoonlijke diensten door zzp'ers binnen het bedrijf van de opdrachtgever.

Geconcludeerd kan worden dat de VAR(wuo) werd ingevoerd omdat opdrachtgevers behoefte hadden aan grote rechtszekerheid over het al dan niet moeten inhouden en betalen van loonheffingen. Het systeem kende een koppeling tussen het ondernemerschap en de inhoudingsplicht. De VAR-wuo kon zeer makkelijk worden verkregen, wat betekende dat relatief makkelijk voor het werken buiten loonheffingen kon worden geopteerd. Als er al gecontroleerd werd richtte zich dat niet tot de opdrachtgever, maar uitsluitend tot de opdrachtnemer. Dat laatste gebeurde, vanwege de grote aantallen, in een relatief beperkt aantal gevallen. De facto was het dus makkelijk om buiten de verplichte werknemersverzekeringen te komen en blijven. Dit omwille van de rechtszekerheid van de opdrachtgevers. Dat de ongelijke verdeling in verantwoordelijkheden tussen opdrachtgevers en opdrachtnemers onwenselijk was wordt ook breed onderschreven.¹⁶ Het is dus logisch dat de wetgever het VAR-systeem heeft afgeschaft.

Zowel het oorspronkelijk wetsvoorstel BGL, als dat van de WDBA, kende een splitsing van de beoordeling van de status van de werkende in de inkomstenbelasting (het IB-ondernemerschap) en de inhoudingsplicht voor de loonheffingen. Over die splitsing is amper of zelfs geen discussie gevoerd. Wat principieel is veranderd, is dat een dienstbetrekking die binnen het kader van de onderneming van de zzp'er werd vervuld onder de VAR buiten de

¹³ Brief staatssecretaris Weekers 17 september 2012 (31 311, nr. 91).

¹⁴ 34 036, nr. 7, pag. 11.

¹⁵ Onderzoek Mediad/Seor, Arbeidsmarkteffecten webmodule VAR en medeverantwoordelijkheid opdrachtgever, K. Zandvliet e.a. 2014, pag. 11 en 16.

¹⁶ Brief staatssecretaris Weekers 17 september 2012 (31 311, nr. 91). De BGL gaat hier van uit, maar ook het door de 'sociale partners' gepresenteerde alternatief voor BGL, hetgeen leidde tot de WDBA. Pas toen de consequenties van het BGL-systeem duidelijk begonnen te worden, 'krabbelde men terug', hetgeen je bijvoorbeeld ziet in het rondetafelgesprek in oktober 2014, waar Werger stelt dat het VAR-systeem zo gek nog niet is.

loonheffingen kon blijven en onder de WDBA niet meer altijd c.q. niet meer altijd om die reden.

II-5 Wetsvoorstel Beschikking Geen Loonheffing (WVBGL)

Het WVBGL was in zekere zin een logisch antwoord op de klachten over de VAR. Er zou een veel uitgebreidere vragenlijst komen om het onderscheid te kunnen maken tussen arbeidsovereenkomst en opdrachtovereenkomst (webmodule). Verder zou de opdrachtgever verantwoordelijk worden voor die antwoorden van de opdrachtnemer waarop hij invloed heeft. Op de VAR-verklaring zou een aantal van die antwoorden worden afgedrukt ('ik werk met mijn eigen materiaal; ik ben verantwoordelijk voor het eindresultaat; ik mag me laten vervangen; ik word niet doorbetaald tijdens ziekte' etc). De opdrachtgever zou met een beschikking geen loonheffing (BGL) alleen van loonheffingen gevrijwaard zijn als die antwoorden in deze specifieke arbeidsrelatie overeen kwamen met de feitelijke werkwijze; voor het monitoren van die antwoorden zou de opdrachtgever verantwoordelijk worden, voor de rest van de door de opdrachtnemer gegeven antwoorden niet.

De BGL loste daarmee het probleem van de ongelijke verantwoordelijkheden op en maakte handhaving richting opdrachtgever mogelijk, en maakte ook een splitsing tussen de IB-kwestie en de loonheffingen.

De kritiek op het WVBGL was heel uiteenlopend. De Raad van State vond dat onduidelijk was voor welk probleem dit een oplossing was.¹⁷ FNV Zelfstandigen vond dat met het WVBGL schijnzelfstandigheid te weinig werd (en kon worden) aangepakt. Velen voorzagen dat de vragenlijst (om een VAR aan te vragen) heel lang zou worden. Sociale partners meldden dat de situatie in verschillende branches erg verschilt, en dat het WVBGL daarmee geen rekening hield. Er ontstond ook 'koudwatervrees', dat de opdrachtgever aangesproken zou kunnen worden wanneer in de praktijk in beperkte mate van 'zijn' verklaring (bijvoorbeeld dat de opdrachtnemer met eigen bedrijfsmiddelen werkte) werd afgeweken.¹⁸ Toen daar op geantwoord werd dat een incidentele afwijking niet tot verval van de vrijwaring zou leiden, werd gevraagd of de handhaving door de Belastingdienst dan niet erg moeilijk zou worden, omdat dan aangetoond zou moeten worden dat er meer dan incidenteel was afgeweken.¹⁹

¹⁷ Waarop de regering alert antwoordde dat de Raad van State bij het wetsvoorstel Uitbreiding rechtsgevolgen VAR juist had aangevoerd dat onduidelijk was waarom die nieuwe VAR moest worden ingevoerd...

¹⁸ 34036 nr 7: als zzp'er incidenteel gereedschap opdrachtgever gebruikt, ofwel incidenteel niet mag werken (terwijl in BGL stond dat hij eigen werktijden bepaalt) dan doet dát de BGL niet vervallen. Kamerleden hadden er op gewezen dat situaties van geval tot geval verschillen: een fluitist neemt wel zijn instrument mee, een pianist niet. Een huisschilder moet rekening houden met de tijden van bewoners etc.

¹⁹ 34 036, nr. 14, pag. 19.

III Wet Deregulering Beoordeling Arbeidsrelaties (DBA)

III-1 Ontstaan DBA

Door belangenorganisaties werd een alternatief voor de BGL aangedragen, een systeem van modelovereenkomsten. Een dergelijk systeem mist het bezwaar van een ingewikkelde (geautomatiseerde) beslisboom: indien een goedgekeurde overeenkomst wordt gebruikt, bestaat de vrijwaring, mits dienovereenkomstig wordt gewerkt. Vanwege dit laatste aspect wordt wel gesproken over een geconditioneerde vrijwaring: de conditie bestaat uit het uitvoering geven aan de overeenkomst overeenkomstig de tekst van het contract (of preciezer: er mag niet in afwijking van het contract worden gewerkt). Vanzelfsprekend levert dit twee vraagpunten op: (i) op basis van welke criteria wordt een (model)overeenkomst goedgekeurd (in de zin van: vrijwaring gegeven voor de loonheffingen) en (ii) op welke wijze (op grond van welke criteria en met welke 'marges') vindt de toets achteraf plaats of 'overeenkomstig' is gewerkt? Aan de eerste vraag is in de parlementaire geschiedenis erg weinig aandacht besteed. Het punt werd wel genoemd, maar vooral in de context dat het partijen vrij stond de goedgekeurde modellen te gebruiken, maar dat ze ook eigen modellen konden voorleggen, of helemaal niks zouden voorleggen. De tweede vraag kwam eigenlijk ook alleen aan de orde in de sleutel van wel of niet te goeder trouw zijn. Daar waar de Raad van State zowel in 2005 als in 2014 (WVBGL) kritisch was geweest, gaf de Raad nu geen commentaar.²⁰

Het kabinet stelde zich achter het systeem van modelovereenkomsten omdat het voldeed aan de eisen van 'vereenvoudiging van het systeem', 'delen van verantwoordelijkheid tussen opdrachtnemer en opdrachtgever voor de juistheid van de omstandigheden zoals aan de belastingdienst gepresenteerd' en de mogelijkheid tot het vergroten van handhaving.²¹ In de brief van 20 april 2015 van de Staatssecretaris wordt dat nog eens herhaald: het alternatief benadrukt nog sterker de gezamenlijke verantwoordelijkheid van opdrachtgever en opdrachtnemer bij het beoordelen van de arbeidsrelatie; echte zelfstandigen worden niet onnodig belast met papierwerk; het verbetert de mogelijkheid tot handhaving; de voorwaarden voor werken buiten dienstbetrekking worden helderder voor opdrachtnemer en opdrachtgever; de keuzevrijheid wordt niet beperkt en de administratieve lasten en uitvoeringskosten dalen. Belangrijkste elementen van het nieuwe systeem zijn de ruimte voor een sectorale én voor een individuele benadering en de geconditioneerde vrijwaring. Wat betreft de sectorale benadering wordt er op gewezen dat de criteria voor elke sector het zelfde zijn, maar dat rekening kan worden gehouden met de terminologie of sectorale wetgeving. In de Eerste Kamer is vanuit de regering opgemerkt dat het systeem met een relatief beperkte capaciteit te controleren moet zijn.²²

III-2 Inhoud WDBA

De WDBA behelst het schrappen van art. 6a van de Wet LB 1964, van de artikelen 3.156 en 3.157 van de Wet IB 2001 en de dienovereenkomstige bepalingen voor de werknemersverzekeringen, op grond waarvan aan het hebben van een VAR-verklaring rechtsgevolgen verbonden waren. De modelovereenkomst en de gevolgen die zijn verbonden

²⁰ Had geen inhoudelijke opmerkingen (34 036, nr. 12; nr. 14, pag. 22).

²¹ Brief 19 februari 2015, 34 036, nr. 8.

²² Staatssecretaris Wiebes in Eerste Kamer, 34 036, mondelinge behandeling 26 januari 2016: We moeten ons instellen op een passend en normaal niveau van handhaving, met de mensen die daarvoor beschikbaar zijn.

aan het handelen overeenkomstig een goedgekeurde (model)overeenkomst hebben geen grondslag in een wettelijke bepaling. De wetgeving heeft het alleen over het begrip dienstbetrekking. Wel is geregeld dat enkele fictieve dienstbetrekkingen (in het bijzonder de gelijkgesteldenregeling) contractueel kunnen worden uitgesloten²³. Het beleidsbesluit beoordeling dienstbetrekking is ingetrokken²⁴. Afgezien van de wijziging bij enkele fictieve dienstbetrekkingen is de regelgeving daarmee in de kern gelijk aan die welke vóór 2005 bestond, terwijl de problematiek van de beoordeling arbeidsrelaties door de groei van het aantal zzp-ers, mede in de hand gewerkt door de economische crisis, veel groter is dan destijds.

Het oordeel van de Belastingdienst (wel of niet goedkeuren van een overeenkomst) is geen voor bezwaar en beroep vatbare beschikking. Wel is de Belastingdienst overeenkomstig de beginselen van behoorlijk bestuur aan een afgegeven instemming gebonden en mogen partijen die conform de beoordeelde overeenkomst handelen dus rekenen op de gevolgen voor verzekeringsplicht en loonbelastingplicht zoals in het vooruitzicht gesteld. Anders gezegd mogen zij na een afgegeven goedkeuring het vertrouwen hebben dat geen naheffing zal plaatsvinden.²⁵ Het gebruik van zo'n goedgekeurde modelovereenkomst betekent niet dat een opdrachtnemer kansloos is als hij bij UWV om een uitkering volgens een werknemersverzekering vraagt. Als de opdrachtnemer voldoende aannemelijk maakt dat sprake is van een (privaatrechtelijke) dienstbetrekking, dan is hij wél verzekerd, en moet de uitkering worden verleend. Zulks is de consequentie van het loslaten van het wettelijk evenwicht zoals dat onder de VAR gold ('geen premies, geen uitkering'). Uiteraard staat de opdrachtnemer daarbij vanwege de getekende overeenkomst wel op achterstand. Maar als de (bestuurs)rechter (in een zaak waarbij de 'werknemer' verzekeringsplicht claimt) achteraf tot een arbeidsovereenkomst concludeert, leidt dat tot het constateren van verzekeringsplicht. Op grond van het vertrouwensbeginsel kan geen naheffingsaanslag aan de opdrachtgever worden opgelegd als overeenkomstig het contract is gewerkt.²⁶ Als niet conform het contract is gewerkt, dan is naheffing wel mogelijk. De feitelijke vraag of overeenkomstig het contract is gewerkt, kan uiteraard tot veel discussie aanleiding geven.

Desondanks, de bedoeling bij de WDBA was dat goedgekeurde modellen zekerheid geven. Die modellen geven de ruimte voor invulling van omstandigheden, met dien verstande dat sommige bepalingen erin moeten (daartoe geel zijn gearceerd). Indien die bepalingen worden gewijzigd vervalt de geconditioneerde vrijwaring.

De betekenis van een door de Belastingdienst goedgekeurde (model)overeenkomst is daarmee, zo begrijpt de Commissie, de volgende. Er wordt hierbij vanuit gegaan dat in die (model)overeenkomst een aantal (bij wijze van voorbeeld: vijf) bepalingen staan genoemd die wezenlijk worden geacht voor het geven van de goedkeuring ('geel gemarkeerde bepalingen'). Er wordt ook van uitgegaan dat in de (model)overeenkomst geen nadere bepalingen staan die afbreuk doen aan het karakter van de overeenkomst. Indien overeenkomstig de vijf 'kernbepalingen' wordt gewerkt, dan zijn geen loonheffingen verschuldigd en zijn opdrachtgever en opdrachtnemer gevrijwaard van naheffingen. Indien door de Belastingdienst op enig moment wordt geconstateerd dat sprake is van andere omstandigheden (die geen betrekking hebben op de vijf kernbepalingen) en die maken dat

²³ Stb. 2016, 165.

²⁴ Stcrt. 2016, 30006.

²⁵ Brief 20 april 2015, pag. 5. Strikt genomen heeft de modelovereenkomst geen wettelijke status en betekent de goedkeuring door de Belastingdienst van een modelovereenkomst 'slechts' dat er op vertrouwd mag worden dat de Belastingdienst vervolgens overeenkomstig die goedkeuring zal handelen.

²⁶ Brief 20 april 2015, pag. 7.

tóch geoordeeld wordt dat sprake is van een dienstbetrekking, dan kan de goedkeuring worden ingetrokken, hetgeen betekent dat voor de toekomst loonheffingen verschuldigd zijn. Er kan niet met terugwerkende kracht worden geheven, omdat niet kan worden vastgesteld dat niet conform de kernbepalingen is gewerkt.

Indien één of meer van de kernbepalingen wel worden overtreden (dus: indien niet dienovereenkomstig wordt gewerkt) dan is naheffing (met terugwerkende kracht) bij de opdrachtgever wel mogelijk. Voor zover het gaat om de loonbelasting/premie volksverzekeringen kan de opdrachtgever die in beginsel verhalen op de opdrachtnemer. Voor de (werknemersverzekerings)premies en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet kan dat – gelet op het verhaalsverbod van die lasten - niet. Voor de vraag óf overeenkomstig de (kernbepalingen in) de (model)overeenkomst is gewerkt, rust de bewijslast op de Belastingdienst. De Belastingdienst zal, na een voldoende gemotiveerde betwisting door de opdrachtgever, moeten bewijzen dat niet overeenkomstig is gewerkt. Eén gevolg van de goedkeuring van een (model)overeenkomst is daarmee een verzwaring van deze bewijslast.²⁷ Een ander gevolg is dat, zolang niet in strijd met die kernbepalingen is gewerkt, niet met terugwerkende kracht kan worden geheven, maar slechts voor de toekomst.

Opgemerkt dient ten slotte te worden dat er een wettelijk geregeld alternatief geldt voor de DBA-systematiek. De werkverschaffer kan in een individueel geval en voor groepen gelijke gevallen een verzoek aan de Belastingdienst doen om een voor bezwaar vatbare beschikking over de kwalificatie van de arbeidsverhouding voor de werknemersverzekeringen (artikel 59, derde lid, van de Wfsv). De jurisprudentie bevat verschillende voorbeelden van het gebruik van dergelijke beschikkingen. Voorbeelden van het gebruik van die sinds 2006 geldende bepaling zijn: HR 17 februari 2012, nr. 11/00371, ECLI:NL:HR:2012:BU8926 (arbeidsverhouding B-notarissen), HR 3 mei 2013, nr. 12/01078, ECLI:NL:HR:2012:BY8742 (onderscheid arbeidsovereenkomst/leerovereenkomst), HR 12 september 2014, nr. 13/03636, ECLI:NL:HR:2014:2653 (arbeidsverhouding bij een gezamenlijke coöperatie).

De werknemer kan wat dat betreft een verzoek doen aan het UWV (onder meer artikel 72c van de Ziektewet). Beide partijen hebben dus de mogelijkheid om het in een individueel geval niet op een controle te laten aankomen. Maar het kan heel lang duren voordat een onherroepelijke beslissing is verkregen. Bovendien is dit wettelijke alternatief op de DBA vanuit een oogpunt van uitvoerbaarheid door de Belastingdienst waarschijnlijk geen adequaat instrument.

²⁷ Ook zonder goedgekeurde (model)overeenkomst zal de Belastingdienst moeten bewijzen dat sprake is van een inhoudingsplicht, maar in de praktijk is het voor de Belastingdienst eenvoudig enkele elementen te noemen die duiden op zo'n inhoudingsplicht; het is dan al gauw aan de justitiabele om dat te ontcrachten.

IV Randvoorwaarden

Op basis van deze voorgeschiedenis destilleert de Commissie enkele randvoorwaarden waaraan het systeem van zekerheid voor de loonheffingen (of eventuele aanpassingen daarop) dient te voldoen:

- a. Opdrachtgevers moeten een behoorlijke mate van rechtszekerheid vooraf krijgen dat een arbeidsrelatie niet onder de loonheffingen valt, zonder dat die achteraf weer teniet gedaan wordt.
- b. Opdrachtgevers moeten medeverantwoordelijk zijn voor de gevolgen van de mede door hen vormgegeven arbeidsrelatie.
- c. Met het systeem moet - ook ter bevordering van eerlijke concurrentie - bestrijding van 'oneigenlijke opting out'/'schijnzelfstandigheid' mogelijk zijn.²⁸
- d. Het systeem moet met een beperkte hoeveelheid middelen uit te voeren en te handhaven zijn.

²⁸ Sociaal Akkoord 11 april 2013, bestrijding schijnzelfstandigheid. Zandvliet cs 2014, pag. 37: Diverse sectororganisaties wijzen er op dat men binnen de branche ook actief werkt aan het bestrijden van schijnconstructies, omdat deze de concurrentieverhoudingen nadelig beïnvloeden, en daarop zou de handhaving kunnen aansluiten. Staatssecretaris Wiebes in Eerste Kamer, 34 036, mondelinge behandeling 26 januari 2016: De kern moet zijn dat dit een systeem wordt waarin we schijnzelfstandigheid eerder voorkomen dan beboeten.

V De beoordeelde overeenkomsten

V-1 Algemeen

Of een arbeidsrelatie voor de loonheffingen een arbeidsovereenkomst/dienstbetrekking is wordt in beginsel beoordeeld aan de hand van de civielrechtelijke criteria.²⁹ Maar die zijn niet eenduidig. Hoewel de wet in art. 7:610 BW spreekt over de criteria 'loon', 'arbeid', 'in dienst' en 'gedurende zekere tijd', is duidelijk dat niet één criterium doorslaggevend is, maar dat naar het totaalbeeld zal moeten worden gekeken ('holistische beoordeling').³⁰ Er moet – zoals de Hoge Raad ook voor belasting- en sociale verzekeringszaken heeft geoordeeld – acht worden geslagen op alle omstandigheden van het geval, in onderling verband. Daarbij dienen niet alleen de rechten en verplichtingen in aanmerking te worden genomen die partijen bij het aangaan van de rechtsverhouding voor ogen stonden, maar dient ook acht te worden geslagen op de wijze waarop partijen expliciet uitvoering hebben gegeven aan hun rechtsverhouding en aldus daaraan inhoud hebben gegeven. Niet één enkel kenmerk is beslissend. De verschillende rechtsgevolgen die partijen aan hun verhouding hebben verbonden, moeten in hun onderling verband worden gezien. Er komt geen doorslaggevende betekenis toe aan de wil van partijen ten aanzien van de juridische kwalificatie van hun overeenkomst. De werkelijk bestaande wederzijdse rechten en verplichtingen zijn beslissend, zo nodig ook die welke eerst blijken bij de uitvoering van de overeenkomst. Bij die toetsing komt ook betekenis toe aan de maatschappelijke positie van degene wiens mogelijke hoedanigheid van werknemer wordt beoordeeld. Een gescheiden beoordeling (zoals dat aan twee van de drie voorwaarden voor het bestaan van een privaatrechtelijke dienstbetrekking is voldaan) verdraagt zich niet met de hiervoor gegeven maatstaf voor de beoordeling of sprake is van een arbeidsovereenkomst, aldus de Hoge Raad.³¹

De wettelijke aanvullingen zijn de fictieve dienstbetrekking (geen civielrechtelijke arbeidsovereenkomst, maar wel een arbeidsrelatie die onder de loonheffingen valt). Indien één van de kerncriteria arbeid, loon of gezag geheel ontbreekt, is ondanks de holistische benadering niet goed denkbaar dat nog sprake kan zijn van een arbeidsovereenkomst. Daarmee behoren tot de criteria waar naar gekeken moet worden zeker

- Arbeid (productieve arbeid, die in beginsel persoonlijk moet worden verricht)³²

²⁹ HR 25 maart 2011, LJN BP3887 (Gouden Kooi); HR 17 februari 2012, ECLI:NL:HR:BU8926 (Notarissen).

³⁰ HR Groen/Schoevers; HR Rotterdamse Thuiszorg/PGGM.

³¹ Van het civielrechtelijke kader wordt afgeweken bij nietige overeenkomsten die als arbeidsovereenkomst zijn nageleefd. HR 6 december 2002, nr. 36905, ECLI:NL:HR:2002:AE4473 (illegale coffeeshop), HR 9 december 2011, nr. 10/04551, ECLI:NL:HR:2011:BR6384 (schepeling had recht op uitkering Ziektewet, ook al had hij de overeenkomst niet getekend zoals was voorgeschreven in het Wetboek van Koophandel).

³² Doordat veel pakketbezorgers zich gelet op de uitvoering van de overeenkomst in substantiële mate door derden lieten vervangen was het kennelijk ontbreken van de verplichting de arbeid persoonlijk te verrichten voor de meeste ingeschakelde kantonrechters, alsmede voor enkele gerechtshoven, aanleiding de overeenkomst van Post.nl met deze pakketbezorgers niet als arbeidsovereenkomst aan te merken (o.a. kantonrechter Haarlem 18 december 2015, ECLI:NL:RBNHO:2015:11226; kantonrechter Haarlem 18 december 2015, ECLI:NL:RBNHO:2015:11232; kantonrechter Den Bosch, 12 januari 2016, ECLI:NL:RBOBR:2016:83; kantonrechter Amsterdam, 14 januari, ECLI:RBAMS:2016:152; kantonrechter Amsterdam, 14 januari, ECLI:RBAMS:2016:153). Uitgaande van die overeenkomst op basis waarvan deze pakketbezorgers werkten had dus door de Belastingdienst een goedkeurende verklaring kunnen worden afgegeven: het oordeel van de civiele rechters is immers bekend. De onder de WDBA afgesloten en door de Belastingdienst goedgekeurde overeenkomst wijkt echter op enkele onderdelen af van de door genoemde civiele rechters beoordeelde overeenkomst. Of het gebruik van die nieuwe overeenkomst tot een zelfde oordeel zou hebben geleid kan de Commissie niet zonder meer vaststellen. Daarbij speelt een rol dat in het oordeel van de kantonrechters ook de wijze van uitvoering in de overeenkomst is meegenomen. In enkele gevallen (kantonrechter Haarlem 18 december 2015, ECLI:NL:RBNHO:2015:11226;

- Loon (is de werkgever loon verschuldigd; is de wijze van betaling gebruikelijk voor een arbeidsovereenkomst)
- Gezag (formeel – ‘onderdeel organisatie’- en materieel – wat voor soort werkinhoudelijke aanwijzingen (kunnen) worden gegeven)
- Partijbedoeling (hetgeen partijen bij het sluiten van de overeenkomst voor ogen stond, mede in acht genomen de wijze waarop aan de overeenkomst uitvoering is gegeven – niet de kwalificatie van de rechtsverhouding door partijen is doorslaggevend; de werkelijk bestaande rechten en verplichtingen zijn beslissend, zo nodig blijkend bij de uitvoering van de overeenkomst)³³
- Maatschappelijke positie (zoals de al dan niet daadwerkelijke gelijkwaardigheid van partijen in de onderhandelingen over de overeenkomst).

Criteria die ook van invloed kunnen zijn omdat ze van invloed zijn voor de vraag of gezag uitgeoefend zal of kan worden (en daarmee meewegen bij het inschatten van de realiteitswaarde van een bepaling waarin staat dat gezag ontbreekt) betreffen:

- Duur van de overeenkomst (benoemd in art. 7:610a BW; een overeenkomst voor heel korte duur zal niet snel een arbeidsovereenkomst zijn; één voor lange duur wel)
- Aard werkzaamheden in relatie tot aard bedrijf (bedrijfseigen werkzaamheden zullen eerder op basis arbeidsovereenkomst worden verricht dan bedrijfsvreemde werkzaamheden); de mate waarin de werkzaamheden van de betrokkene zijn ingebed in de organisatie van de werkverschaffer, zoals de vraag of de werkzaamheden binnen het kantoor en/of met de bedrijfsmiddelen van de werkverschaffer worden verricht; of op naam van de werkverschaffer wordt gewerkt. Het op naam van de werkverschaffer en binnen diens kantoor of bedrijf en met diens bedrijfsmiddelen verrichten van werkzaamheden vormen in het algemeen indicaties voor een arbeidsovereenkomst.

Zoals gezegd dient volgens (vaste) Hoge Raad jurisprudentie ook voor de beoordeling of in fiscale zin sprake is van een arbeidsovereenkomst/dienstbetrekking, het civiele toetsingskader te worden gehanteerd. Dat uitgangspunt levert een aantal problemen op:

- (i) De aard van het civiele geschil is een andere dan de aard van het fiscale/premie geschil. Bij een civiel geschil gaat het om twee privé partijen. In de meeste arbeidsrechtelijke relaties zal geen van beiden behoefte hebben de vraag naar de kwalificatie te laten toetsen: in beginsel acht men zich gebonden aan het gegeven woord.
- (ii) Het potentieel aantal door de Belastingdienst te beoordelen loonheffingenzaken is véél groter dan het aantal door de rechter te beoordelen civiele zaken. Dat vraagt om een eenvoudig én eenduidig toetsingskader van de loonheffingszaken. Dat betekent dat de vraag reëel is of het fiscaal/socialeverzekerings-toetsingskader wel geheel gelijk kán zijn aan het civielrechtelijk toetsingskader, met een soms zeer tijdrovende gedetailleerde beoordeling.

De WDBA voegt daar een belangrijk probleem aan toe en dat is het moment van toetsing.

- (iii) De civiele kwalificatie en de beslechting ook van belasting- en sv-geschillen vindt *achteraf* plaats (‘mede in acht genomen de wijze waarop aan de overeenkomst uitvoering is gegeven’); de beoordeling van een (model)overeenkomst *van te voren*. Dat betekent dat een belangrijk element van de civiele kwalificatie bij de beoordeling van de (model)overeenkomst in de praktijk geen rol kan spelen.

kantonrechter Haarlem 18 december 2015, ECLI:NL:RBNHO:2015:11230; kantonrechter Amsterdam, 14 januari, ECLI:RBAMS:2016:152) luidde het oordeel van kantonrechters ten aanzien van pakketbezorgers die zich niet in betekende mate lieten vervangen, dat wel degelijk sprake was van een arbeidsovereenkomst.

³³ HR 17 februari 2012, ECLI:NL:HR:BU8926; HR 25 maart 2011, LJN BP3887, RSV 2011/166.

- (iv) Het voorgaande roept de vraag op of dan nog wel kan worden volgehouden dat bij die laatste beoordeling het civiele toetsingskader volledig wordt toegepast.³⁴ Waarschijnlijk zal, net als onder de VAR, moeten worden aanvaard dat een fiscale/socialeverzekering-toets vooraf anders kan uitvallen dan de (civiele) toets achteraf. Wat werknemersverzekeringen betreft speelde dat probleem onder de VAR niet: de gebruikmaking van de VAR leidde tot een wettelijke uitzondering op de dienstbetrekking dus er bestond geen premieplicht en geen verzekeringsplicht, met daaraan gekoppeld een mogelijk recht op uitkering. Maar dat is niet meer geregeld. Het gebruik van een modelovereenkomst belet de opdrachtnemer niet om bij verbeterd inzicht of veranderde omstandigheden bij het UWV aan te kloppen.

V-2 Fictieve dienstbetrekkingen

In het bovenstaande is uitsluitend aandacht besteed aan de uitgangspunten die gelden bij de beoordeling of sprake is van een arbeidsovereenkomst. Als sprake is van een arbeidsovereenkomst dienen loonheffingen te worden toegepast. Loonheffingen zijn echter ook verplicht indien sprake is van een fictieve dienstbetrekking. In de relevante wetgeving zijn er allerlei soorten fictieve dienstbetrekkingen opgenomen: gelijkgestelden, thuiswerkers, aannemers van werk, werkers op basis van tussenkomst enz. Tot de invoering van de WDBA waren zij kort gezegd verplicht verzekerd, tenzij zij werken in de uitoefening van een bedrijf of in de zelfstandige uitoefening van een beroep. In het spraakgebruik wordt in dit verband in de regel gesproken van 'ondernemerschap'. Met de WDBA zijn voor de beoordeling van de (echte en fictieve) dienstbetrekking de begrippen 'loonheffingsplicht' en 'IB-ondernemerschap' ontkoppeld en is gekozen voor het uitgangspunt dat het voor de vraag of sprake is van een dienstbetrekking niet meer relevant of iemand een IB-ondernemer is of niet. Dit uitgangspunt kan in verband worden gebracht met de wens tegemoet te komen aan de behoefte van werkverschaffers om uitsluitend aan de hand van hem bekende en redelijkerwijs bekend zijnde omstandigheden omtrent ondernemerschap van de werkende te kunnen beoordelen of de uitzondering op de fictieve dienstbetrekking van toepassing is. De wetgever heeft de keuze gemaakt ten aanzien van de regeling van de fictieve dienstbetrekkingen tot een aanpassing van de betekenis van het ondernemerschap te komen. Voor gelijkgestelden, artiesten en thuiswerkers is het mogelijk om er (contractueel) voor te opteren dat geen sprake is van een fictieve dienstbetrekking (opting out). Voor de aanneming van werk, voor handelsagenten en in tussenkomst-situaties heeft de wetgever die keuzemogelijkheid niet gegeven. Deze keuze kan in verband worden gebracht met de behoefte schijnzelfstandigheid in onder meer de bouw en sommige gevallen van tussenkomst door intermediairs te kunnen bestrijden. Een en ander brengt mee dat in dergelijke gevallen de werkverschaffer (nog altijd) een toets dient uit te voeren naar de vraag of sprake is van werkzaamheden in de uitoefening van een bedrijf of in de zelfstandige uitoefening van een beroep.

Het is de Commissie opgevallen dat de handreiking DBA geen inzicht biedt in het toetsingskader dat de Belastingdienst hanteert bij de beoordeling of sprake is van het verrichten van arbeid 'in de uitoefening van een bedrijf' of de zelfstandige uitoefening van

³⁴ In dat probleem zou op zich op verschillende wijze kunnen worden voorzien: (a) de helderste manier is om die wijze van uitvoering alléén te laten plaatsvinden bij de toetsing 'achteraf' (dus de vraag of overeenkomstig het contract is gewerkt); (b) een andere manier is om een inschatting te maken van de werkwijze; (c) nog een andere manier is om in plaats van 'naar voren' 'naar achter' te kijken (dus te bezien hoe door deze partijen in het verleden al is samengewerkt).

een beroep'. De Commissie zal hieronder ingaan op een aantal uit de jurisprudentie blijkende relevante factoren bij de beoordeling van het bedoelde criterium.

Van een zelfstandig uitgeoefend beroep is volgens de Hoge Raad sprake als de werkende bij zijn werkzaamheden voldoende zelfstandigheid bezit ten opzichte van zijn opdrachtgevers, streeft naar continuïteit door het verkrijgen van verschillende opdrachten en (reëel³⁵) ondernemersrisico loopt.³⁶ Dat betekent dat onder meer waarde wordt gehecht aan de vraag of betrokkene zijn werkzaamheden met een voldoende mate van zelfstandigheid uitoefent (ontbreken gezagsverhouding), of relevante investeringen zijn gedaan en betrokkene verschillende opdrachtgevers heeft.³⁷ Het risico op non-betaling wanneer de werkzaamheden door de werkverschaffer dienen te worden overgedaan kan eveneens een rol van betekenis spelen.³⁸ Ook de vraag of de werkende zich naar buiten toe manifesteert als zelfstandig ondernemer (Kvk-inschrijving, website, reclame³⁹) alsmede de vraag of wordt gefactureerd en of sprake is van debiteurenrisico⁴⁰ zijn relevant.

In de jurisprudentie van de belastingrechter en de CRvB geldt als een belangrijke indicatie voor het ontbreken van ondernemerschap de economische afhankelijkheid van een werkverschaffer.⁴¹ Wanneer gedurende langere tijd werkzaamheden voor slechts een opdrachtgever worden verricht, wordt – gelet op de veronderstelde economische afhankelijkheid van de werkende – in de regel geen zelfstandig ondernemerschap aangenomen. Ten aanzien van personen die door tussenkomst van uitsluitend een ander werkzaamheden bij diverse derden verrichten, geldt een soortgelijke lijn.⁴² In bepaalde gevallen kan echter uit de aard van de zelfstandig verrichte werkzaamheden voortvloeien dat die voor een forse omvang en relatief lange duur worden verricht (zoals bij interim-management). De economische afhankelijkheid van een ander kan ook uit bepaalde juridische verhoudingen voortvloeien, bijvoorbeeld uit de omstandigheid dat de werkende afhankelijk is van de vergunningen van de werkverschaffer⁴³.

Andere contra-indicaties van zelfstandig ondernemerschap kunnen zijn het gegeven dat de verrichte werkzaamheden niet in de eigen bedrijfsruimte en met eigen bedrijfsmiddelen, maar in de bedrijfsruimte en met de bedrijfsmiddelen van de werkverschaffer worden verricht.⁴⁴ Andere aanwijzingen voor het ontbreken van ondernemerschap zijn dat het uurloon van de werkende ongebruikelijk laag is⁴⁵ en de omstandigheid dat de werkzaamheden in naam van de werkverschaffer worden verricht.⁴⁶ In dergelijke gevallen kan in de regel namelijk lastig worden volgehouden dat de werkzaamheden 'voor eigen rekening en risico' worden verricht.

³⁵ Ten aanzien van werkzaamheden in thuis- en kraamzorg wordt – ondanks eventuele betaling per factuur – in de regel aangenomen dat geen relevant ondernemersrisico wordt gelopen, omdat het risico van non-betaling zeer beperkt is.

³⁶ HR 20 december 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA9094.

³⁷ Hof Den Haag 23 maart 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:946.

³⁸ Hof Arnhem 5 januari 2007, ECLI:NL:GHARN:2007:AZ8139.

³⁹ Hof Arnhem-Leeuwarden 2 mei 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:CA0377.

⁴⁰ Hof Amsterdam 2 mei 2013 ECLI:NL:GHARL:2013:CA0374; Hof Arnhem-Leeuwarden 23 september 2014, nr. 14/00206, ECLI:NL:GHARL:2014:7283. Zie verder: L. van den Berg, Tussen feit en fictie, p. 135-137.

⁴¹ Vgl. Hof Den Haag 13 april 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:1212; CRvB 25 november 2011, USZ 2012/14.

⁴² CRvB 27 november 1997, USZ1998/14.

⁴³ CRvB 21 juli 2005, ECLI:NL:CRVB:2005:AU0721.

⁴⁴ CRvB 22 juli 2004, RSV 2004/293.

⁴⁵ HR 1 april 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2504.

⁴⁶ Vgl. Hof Amsterdam 25 februari 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BH5945.

De Belastingdienst hanteert zoals gezegd als uitgangspunt bij de beoordeling van de fictieve dienstbetrekkingen van tussenkomst en aanneming van werk, dat de werkverschaffer aan de hand van de hem bekende en redelijkerwijs bekend zijnde omstandigheden omtrent ondernemerschap van de werkende moet kunnen beoordelen of de uitzondering op de fictieve dienstbetrekking van toepassing is. De opdrachtgever zal in het algemeen weten of de opdrachtnemer al dan niet in de eigen bedrijfsruimte of met eigen bedrijfsmiddelen werkt. Ook kan de opdrachtgever geacht worden redelijkerwijs bekend te zijn met de vraag of al dan niet met eigen vergunningen wordt gewerkt. Het uitgangspunt heeft naar de mening van de Commissie hoofdzakelijk consequenties voor de beoordeling door de werkverschaffer van het aantal opdrachtgevers van de werkende.

Laatstgenoemde constatering neemt niet weg dat een werkverschaffer de economische afhankelijkheid van de werkende van de werkverschaffer, blijkende uit een forse omvang en lange duur van de arbeidsverhouding of aan de hand van facturen waarvan wettelijk is bepaald dat die doorlopend genummerd moeten zijn, in de regel wel kan beoordelen.

De Commissie constateert ten slotte het volgende. Wanneer de in V-I besproken indicaties pro en contra een arbeidsovereenkomst worden vergeleken met de hierboven behandelde pro- en contra-indicaties van zelfstandige beroeps- of bedrijfsuitoefening, dan valt op dat vele indicaties voor een arbeidsovereenkomst ook contra-indicerend zijn voor zelfstandig ondernemerschap, en andersom. Zo kan het feit dat wordt gewerkt binnen het organisatorisch kader van de werkverschaffer meebrengen dat de werkende in de desbetreffende arbeidsverhouding niet handelt als ondernemer of als beoefenaar van een zelfstandig beroep. Het verrichten van werkzaamheden voor een lange duur en met een forse omvang zal niet alleen een factor van gewicht kunnen vormen bij het oordeel dat sprake is van een arbeidsovereenkomst, maar in de regel ook meebrengen dat de werkende weinig opdrachtgevers heeft, dus niet werkzaam is in de (zelfstandige) uitoefening van een beroep of bedrijf.

Soorten overeenkomsten

Er zijn drie soorten modellen/overeenkomsten: algemene overeenkomsten; branche overeenkomsten en individuele overeenkomsten.

V-3 Algemene overeenkomsten

De algemene overeenkomsten zijn héél algemeen. Er zijn eigenlijk drie varianten: één variant waarbij het werkgeversgezag is uitgesloten; één variant waarbij geen persoonlijke verplichting tot het verrichten van arbeid bestaat en een derde variant die ziet op tussenkomst-situaties (en waarbij het gezag tussen de uiteindelijke werker en degene die het werk verschaft alsmede het tussenkomst-bureau afwezig is).

Direct in het oog valt de opmerking in de toelichting op de modelovereenkomst, dat als één van de drie aspecten (persoonlijke arbeid, loon, gezag) afwezig is, dat dan geen arbeidsovereenkomst aanwezig is. Die opmerking is, gelet op het toetsingskader van Groen/Schoevers, niet zonder meer juist, omdat volgens Groen/Schoevers een totaal-beoordeling dient plaats te vinden, en de verschillende relevante aspecten in hun onderlinge samenhang moeten worden beschouwd.

Dat probleem werkt door in de modellen 'geen gezag' en 'vrije vervanging', omdat er in die modellen van wordt uitgegaan dat als er bijvoorbeeld sprake is van een op schrift gestelde vrije vervangingsmogelijkheid, er geen sprake is van een arbeidsovereenkomst. Ook die gedachte is – in ieder geval in zijn algemeenheid – onjuist, omdat zij het holistisch karakter

van de civiele beoordeling miskent⁴⁷. De stelling dat bij vrije vervanging nooit sprake is van een dienstbetrekking is bovendien niet eenvoudig te rijmen met de fiscale jurisprudentie over kortlopende arbeidsverhoudingen⁴⁸.

Verder valt op, dat in de modellen 'geen gezag' en 'vrije vervanging' niet heel veel meer staat, dan dat partijen overeenkomen dat de ene partij (opdrachtgever) geen gezag zal uitoefenen over de andere (opdrachtnemer), dan wel dat die andere partij zich vrij mag laten vervangen door een derde (waartegen de opdrachtgever amper bezwaar kan maken, namelijk slechts in gevallen dat die weigering op objectieve criteria is gebaseerd).

Het aantal in de algemene modelovereenkomsten genoemde relevante criteria is daarmee zó beperkt, en de omschrijving van deze criteria is zo algemeen, dat deze algemene modelovereenkomsten wel zeer ver afstaan van de door de Hoge Raad geëiste beoordeling van alle relevante criteria.

V-4 Branche-overeenkomsten

Er zijn op dit moment⁴⁹ 54 branche-overeenkomsten gepubliceerd, waarbij enkele overeenkomsten (bijvoorbeeld tandartsen praktijkmedewerking en tandartsen praktijkwaarneming) amper van elkaar verschillen.

In deze overeenkomsten staan (geel-gearceerde) bepalingen opgenomen die – wil de opdrachtgever er een vrijwaring aan ontleen – opgenomen moeten worden, en bepalingen waarvoor dat niet geldt. In alle gevallen geldt dat geen bepalingen mogen worden toegevoegd die afbreuk doen aan het karakter van de overeenkomst. In Bijlage 1 wordt een summiere beschrijving gegeven van die branche-overeenkomsten.

V-5 Individuele overeenkomsten

Er zijn aan de Belastingdienst ook een groot aantal individuele overeenkomsten voorgelegd. Daarvan zijn er door de commissie 90 onderzocht. De commissie heeft allereerst 18 overeenkomsten onderzocht, waarbij door de Belastingdienst de verzochte vrijwaring soms wel en soms niet was verstrekt. Vervolgens werden 30 overeenkomsten onderzocht, waarbij geen vrijwaring was verstrekt.⁵⁰ Daarna werden twee extra overeenkomsten beoordeeld van tussenkomst situaties⁵¹. Teneinde er zeker van te zijn dat een (zowel wat betreft de toe- en afwijzingen, als wat betreft het in de tijd door de belastingdienst wellicht gewijzigd beoordelingskader) representatieve steekproef voorhanden was werden eind augustus 2016 uit alle ingediende en beoordeelde aanvragen nog eens een aselechte steekproef genomen van 40 andere overeenkomsten. Een summiere beoordeling van alle 90 aldus onderzochte overeenkomst is in bijlage 2 opgenomen.

⁴⁷ Een gescheiden beoordeling (zoals dat aan twee van de drie voorwaarden voor het bestaan van een privaatrechtelijke dienstbetrekking is voldaan) verdraagt zich niet met de (...) maatstaf voor de beoordeling of sprake is van een arbeidsovereenkomst (HR 17 februari 2012, nr. 11/00371, ECLI:NL:HR:2012:BU8926).

⁴⁸ De opvatting dat vrijheid van komen en gaan bij werknemers altijd van belang is bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een gezagsverhouding is niet juist, met name niet indien het niet gaat om slechts incidenteel en gedurende zeer korte tijd te verrichten arbeid (HR 11 juni 1997, nr. 32041, ECLI:NL:HR:1997:AA2165).

⁴⁹ Onderzocht is de situatie tot en met 1 november 2016.

⁵⁰ Dit grotere aantal (30 t.o.v. 18) omdat, zo bleek uit aan de Tweede Kamer verstrekte informatie, vergeleken met het aantal verstrekte vrijwaringen, vaker geen dan wel een vrijwaring werd afgegeven.

⁵¹ De eerste 48 onderzochte overeenkomsten bevatten ook tussenkomst-situaties.

V-6 Beoordeling van de toetsingen door de Belastingdienst

Gebleken is dat de Belastingdienst, wanneer wordt gemeend dat een vrijwaring niet direct op basis van een voorgelegde individuele overeenkomst kan worden gegeven, soms contact opneemt met de aanvrager, dan wel anderszins onderzoekt om wat voor soort bedrijf het gaat. De aldus verkregen informatie blijkt niet altijd uit de motivering bij de beoordeling. Niet uitgesloten is daarom dat de Belastingdienst over meer informatie beschikt dan uit de afgegeven beoordeling blijkt. Dit verklaart mogelijk de soms arbitraire uitkomsten van een beoordeling.

Onder V-1 is al opgemerkt dat de WDBA een aantal inherente problemen veroorzaakt. Dat betekent dat de Belastingdienst, bij het toetsen van branche- en individuele overeenkomsten, niet alle gewekte verwachtingen kan waarmaken. Dat dit niet lukt, is dan ook geen verwijt. Toetsing conform het civielrechtelijk toetsingskader (achteraf en gedetailleerd) is niet te verenigen met de opzet van de WDBA (toetsing vooraf) en de wens achter de WDBA (voldoende zekerheid bieden) waar nog bij komt dat voorafgaand aan het aannemen van de WDBA al algemene modelovereenkomsten waren goedgekeurd die maar weinig criteria bevatten en die dus opting out (schijnzelfstandigheid) tot op zekere hoogte mogelijk maken. De WDBA is daarmee ambivalent.

De beoordeling door de Belastingdienst laat dit zien:

- (i) De individuele contracten worden naar de indruk van de Commissie in veel gevallen strenger beoordeeld dan de algemene. Ten aanzien van individuele contracten wordt soms de verzochte vrijwaring niet afgegeven, indien te weinig bekend is over de aard van de werkzaamheden, terwijl bij de algemene contracten de aard van de werkzaamheden niet bekend is (en dus ook niet wordt tegengeworpen). Soms wordt bij de individuele overeenkomsten het realiteitsgehalte van het ontbreken van de gezagsverhouding of van de mogelijkheid tot vrije vervanging in twijfel getrokken, terwijl bij het gebruik van de algemene modellen dat realiteitsgehalte niet aan de orde is. In enkele gevallen daarentegen worden ook individuele overeenkomsten goedgekeurd, terwijl maar weinig bekend is over de aard van de werkzaamheden; wellicht is in die gevallen bij de Belastingdienst meer informatie bekend dan uit de beslissing blijkt. Ook is het mogelijk dat de Belastingdienst in die situaties op een zelfde, beperkte, manier heeft geoordeeld als bij de algemene modellen is gedaan.
- (ii) In enkele gevallen is de beslissing van de Belastingdienst naar het oordeel van de Commissie - gemeten langs de civielrechtelijke maatstaf – onjuist; dat betekent dat in die gevallen de civiele rechter op basis van de in het contract bekende gegevens naar verwachting tot een ander oordeel zou zijn gekomen. In een wat groter aantal gevallen is het, op basis van de in het contract bekende gegevens, goed mogelijk dat de civiele rechter tot het zelfde oordeel als de Belastingdienst zou zijn gekomen, maar is een ander oordeel evenzo goed mogelijk. Voorts is in een aantal gevallen het oordeel in de ene zaak niet steeds consistent met dat in andere. In de overige gevallen acht de Commissie het oordeel van de Belastingdienst zonder meer juist.
- (iii) De afwijzingen kennen verschillende motiveringen. Soms wordt opgemerkt dat de overeenkomst ‘vermoedelijk’ een (fictieve) dienstbetrekking zal zijn; soms wordt opgemerkt dat de overeenkomst ‘mogelijk’ een (fictieve) dienstbetrekking zal zijn. Soms wordt de afwijzing gemotiveerd met de overweging dat de overeenkomst bepalingen bevat die ‘zouden kunnen leiden’ tot een dienstbetrekking. In andere gevallen wordt opgemerkt dat ‘niet uitgesloten’ is dat de overeenkomst een dienstbetrekking blijkt te zijn. Er zijn gevallen waarin wordt vermeld dat

- ‘waarschijnlijk’ is dat geoordeeld zal worden dat de overeenkomst een dienstbetrekking vormt. In een enkel geval wordt gesteld dat te weinig informatie beschikbaar is om een oordeel op te kunnen baseren. Ook komt voor dat de Belastingdienst opmerkt dat in een individueel contract de gezagsverhouding of de verplichting tot persoonlijke arbeidsverrichting ‘onvoldoende zijn weggeschreven’. Bij de toestemmingen wordt meestal opgemerkt dat de overeenkomst niet leidt tot een (fictieve) dienst betrekking.
- (iv) De wijze waarop individuele contracten tot op heden feitelijk zijn beoordeeld lijkt te duiden op het veelal hanteren van een ‘streng’ maatstaf: blijkens de meest recente informatie is van de 3935 genomen beslissingen in 920 zaken een vrijwaring gegeven (ruim 23%).⁵² Dat is weinig. De individuele overeenkomsten leiden dus, doordat zij strenger worden beoordeeld, niet zo vaak tot een vrijwaring. De Belastingdienst heeft geprobeerd inzicht te verschaffen in de criteria op grond waarvan branche- en individuele overeenkomst worden beoordeeld. Daartoe is in maart 2016 de Handreiking beoordelingskader overeenkomsten arbeidsrelaties (Handreiking DBA) bekend gemaakt.⁵³
 - (v) Het valt de Commissie op dat de beoordeling van individuele overeenkomsten blijkens de doorlooptijden zeer tijdrovend is, hetgeen zowel voor de Belastingdienst als voor de aanvrager problematisch is. De administratieve lasten en uitvoeringskosten zijn hoog. Wellicht is echter sprake van een gewenningsproces. Het percentage van de ingewilligde verzoeken lijkt dan ook iets te stijgen.⁵⁴

De Commissie is van oordeel dat een eenduidige maatstaf voor de beoordeling dient te worden gehanteerd. Het criterium dat ‘niet uitgesloten’ is dat een overeenkomst een dienstbetrekking zal blijken te zijn, is daarvoor ongeschikt, want te streng. Iets is zelden uitgesloten. Bijvoorbeeld: in het contract staat dat de zzp’er zich mag laten vervangen; dat gebeurt regelmatig. Op dat moment is er dus niks aan de hand. Het is echter denkbaar dat de feitelijke uitvoering van het contract zich zo ontwikkelt, dat het in de loop van de tijd de volle werkweek is gaan beslaan, waardoor de zzp’er geen andere opdrachtnemers meer heeft en hij economisch afhankelijk is geworden van de opdrachtgever. Het is ‘niet uitgesloten’ dat de overeenkomst op dat moment door de civiele rechter zal worden gekwalificeerd als arbeidsovereenkomst. De kwalificatie arbeidsovereenkomst is dus nu al ‘niet uitgesloten’. Omdat die nadere omstandigheden nu nog helemaal niet bekend zijn, is het echter nu niet aannemelijk dat dat zal gebeuren. Het criterium ‘niet uitgesloten’ is daarom te streng, want dat zal er toe leiden dat vrijwel nooit een vrijwaring vooraf kan worden gegeven. Gelet op de doelstelling van de WDBA lijkt het juister om als criterium te hanteren dat het ‘voldoende aannemelijk’ is dat geen sprake is van een arbeidsovereenkomst. Het hoeft daarmee niet voor 99% zeker te zijn dat, ongeacht de bijkomende en nu nog onbekende omstandigheden, geen sprake is van een arbeidsovereenkomst. Maar indien het nu ongewis is of achteraf sprake blijkt te zijn van een arbeidsovereenkomst kan thans geen vrijwaring worden gegeven. Dat betekent wel, dat van partijen die een individuele overeenkomst voorleggen, thans méér wordt verwacht dan van partijen die een algemeen model hanteren. In geval van het hanteren van een algemeen model hoeft er helemaal niets aannemelijk te zijn: het enkele gebruik van dat

⁵² Stand van zaken 7 november 2016. Van 3.935 aanvragen werden er 1.458 afgebroken, 1.557 afgewezen en 920 goedgekeurd. Ten opzichte van de aanvragen waar een beslissing op genomen is (2.477) is het percentage goedkeuringen dus hoger (37%).

⁵³ http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/handreiking_beoordelingskader_dba_dv10301z1ed.pdf

⁵⁴ Vergelijk de in noot 52 genoemde getallen met het percentage van plm. 20% zoals dat volgde uit de brief van de Staatssecretaris aan de Tweede Kamer, juli 2016, DGB/2016/3005 U.

model is voldoende. Daarmee komt de vraag in beeld op welke wijze achteraf door de Belastingdienst zal worden getoetst, of niet in afwijking van het contract is gehandeld, en daarmee de vraag welke mate van zekerheid partijen aan het gebruik van een algemeen model dan wel van een goedgekeurde individuele overeenkomst kunnen ontleen.

V-7 De rol van de toetsing achteraf

Het gebruik van een van de algemene modelovereenkomsten biedt een vergaande gelegenheid tot 'opting out' (geen loonheffingen), zeker in combinatie met de mogelijkheid enkele fictieve dienstbetrekkingen (in het bijzonder de gelijkgesteldenregeling) contractueel uit te sluiten. Deze algemene modellen kunnen immers in alle situaties en voor alle branches worden gebruikt. De vraag dient zich dan – pregnant – aan in hoeverre deze vrijheid 'vooraf' zal worden ingeperkt bij de toetsing of overeenkomstig het contract is gewerkt ('achteraf'). Indien een strenge toetsing achteraf de vooraf gegeven vrijwaring de facto teniet doet, heeft het geven van die vrijwaring vooraf weinig zin of brengt partijen zelfs in een nadelige situatie, doordat zij meenden veilig te opereren terwijl dat achteraf niet zo bleek te zijn. Indien vooraf goedkeuring verzocht wordt, blijken individuele overeenkomsten strenger te worden beoordeeld en wordt de goedkeuring in slechts een gering percentage van de gevallen verstrekt. De vraag is wat er in die situaties gebeurt: indien helemaal geen voorafgaande goedkeuring is verkregen zal aan de hand van de 'gewone' criteria worden beoordeeld of sprake was van een (fictieve) dienstbetrekking. Indien wel goedkeuring van een individuele overeenkomst is verkregen, is de vraag of in dat geval achteraf minder snel, even snel of juist vaker zal worden geoordeeld dat niet overeenkomstig het contract is gewerkt. Voor de rechtszekerheid die de marktpartijen wensen is duidelijkheid vereist: niet alleen hoe de toetsing vooraf plaatsvindt, maar ook hoe die toetsing achteraf geschiedt.

V-7-1 Toetsing achteraf van algemene modellen

Wanneer gebruik wordt gemaakt van de algemene modellen, dan hoeft in beginsel geen loonheffingen te worden ingehouden en betaald. Er kan dan wel achteraf door de Belastingdienst worden gecontroleerd of conform het contract is gewerkt.⁵⁵ Daarbij spelen drie aspecten.

In de eerste plaats rust de bewijslast dat níet conform het contract is gewerkt op de Belastingdienst. Aan die bewijslast zal, naar verwachting, moeilijk kunnen worden voldaan. Sowieso speelt het tijdsverloop. Maar ook: hoe kan de Belastingdienst het niet-conform werken nu aantonen? Dat lijkt praktisch alleen voorstelbaar met ófwel een grote inzet van menskracht, ofwel met hulp van binnenuit (een voormalige opdrachtnemer verstrekt informatie over het niet conform werken, in het bijzonder bij een verzoek om een uitkering op grond van de werknemersverzekeringen waarbij alles uit de kast zal worden gehaald om die uitkering te krijgen), ofwel met het werken van algemene vermoedens om de bewijslast om te keren.

Een tweede aspect is op basis waarvan en hoe 'streng' die beoordeling dan plaatsvindt. Welke mate van afwijking (incidenteel, herhaaldelijk, stelselmatig?) leidt tot het oordeel dat is afgeweken? Is het toetsingskader ook hier de Handreiking? Dat is niet duidelijk. Een

⁵⁵ En of er geen met het contract strijdige bepalingen zijn toegevoegd; die situatie laten we omwille van de zuiverheid van de gedachtegang buiten beschouwing.

incidentele afwijking van de overeenkomst leidt, blijkens uitspraken tijdens de parlementaire geschiedenis, niet tot het verval van de vrijwaring: het moet om een relevante afwijking gaan.⁵⁶ En als er dan is afgeweken en de vrijwaring vervalt: wordt dan weer opnieuw getoetst aan de hand van (zoiets als) de Handreiking?

Een derde aspect is de aan de toetsing te verbinden consequenties. Wanneer wordt er nageheven en wanneer krijgt een opdrachtgever alleen de boodschap om het voor de toekomst anders in te richten? Fraude leidt tot naheffingen, maar wat indien er in redelijkheid discussie over mogelijk is óf conform het contract is gewerkt, maar de balans net uitslaat naar: niet conform contract? Betekent dat dan ook direct naheffingen? Of vervalt de vrijwaring dan alleen voor de toekomst?

Om een goed systeem te hebben moet er niet alleen duidelijkheid bestaan over de toets vooraf, maar ook over de toets achteraf. De vrees voor de toets achteraf leidde in 2002 en 2005 immers tot de VAR en de Uitbreiding rechtsgevolgen VAR. Hierbij moet worden bedacht dat een correctie achteraf (met betrekking tot meerdere opdrachtnemers, over meerdere jaren, met belastingrente en mogelijk een boete) tot enorme bedragen kan oplopen. Dit zijn “exposures” die opdrachtgevers die willen blijven bestaan praktisch niet kunnen lopen, zelfs als redelijk zeker is dat een bezwaar- of beroepsprocedure zou worden gewonnen. De ervaring leert dat ‘redelijk zeker’ voor de marktpartijen niet genoeg is, want de standpunten van inspecteurs kunnen uiteenlopen, net als uitspraken van rechters.

V-7-2 Toetsing achteraf van branche- en individuele goedgekeurde overeenkomsten

Nu de individuele overeenkomsten strenger worden beoordeeld en er minder snel vrijwaring vooraf wordt gegeven, vat de gedachte post dat aan die moeizaam verkregen goedkeuring méér zekerheid moet kunnen worden ontleend, dan aan het gebruik van een algemeen model. Oorzaak en gevolg zouden ook andersom kunnen zijn: omdat bij individuele overeenkomsten vaak meer gegevens bekend zijn, kan door de Belastingdienst vooraf beter beoordeeld worden of het aannemelijk is dat geen sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking. Als die veelheid aan gegevens dan tot die conclusie leidt, is er ook minder ruimte om daar nadien van af te wijken. Toch is ook denkbaar dat, juist omdat er in een individueel contract vaak veel meer bepalingen staan, de kans groter is – vergeleken met een algemeen model - dat geconstateerd kan worden dat niet volgens dat contract gewerkt wordt.

V-7-3 Conclusie dienstbetrekking

Bij de totstandkoming van de WDBA is weinig aandacht besteed aan de toetsing achteraf. Er is slechts kort bij stil gestaan dat een incidentele afwijking niet tot naheffing behoort te leiden.

V-7-4 Fictieve dienstbetrekking

De Commissie heeft specifiek naar modelovereenkomsten gekeken waarbij niet de mogelijkheid bestaat om de toepasselijkheid van de fictieve dienstbetrekkingen vooraf contractueel uit te zonderen, namelijk die van aanneming van werk en die van tussenkomst. Voor de vraag of in die gevallen sprake is van loonheffingsplicht is – in gevallen waarin geen

⁵⁶ 34 036, nr. 14, pag. 19.

arbeidsovereenkomst aanwezig is - van belang of sprake is van het verrichten van werkzaamheden in de (zelfstandige) uitoefening van een beroep of bedrijf (zie V-2). Een en ander brengt mee dat de Belastingdienst bij het verlenen van goedkeuring aan overeenkomsten die de genoemde arbeidsverhoudingen regelen, bepaalde eisen stelt om de aanwezigheid van het 'ondernemerschap' te ondersteunen.

De verschillen in de wijze van beoordeling van deze arbeidsverhoudingen waarvoor geen opting out mogelijkheid geldt, zijn naar de mening van de Commissie betrekkelijk beperkt. Voor deze contracten gelden onder meer (formele) vereisten als een KvK-inschrijving en een BTW-nummer. Verder geldt als eis dat met eigen hulpmiddelen en materialen wordt gewerkt, dan wel dat de kosten van de gebruikte hulpmiddelen voor rekening van de werkende komen. Voorts geldt volgens de toekenningsbrief van de Belastingdienst betreffende de aannemer dat wanneer gedurende langere tijd (nagenoeg) geen andere opdrachtgevers heeft dan de ene opdrachtgever waarmee hij concreet een overeenkomst sluit, de afhankelijkheid van die ene opdrachtgever zodanig groot zou kunnen worden, dat de fictieve dienstbetrekking 'aanneming van werk' toch nog van toepassing zou zijn.'

Voor degenen die door tussenkomst van een ander werkzaam zijn, is in het algemene modelcontract een bewijsvermoeden opgenomen; als negen elementen op een juiste manier in de modelovereenkomst zijn uitgewerkt, mag de opdrachtgever ervan uitgaan dat de opdrachtnemer werkzaam is als zelfstandige. In de overeenkomst is ook opgenomen dat het bewijsvermoeden niet van toepassing is, indien Opdrachtnemer hoofdzakelijk werkzaam is voor Opdrachtgever op basis van (opvolgende) opdrachten van (gezamenlijk) langere duur dan gelet op de aard van de werkzaamheden gebruikelijk is. Bij de modelovereenkomst wordt kennelijk verondersteld dat het werk ook daadwerkelijk in het kader van die onderneming of dat zelfstandig uitgeoefende beroep wordt verricht.

De Commissie constateert, dat de Belastingdienst al met al een vrij lichte 'ondernemerstoets' hanteert.

Indien het bewijsvermoeden niet van toepassing is – in het bijzonder bij langlopende overeenkomsten – moet daadwerkelijk aannemelijk worden gemaakt (vrije bewijsleer) dat het gaat om arbeid die wordt verricht in de uitoefening van een bedrijf of de zelfstandige uitoefening van een beroep.

De Commissie concludeert dat de 'knip' die de Belastingdienst heeft gemaakt tussen de feiten en omstandigheden die worden getoetst bij de beoordeling of sprake is van een arbeidsovereenkomst en die van de fictieve dienstbetrekkingen van aannemer van werk en de tussenkomstbepaling, relativering verdient. De holistische benadering van de arbeidsovereenkomst leidt er namelijk, met name in gevallen waarin de vraag voorligt of is gecontracteerd met een werknemer of met een zelfstandige, toe dat bovengenoemde feiten en omstandigheden in de regel ook een rol spelen bij de vraag of een arbeidsverhouding al dan niet kwalificeert als een arbeidsovereenkomst. Het in acht nemen van de aanbevelingen van de Commissie (zie verder hoofdstuk VI), zal de thans bestaande verschillen in beoordeling aanmerkelijk verkleinen.

V-8 Conclusies over de verleende goedkeuringen

De Belastingdienst is met de invoering van de WDBA voor een heel moeilijke opgave geplaatst. Aan de hand van voorgelegde overeenkomsten dient vooraf een oordeel te worden gegeven over de aanwezigheid van een (fictieve) dienstbetrekking, terwijl tegelijkertijd bij die beoordeling het civielrechtelijk toetsingskader dient te worden toegepast. Dat civielrechtelijke

toetsingskader houdt in dat achteraf wordt getoetst, aan de hand van alle op dat moment bekende omstandigheden van het geval. Aan die twee eisen (vooraf, maar toch civiel kader) kan eigenlijk al niet tegelijkertijd worden voldaan.

Daar komt bij dat in oktober 2015, voorafgaand aan de invoering van de WDBA, enkele algemene modellen waren ontwikkeld en goedgekeurd. Die algemene modellen (vooral het model 'geen werkgeversgezag' en het model 'vrije vervanging') kennen amper inhoudelijke bepalingen anders dan voor ieder model de betreffende kernbepaling. Indien van een dergelijk algemeen model gebruik wordt gemaakt is het al snel van tweeën een: ofwel de toets achteraf wordt zo streng uitgevoerd, dat aan het algemene model amper zekerheid kan worden ontleend. Als dat gebeurt heeft het weinig zin van dat algemene model gebruik te maken en zijn degenen die er gebruik van hebben gemaakt behoorlijk op het verkeerde been gezet. Ofwel het blijkt dat die toets achteraf niet streng wordt uitgevoerd, in welk geval het inderdaad makkelijk is om met gebruikmaking van dat algemene model buiten de loonheffingen te blijven. Dat betekent dan dat schijnzelfstandigheid niet kan worden aangepakt. Als de toets achteraf van het gebruik van de algemene modellen soepel blijkt te zijn dient zich nog een ander probleem aan, namelijk dat het gebruik van de algemene modellen dan veel aantrekkelijker is dan dat van de branche-overeenkomsten of de individuele contracten. Die branche-overeenkomsten en individuele overeenkomsten worden immers maar moeizaam goedgekeurd. Toch kunnen gebruikers er een reëel belang bij hebben van branche-overeenkomsten en individuele overeenkomsten gebruik te willen maken. Daarin kunnen immers maatwerkafspraken worden gemaakt. Dat komt aldus niet tot zijn recht. De WDBA gecombineerd met de bij de invoering al goedgekeurde algemene modellen leidt daarmee tot een systeem dat niet voldoet aan de doelstellingen die bij de invoering ervan werden gesteld.

De wijze waarop de Belastingdienst de branche-overeenkomsten en de individuele overeenkomsten beoordeelt is in een enkel geval onjuist. Het groot aantal afwijzingen van individuele contracten is in zoverre te begrijpen dat het heel moeilijk is vooraf zekerheid te kunnen geven dat iets achteraf geen (fictieve) dienstbetrekking zal blijken te zijn. In nogal wat gevallen valt de uitkomst van de Belastingdienst te billijken, hoewel op grond van de beperkte hoeveelheid aanwezige gegevens een andere uitkomst ook denkbaar was geweest. Gevolg is wel dat, wanneer een groot aantal beslissingen naast elkaar wordt gelegd, in een consistente uitkomst in bepaalde gevallen ontbreekt en de vraag rijst of de rechtsgelijkheid gewaarborgd is. Soms worden individuele overeenkomsten vooraf streng getoetst, hetgeen logisch is gelet op het civielrechtelijk toetsingskader en de moeilijkheid vooraf voorspellingen te kunnen doen over de wijze van uitvoering achteraf. Wat minder vaak wordt vooraf ook soepel getoetst, al dan niet onder verwijzing naar de soepele toetsing van de algemene modellen. De Belastingdienst zou natuurlijk individuele overeenkomsten altijd streng of altijd soepel kunnen beoordelen. Dat leidt er dan toe, zoals hierboven al is overwogen, dat het verkrijgen van zekerheid vooraf in individuele gevallen in de praktijk niet meer mogelijk is (streng) respectievelijk dat de deur naar opting out wijd open wordt gezet met het risico van schijnzelfstandigheid van dien (soepel).

Tegelijkertijd is het, omdat de WDBA feitelijk geen (nieuw) specifiek wettelijk kader kent (toepassing van de modellen leidt slechts tot gerechtvaardigde verwachtingen), mogelijk om binnen het bestaande wettelijk kader tot een zodanige aanpassing van de uitvoering van de wet te komen, dat wel, althans veel beter, aan de aan de wet ten grondslag liggende doelstellingen wordt voldaan.

VI Aanbevelingen

Het door de Belastingdienst bij het vooraf beoordelen van overeenkomsten volledig hanteren van het civielrechtelijk toetsingskader is niet mogelijk. Dat civiele kader is immers een toetsing achteraf, en bovendien aan de hand van alle omstandigheden van het geval (totaalbeoordeling) waaronder de aard van de werkzaamheden, de organisatorische inbedding, de omvang en de duur van de werkzaamheden, de maatschappelijke positie van de werkende, de door partijen gemaakte afspraken alsmede op wiens initiatief die afspraken tot stand zijn gekomen. Tegelijkertijd kan door de Belastingdienst niet op voorhand volledige zekerheid over de kwalificatievraag worden gegeven, omdat de wijze van uitvoering van belang blijft voor die kwalificatie (voor het verleden dan wel voor de toekomst).

Het voorgaande betekent dat beleidskeuzes dienen te worden gemaakt aangaande de toets vooraf als ook de toets achteraf en zowel wat betreft de inzet van menskracht vooraf en achteraf, als ook de op beide momenten toe te passen criteria. Waar het gaat om de toe te passen criteria dienen deze beleidsmatige keuzes geobjectiveerd en transparant te zijn. De Commissie acht van belang dat de kans op verschil tussen de toets vooraf en de toets achteraf zo klein is als redelijkerwijs mogelijk. De Commissie komt op grond hiervan tot de volgende aanbevelingen voor het zowel vooraf als achteraf beoordelen of sprake is van een dienstbetrekking of fictieve dienstbetrekking waarop loonheffingen dient te worden toegepast.

Vaak zijn modelovereenkomsten niet nodig

1. In heel veel situaties is er geen twijfel over mogelijk dat geen sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking. Dat geldt in de eerste plaats voor particulieren als opdrachtgever. Maar ook bij bedrijven als opdrachtgever is de situatie vaak duidelijk. Voorbeeld: een slotenmaker wordt door een bedrijf ingeschakeld om een slot te vervangen en advies te geven over andere aan te brengen voorzieningen. Voor zo'n klus hoeft geen gebruik te worden gemaakt van een modelovereenkomst. Gelet op de administratieve lasten en uitvoeringskosten (zowel aan de zijde van de Belastingdienst als bij de aanvragers) dient er duidelijkheid over te bestaan in welke gevallen een individuele overeenkomst niet behoeft te worden voorgelegd.

Verhouding civiel toetsingskader

2. De wens van het volledig toepassen van het civiele kader moet worden losgelaten. Wel kan zo veel mogelijk bij dat kader worden aangesloten, met een evenwicht tussen de rechtszekerheid (voor opdrachtgevers) en het kunnen tegengaan van schijnzelfstandigheid.

Marginale werkzaamheden

3. In het sociale zekerheidsrecht is het gebruikelijk dat wanneer het te gelde maken van bepaalde rechten of moeten nakomen van plichten een onevenredige (administratieve) werkdruk/belasting veroorzaken, dat daarvan wordt afgezien. Een voorbeeld is werkloosheid voor minder dan 5 uur per week: dat leidt niet tot een uitkering. De lasten van dergelijke 'kruimel-aanspraken' wegen niet op tegen de lusten. Iets vergelijkbaars zou met dienstverbanden met een zeer geringe omvang kunnen worden gedaan: indien (op dag/week/maand/jaarbasis) minder dan een bepaald aantal uren wordt gewerkt, dan staat het partijen vrij te bepalen dat dat niet op basis van een (fictief) dienstverband gebeurt. Als een getalscriterium van bijvoorbeeld 5 uur per week op kwartaalbasis wordt uitgevoerd, betekent dat dat het partijen vrij staat tot een grens van 65 uur per kwartaal zelf te bepalen of dat op

basis van een arbeidsovereenkomst (met verzekeringsplicht) of op basis van een opdrachtsovereenkomst (met uitsluiting van verzekeringsplicht) geschied. Als gekeken wordt naar het 5-uurscriterium op jaarbasis ($5 \times 52 = 260$ uur per jaar) is de keuzevrijheid nog groter. Bij dergelijke kleine werkzaamheden speelt het probleem van schijnzelfstandigheid niet of nauwelijks, tenzij het gaat om werk dat in een korte periode wordt geconcentreerd. Om oneigenlijk gebruik tegen te gaan, kan bij toepassing van een criterium op kwartaal- of jaarbasis een uitzondering worden geformuleerd (dus dan bestaat de keuzevrijheid niet meer) voor de situatie dat in een week meer dan twaalf uur wordt gewerkt. Het (kunnen) uitzonderen (er mag wel een arbeidsovereenkomst voor minder dan 5 uur per week worden aangegaan, maar het hoeft niet) van dergelijke kleine aanstellingen voor de loonheffingen levert ook geen duidelijke ondergraving van de solidariteitsgedachte op. Kunstgrepen als het opknippen van één arbeidsverhouding in meerdere arbeidsverhoudingen met verschillende opdrachtgevers die met elkaar verbonden zijn, worden uiteraard niet geaccepteerd.

Indicatoren (vermoedens) voor aan-/afwezigheid dienstbetrekking

4. Bij arbeidscontracten met een omvang die de onder 3. genoemde omvang overschrijden, hangt de beoordeling voor de loonheffingen af van meerdere omstandigheden. Omwille van de rechtszekerheid moet het mogelijk zijn het aantal van deze relevante omstandigheden te beperken, daar waar het gaat om het vaststellen van gevolgen voor de loonheffingen. Dergelijke omstandigheden leveren een indicator op pro-dienstbetrekking of contra-dienstbetrekking. Hieronder wordt een suggestie gedaan voor de aldus te hanteren indicatoren.
 - a. In het civiele kader (meer in het bijzonder het standaardarrest van de Hoge Raad, Groen/Schoevers) wordt waarde toegekend aan de maatschappelijke positie van partijen. Een goede indicator van een (sterke) maatschappelijke positie of van een onafhankelijke marktpositie, vormt inkomen. Indien de opdrachtnemer een veel hoger uur/week/maandloon ontvangt dan in de betreffende branche voor een werknemer gebruikelijk is, vormt dat een indicatie van een onafhankelijke marktpositie. Als sprake is van een onafhankelijke marktpositie is er meer aanleiding rekening te houden met de partij-afsprake. Met dat laatste wordt bedoeld op: indien partijen overeenkomen dat hun overeenkomst géén arbeidsovereenkomst is, dan wordt daar, voor de loonheffingen, ook bij aangesloten. Aansluiting bij de 'gebruikelijke beloning' heeft als voordeel dat de sociale partners hierover branche-afspraken kunnen maken. Het moet wel om een duidelijk hogere vergoeding gaan dan de gebruikelijke werknemersbeloning. De opdrachtnemer moet immers zelf zorgen voor verzekeringen tegen arbeidsongeschiktheid en pensioen. En hij moet een buffer vormen voor perioden van werkloosheid. Een opslag in de orde van grootte van 50% op het bruto cao-loon ligt bij deze benadering voor de hand. Een beloning die de aldus berekende bruto loonkosten van de werkgever niet overschrijdt vormt een indicatie voor een meer afhankelijke marktpositie en dus een dienstbetrekking. In plaats van de indicator 'hoger dan gebruikelijk loon' zou ook een vast bedrag kunnen worden vastgesteld. Omgekeerd is het een mogelijkheid om te bepalen dat het overeenkomen van een salaris 'lager' dan een aldus vastgesteld 'hoger dan gebruikelijk loon' een indicatie vormt voor de aanwezigheid van een dienstbetrekking.

- b. Indien een overeenkomst een bepaalde tijdsduur (bijvoorbeeld zes maanden) overschrijdt, wordt de band met de opdrachtgever zo sterk en de afhankelijkheid van die opdrachtgever zo groot dat al gauw aannemelijk is dat er een gezagsverhouding zal zijn. Overschrijding van een dergelijke termijn vormt daarom een indicatie van een dienstbetrekking.
- c. Een indicatie voor een dienstbetrekking vormt de plaats van de werker ten opzichte van de organisatie waar hij te werk is gesteld: gaat het om een functie die door werknemers wordt vervuld en waarbij er eigenlijk alleen een tekort is aan menskracht: dat is een indicatie voor een dienstbetrekking. Dit geldt in het algemeen voor werkzaamheden die behoren tot de core business van het bedrijf met de in de regel bijbehorende organisatorische inbedding. Als het gaat om specialistische werkzaamheden of werkzaamheden die zelfstandig plegen te worden uitgeoefend, vormt dat de indicatie van de afwezigheid van een dienstbetrekking, ook al is er sprake van bedrijfsprotocollen waaraan iedereen zich moet houden. Een heel algemene omschrijving van de te verrichten werkzaamheden is kenmerkend voor de arbeidsovereenkomst; een gedetailleerde omschrijving past bij de opdrachtovereenkomst. Bij een gedetailleerde omschrijving past het dat de zzp'er verantwoordelijk is (ondernemersrisico draagt) voor het niet goed uitvoeren van de opdracht; een werknemer krijgt uitbetaald, los van de kwaliteit van de geleverde diensten.

Brancheafspraken

- 5. Brancheafspraken kunnen deze indicatoren nader invullen, bijvoorbeeld aangaande de looptijd van de overeenkomsten. Ook is het in sommige branches heel belangrijk of met eigen materialen/gereedschappen/vervoermiddelen wordt gewerkt, en in andere niet. Indien blijkt dat toepassing van de gehanteerde criteria tot een ongewild gebruik in een branche leiden, dan kan ook dat aanleiding vormen – voor de toekomst – tot aanpassing van die criteria te komen.

Ontkrachting vermoedens altijd mogelijk

- 6. De hierboven onder 4. en 5. genoemde indicatoren kunnen in sterkere of mindere mate richting wel of geen dienstbetrekking wijzen. De 'gewone' criteria van de arbeidsovereenkomst (in het bijzonder: de gezagsverhouding en de verplichting de arbeid - persoonlijk - te verrichten) kunnen leiden tot een tegenovergestelde uitkomst. Een voorbeeld hiervan is de inzet van een communicatieadviseur bij een jarenlang lopend bouwproject. Dat werk gaat met pieken en dalen. Soms moeten er veel uren worden gemaakt en soms maar weinig. Gemiddeld is de inzet bijvoorbeeld 16 uur per week. De communicatieadviseur heeft dus ruim de gelegenheid (en moet dat meestal ook wel) om andere opdrachten aan te pakken. Mede in aanmerking genomen de specifieke deskundigheid van de communicatieadviseur en de mogelijkheid een deel van het werk op eigen kantoor te doen, kunnen deze omstandigheden aanleiding zijn het vermoeden dat sprake is van een dienstbetrekking, te ontkrachten, ook al heeft deze arbeidsverhouding een looptijd van jaren.

Heroverweging algemene modellen

- 7. Het bovenstaande betekent dat het gebruik van de algemene modellen dient te worden heroverwogen. Aan het gebruik van de algemene modellen zou immers slechts een gerechtvaardigde verwachting kunnen worden ontleend wanneer de toepassing plaatsvindt binnen de hier boven genoemde kaders. Dat betekent dat

wanneer gebruik wordt gemaakt van een algemeen model, daaraan die verwachting (geen loonheffingsplicht) slechts kan worden ontleend wanneer de hierboven genoemde indicatoren richting geen-dienstbetrekking wijzen. Bij de beoordeling van branche- en individuele overeenkomsten kan met die kaders ook rekening worden gehouden. Het systeem van door de Belastingdienst vooraf goedgekeurde overeenkomsten kan daarmee blijven bestaan. Wanneer dat namelijk eenmaal loopt, is het administratief eenvoudig toe te passen.

Alleen bij fraude/evidente afwijking naheffing; anders slechts wijziging voor toekomst

8. Ook wanneer slechts met een beperkt aantal indicatoren gewerkt wordt, zal en moet het mogelijk blijven dat de contra-indicaties daar tegen de doorslag geven: de criteria tot vaststelling van een dienstbetrekking blijven 'open normen'. Vanwege de hier mee gepaard gaande onzekerheid werd met invoering van de VAR-verklaringen in 2005 gekozen voor een systeem dat de opdrachtgever (vrijwel) volledige zekerheid gaf. Dat leidde tot een onevenwichtig systeem. De slinger moet nu echter niet weer de andere kant opslaan en de opdrachtgever te weinig zekerheid bieden, omdat de ervaring leert dat dat tot ontwijkingsgedrag kan leiden. De Commissie acht daarom van groot belang dat als, behoudens gevallen van fraude of evidente afwijking, het oordeel van de Belastingdienst is dat, niettegenstaande het wijzen van indicatoren op een niet-dienstbetrekking, tóch komt vast te staan dat wel sprake is van een dienstbetrekking, zulks (alleen) voor de toekomst geldt. Dat betekent dat partijen hun gedrag nog kunnen aanpassen, indien zij die consequentie niet willen. Dat betekent ook dat de goedwillende opdrachtgever (handelend met inachtneming van de kwalitatieve en kwantitatieve criteria) niet beducht hoeft te zijn voor naheffingen. Mocht daarmee voor opdrachtnemers de situatie ontstaan dat zij hierdoor in een onaanvaardbaar nadelige situatie terecht komen, wat betreft hun sociale zekerheidsrechten, dan moet daarvoor een voorziening worden getroffen. Dat bezwaar kleeft echter ook reeds aan het bestaande WDBA-kader (zie par. III-2).

Noodzaak beleidsbesluit

9. Voor het slagen van het systeem van "modelovereenkomsten" is beslissend hoe de Belastingdienst ermee omgaat. Daarbij past een beleidsbesluit. Nu moet de praktijk zich redden met publicaties op het internet (die kort daarop alweer verdwenen kunnen zijn) en series antwoorden op Kamervragen. De status van de informatie is niet altijd duidelijk en het is te versnipperd.

Gewenningsperiode

10. Bij de inwerkingtreding van de WDBA heeft de staatssecretaris gekozen voor een transitiebeleid van een jaar tot 1 mei 2017. De Commissie geeft de Staatssecretaris in overweging expliciet een beslissing te nemen om deze termijn al dan niet te verlengen, bijvoorbeeld tot 1 januari 2018. Weliswaar was het gegeven jaar al lang, maar de praktijk verkeert in onzekerheid over de bevindingen bij de tweede voortgangsrapportage en het debat dat in de Tweede Kamer zal volgen, vermoedelijk eind 2016/begin 2017. Het is begrijpelijk als dat wordt afgewacht. Maar daarna is het nog maar kort dag tot 1 mei 2017.

Bijlage 1 – Beoordeling van 54 branche-overeenkomsten

1. Afloskapitein (17 juni 2016).
Overeenkomst om voor een bepaalde duur de taak als afloskapitein/gezagvoerder van een binnenschip uit te voeren. Twee ankers voor deze beoordeling: geen gezagsverhouding en vrije vervanging. Werk wordt verricht naar eigen inzicht met de volledige nautische verantwoordelijkheid. Bij overeenkomsten die langdurig zouden lopen (zeker als steeds op hetzelfde schip wordt gewerkt) is twijfel mogelijk, gelet op de doorlopende directe verantwoordingsplicht en de uitgesloten aansprakelijkheden bij alle mogelijke schade, tenzij opzet of bewuste roekeloosheid.
2. Agrarische werkzaamheden (4 mei 2016).
De overeenkomst is vrij algemeen: er wordt de nadruk op gelegd dat de opdrachtgever aanwijzingen en instructies mag geven omtrent het resultaat van de opdracht. Kennelijk wordt daarmee bedoeld dat het de opdrachtnemer vrij staat te bepalen hoe hij dat resultaat wil bereiken. Opdrachtgever verklaart zich akkoord dat het opdrachtnemer vrij staat ook ten behoeve van andere opdrachtgevers werkzaamheden te verrichten. Wanneer er in de praktijk niet voor andere opdrachtgevers wordt gewerkt, kan echter niet gezegd worden, dat de overeenkomst niet is nagekomen. Het geen gebruik maken van een vrijheid betekent niet dat de vrijheid er niet was.
3. Architectuur, geen gezag (3 juni 2016).
In de overeenkomst staat niks over het te behalen resultaat. De architect brengt enkel zijn vaardigheden in; overleg en afstemming vindt plaats met – indien aanwezig – leden van het projectteam. Afgezien van de bepaling dat partijen niet beogen een arbeidsovereenkomst aan te gaan, is het de vraag waarom dit civielrechtelijk geen arbeidsovereenkomst zou kunnen zijn. De overeenkomst geeft geen informatie over de duur van de overeenkomst of de hoogte van het tarief. Een lange duur is karakteristiek voor een arbeidsovereenkomst; een heel hoog tarief doet echter vermoeden dat geen werkgeversgezag aanwezig is. Het bedongen tarief kan tevens een indicatie vormen van de maatschappelijke positie van de opdrachtnemer.
4. Artiestenregeling individueel (7 oktober 2015).
De overeenkomst betreft een eenmalig optreden van een artiest. Er is weinig twijfel dat dat niet tot een arbeidsovereenkomst leidt. De bepaling dat de artiest zelf reclame maakt wordt van belang geacht voor de beoordeling. Dit doet wat wonderlijk aan, omdat vooral de opdrachtgever er bij gebaat is dat er veel bezoekers naar de artiest komen kijken en met dat doel reclame maakt.
5. Artiestenregeling gezelschap (7 oktober 2015).
Zie opmerkingen bij artiestenregeling individueel.
6. Auteursteamcontract GEU (7 juni 2016).
Geen gezagsverhouding, ondanks een groot aantal de auteurs beperkende bepalingen (overdracht auteursrechten, plannings- en schrijfinstructies). Het auteurswerk, kennelijk niet op een werkplek bij de uitgever, is inderdaad een zelfstandige bezigheid.
7. Beroepsgoederenvervoer (15 oktober 2015).
In de overeenkomst worden enkele specifieke, en relevante, eisen gesteld aan de

opdrachtnemer, waaruit blijkt dat de opdrachtnemer ondernemersrisico loopt, zoals het hebben van een WWG-vergunning, opdrachtnemer de economische eigendom (of huur) moet hebben van de vrachtauto; het vervoer is een resultaatsverbintenis; de opdrachtnemer is verantwoordelijk voor de brandstofkosten en moet BTW-plichtig zijn. De beslissing van de Belastingdienst wordt niet gekoppeld aan afwezigheid van werkgeversgezag of de verplichting persoonlijk arbeid te verrichten.

8. Bouw: zelfstandigen bouw, te gebruiken voor losse werken (13 oktober 2015).
Er moeten afgebakende eenheden worden opgeleverd, als resultaatverplichting waarbij de uitvoering van de opdracht zelf kan worden ingevuld. Werk met gebruik van eigen materialen, eigen vervoermiddelen en werkkleding die bij het eigen bedrijf past. Opdrachtgever heeft een ongevalverzekering afgesloten waarop de opdrachtnemer aanspraak kan maken als hem tijdens de uitvoering van het werk een ongeval overkomt (€ 200.000 bij blijvende volledige invaliditeit). Geen gezagsverhouding. Op voorhand niet aannemelijk dat sprake is van een fictieve dienstbetrekking wegens aanneming van werk. Voorbehoud voor het geval er langere tijd geen andere opdrachtgevers zijn. Dan kan de afhankelijkheid van de ene opdrachtgever groot zijn, hetgeen een aanwijzing is dat de werkzaamheden niet in de zelfstandige uitoefening van een bedrijf of beroep worden verricht. Alsdan zou er wel een fictieve dienstbetrekking zijn.
9. Bouw: raamovereenkomst aanneming van werk, te gebruiken voor meerdere werken gedurende de looptijd van de overeenkomst (10 mei 2016).
Model is in grote lijnen gelijk aan model 8 bij losse werken. Er is logischerwijs meer tekst bij de werkopdracht. Kern bij een controle zal worden of de opdrachtgever bij langdurige opdrachten niet kan ingrijpen in de wijze van uitvoering van de opdracht en dat daardoor gezag wordt aangenomen.
10. Bouw: overeenkomst van opdracht bouw, te gebruiken voor losse opdrachten (10 mei 2016)
Model is in grote lijnen gelijk aan model 8 bij losse werken. Deze overeenkomst is van toepassing voor werkzaamheden in de bouw die niet kwalificeren als aanneming van werk. De bepalingen ten aanzien van het ontbreken van leiding en toezicht zijn voldoende geacht om werken buiten dienstbetrekking aan te nemen.
11. Bouw: raamovereenkomst van opdracht bouw, te gebruiken voor meerdere opdrachten gedurende de looptijd van de overeenkomst (10 mei 2016)
Model is in grote lijnen gelijk aan model 9, met dienovereenkomstige beoordeling.
12. Coaching (4 juli 2016)
Het gaat om professionele begeleiding waarbij de coach als gelijkwaardige partner de cliënt ondersteunt bij het behalen van zelfgekozen doelen. Er is een uitdrukkelijke voorwaarde opgenomen dat het gaat om een deskundigheid die de opdrachtgever zelf niet in huis heeft. Hieruit wordt begrepen dat het model niet kan worden gebruikt bij inhuur door een instituut dat coaches "levert".
13. Echoscopisten (2 juni 2016).
In de modelovereenkomst worden weinig concrete eisen gesteld. De echoscopist verricht de werkzaamheden in de praktijkruimte van de opdrachtgever (art. 5; niet geel). Het betreft 'core-business' voor de opdrachtgever, waarbij de echoscopist zich

ook dient te houden aan formele vereisten zoals de arbeidstijden van de opdrachtgever. Dat zijn aanwijzingen voor het bestaan van een arbeidsovereenkomst. Opvallend is dat de 'ontlastende' bepalingen (richting opdrachtnemerschap), zoals art. 3 en 4-8, niet geel zijn. De opdrachtgever zal geen instructies geven met betrekking tot het gebruik van de ter beschikking gestelde hulpmiddelen.

14. Freelance auteurs en redactiemedewerkers algemeen (7 juni 2016).

Beoordeling is in lijn met die van model 6. Vraag is wel of de werkzaamheden van redactiemedewerkers in dit kader voldoende vergelijkbaar zijn met die van auteurs. Redactiemedewerkers werken nog meer volgens instructie. Maar bij werk thuis ligt werkgeversgezag ook dan minder voor de hand.

15. Gastdirigent (11 maart 2016).

De overeenkomst legt de dirigent amper beperkingen op, behalve dat wordt gesteld dat hij muzikaal verantwoordelijk is en dat hij voor de planning rekening moet houden met de beschikbaarheid van de musici. Dat een dirigent naar eigen inzicht zijn werkzaamheden verricht, is goed voor te stellen, maar dat geldt ook voor een dirigent met een arbeidsovereenkomst. De beslissing van de Belastingdienst is niet onjuist, maar een andere zienswijze had ook gekund.

16. Gastdocent e.a. (11 maart 2016).

In de overeenkomst staan nogal wat bepalingen die op een arbeidsovereenkomst wijzen: het persoonlijk moeten verrichten van de arbeid; het gebonden zijn aan de roosters van de opdrachtgever; gebruik maken van de bedrijfsruimtes van opdrachtgever en het werk is de 'core business' van opdrachtgever. Er wijst maar weinig op echt opdrachtnemerschap: het enige is het onafhankelijk invulling geven aan de opdracht. Over de duur wordt opgemerkt dat het om incidenteel werk, of voor een tijdelijke periode gaat. Dat laatste is een rekbaar begrip. De vergelijking dringt zich op met het Haagse hof-arrest (1 september 2015, JAR 2015/242), waarbij werd geoordeeld dat de orkest-remplaçanten schijnzelfstandigen zijn.

17. Gastregisseur (11 maart 2016). Zie gastdocent hierboven.

18. Duurwaarneming huisarts (14 of 25 oktober 2015).

In deze overeenkomst worden weinig specifieke eisen gesteld die per se wijzen op opdrachtnemerschap, terwijl er wel bepalingen zijn die duiden op een arbeidsovereenkomst. Wat betreft dat laatste: de lange duur van de overeenkomst (tot een jaar), het werk wordt verricht in de organisatie van de opdrachtgever; het is de 'core business', er is slechts een geclausuleerde vrije vervanging mogelijk (overigens ook niet voorstelbaar dat een huisarts zijn praktijk overlaat aan een zelf uitgezochte vervanger en dat die vervanger zich dan door willekeurig wie zou mogen laten vervangen). De specifieke eisen die gesteld worden zijn weliswaar zinvol (registratie BIG-register; klachtenregeling) maar duiden niet perse op opdrachtnemerschap.

19. Incidentele waarneming huisarts (12 of 25 oktober 2015).

Uit de aard der zaak speelt het duurelement zoals genoemd onder 'duurwaarneming huisarts' hier niet. Het is begrijpelijk dat waarneming voor een enkele dag niet op basis van een arbeidsovereenkomst zal plaatsvinden.

20. ICT professional (19 februari 2016).
De overeenkomst stelt eigenlijk geen enkele specifieke voorwaarde, behalve dat de professional over kennis beschikt die de opdrachtnemer zelf niet heeft en in staat is de werkzaamheden zelfstandig te verrichten. In de overeenkomst staan geen bepalingen over vervanging, terwijl de bijlage (art. E) het wel heeft over het 'primair' uitvoeren van de werkzaamheden door betrokkene.
21. Illustratoren van kinderboeken (7 juni 2016).
Beoordeling is in lijn van model 6 (auteurs).
22. (Foto)journalisten (23 augustus 2016).
Oplevering van journalistiek werk voor een bepaalde datum. Opdrachtnemer behoudt het auteursrecht, met alleen een licentie voor de opdrachtgever. Betaling per woord, foto of tijd. Verplichte voorwaarde dat opdrachtnemer geen deel uitmaakt van een redactie, geen vergaderingen bijwoont en niet mee evalueert. Zodoende voldoende te onderscheiden van het personeel.
23. Keukeninstallateur (17 juni 2016).
Opdrachtnemer beslist of werkzaamheden worden aangenomen en is zelf verantwoordelijk voor afhandeling van klachten. Omdat (ook) bij opdrachtgever kan worden geklaagd, is er een bepaling dat opdrachtgever de financiële rekening deels ten laste van de vergoeding kan brengen, hetgeen duidt op een opdracht. Ook zijn er bepalingen over het gebruik van eigen gereedschap en materiaal, maar – en dat is in combinatie weer vreemd – geen verplicht gebruik eigen vervoermiddel. Geen fictieve dienstbetrekking wegens aanneming van werk. De goedkeuring is wel uitdrukkelijk met het voorbehoud dat de opdrachtnemer gedurende langere tijd (nagenoeg) geen andere opdrachtgevers heeft.
24. Kraamzorg (25 april 2016).
In de overeenkomst staan nauwelijks bepalingen die duiden op de afwezigheid van een arbeidsovereenkomst, behalve het ondernemersrisico voor betrokkene (art. 7.4, als de zorgverzekeraar niet betaalt). Wat opvalt is dat de overeenkomst stelt dat het opdrachtnemer vrij staat om voor andere opdrachtgevers te werken (toelichting onder het kopje 'tussenkomen'; considerans onder d: vrij staan om), daar waar de Belastingdienst oordeelt dat opdrachtgever moet toezien of opdrachtnemer daadwerkelijk voor andere opdrachtgevers werkt (toelichting onderaan pag. 1, 1^e van 4 liggende streepjes: er op toezien .. werkt).
25. Kunst en cultuureducatie (13 oktober 2015).
Dit betreft een overeenkomst zonder veel specifieke bepalingen. Kernbepaling is dat het de opdrachtnemer vrij staat om het overeengekomen resultaat naar eigen inzicht te verwezenlijken.
26. Makelaars en taxateurs (15 juli 2016).
Overeenkomst voor maximaal 12 maanden. Geen gezagsverhouding (zeer algemene teksten) en vrije vervanging (met een voorbehoud voor beoordeling achteraf: in twijfelgevallen kan het feit dat vervanging op initiatief van de opdrachtnemer niet of nauwelijks daadwerkelijk is voorgekomen een licht werpen op de werkelijke tussen opdrachtgever en opdrachtnemer bestaande verhoudingen). Opmerkelijk (in relatie tot het verbaalsverbod) is de bepaling (in artikel 9.1) dat voor het geval toch loonheffing

of premies werknemersverzekeringen moeten worden afgedragen opdrachtgever in totaal nooit meer dan de overeengekomen vergoeding, verminderd met inhoudingen, verschuldigd is.

27. Montage meubelindustrie en interieurbouw (6 september 2016).
Het gaat om ondersteuning bij vervaardiging, aanneming van werk is zo gespecificeerd mogelijk. Tot de verplichte voorwaarden behoort dat de aannemer gebruik maakt van eigen gereedschap, materieel en eigen vervoermiddelen. Er zijn ook aansprakelijkheidsbepalingen bij schade en een concrete opleveringsdatum. Beoordeling: geen echte dienstbetrekking (gezagsverhouding ontbreekt) en ook geen fictieve dienstbetrekking wegens aanneming van werk, met het gebruikelijke voorbehoud dat er langdurig geen andere opdrachtgevers zijn.
28. Ontwerpers, geen gezag (6 september 2016).
Het gaat om het tot stand brengen van ontwerpen of het verlenen van ontwerpdiensten. Het werk wordt verricht door grafische of industriële ontwerpers, illustratoren en (interieur)architecten. Kern is dat de opdrachtnemer vrij is om de ontwerpopdracht zelfstandig, naar eigen inzicht in te delen en uit te voeren, en daarbij niet onder leiding en toezicht van de opdrachtgever werkt. De opdrachtgever mag ook tussentijds feedback en aanwijzingen geven omtrent het beoogde doel van de opdracht, zoals omschreven in de briefing dan wel in de Opdrachtovereenkomst, en voor zover dit niet de wijze van uitvoeren van de opdracht raakt. Er is veel variatie denkbaar in het werk, waarbij soms aan een arbeidsovereenkomst kan worden gedacht. Maar bij kortere opdrachten zal niet gauw aan de gegeven kwalificatie worden getwijfeld.
29. Ontwerpers, vrije vervanging (6 september 2016).
Zelfde soort werk als bij model 28, maar dan met een clause ten aanzien van vrije vervanging. Opdrachtgever heeft niet het recht de vervanger te weigeren, anders dan op grond van objectieve kwalificaties. Dit zijn beroepsspecifieke vergunningen en certificaten, registratie in een kwaliteits- of beroepsregister of een verklaring omtrent gedrag, die noodzakelijk zijn voor de uitvoering van de opdracht. De objectieve kwalificaties kunnen vooraf in de opdrachtovereenkomst worden vastgelegd. Ook bij deze beoordeling maakt de Belastingdienst het voorbehoud voor het realiteitsgehalte.
30. Public relations en communicatie adviseurs (14 juni 2016).
De overeenkomst betreft inhuur door een zakelijke dienstverlener in de sfeer van Public Relations. Het betreft een inspanningsverplichting. Beoordeling betreft geen werkgeversgezag en vrije vervanging. Er is geen beperking opgenomen ten aanzien van de duur van de arbeidsverhouding. Omdat het 'core-business' bij de opdrachtgever is, zal in de praktijk voor het oordeel buiten dienstbetrekking van belang zijn hoe concreet de desbetreffende opdracht is. Met betrekking tot de vrije vervanging maakt de Belastingdienst het bekende voorbehoud.
31. Stoffeerder (7 april 2016).
In de overeenkomst zijn diverse bepalingen opgenomen over onafhankelijk werken. Er is blijkens de overeenkomst volledige vrijheid bij het aannemen of weigeren van opdrachten. Er moet worden gewerkt met eigen gereedschap en materieel. De klant bepaalt of het werk volgens afspraak is gedaan. Zie verder de beoordeling bij model 23, keukeninstallateur

32. Praktijkmedewerking mondhygiënist (26 april 2016).
Afgezien van de partijbedoeling (zij willen geen arbeidsovereenkomst) staat er weinig in de overeenkomst dat niet past bij een arbeidsovereenkomst. De mondhygiënist werkt weliswaar voor eigen rekening en risico, heeft een eigen verantwoordelijkheid en hoeft geen overleg te plegen of rapportages te schrijven maar anderzijds maakt hij wel onderdeel uit van de praktijk van de opdrachtgever en zal hij gebruik maken van de aanwezige (grote) apparatuur.
33. Praktijkwaarneming mondhygiënist (26 april 2016).
Zie hierboven de Praktijkmedewerking mondhygiënist, hoewel het meer voor de hand ligt dat een (uit de aard: tijdelijke – hoewel geen maximum termijn is bepaald) waarnemer eerder op opdrachtbasis zal werken.
34. Mondzorgpraktijk (10 mei 2016).
Zie hierboven de Praktijkmedewerking mondhygiënist.
35. Onderaannemingsovereenkomst eigen werkplaats (11 april 2016).
De aannemingsovereenkomst (het resultaat telt, niet de wijze waarop) is een schoolvoorbeeld van een niet-arbeidsovereenkomst. Opvallend, maar vanuit het tegengaan van 'onwenselijke' situaties wel goed, dat er toch nadere criteria zijn opgenomen, zoals de verplichte voorziening tegen ziekte, arbeidsongeschiktheid en ouderdom (art. 7 lid 6 3^e en 4^e streepje).
36. Onderaanneminsovereenkomst op locatie (11 april 2016).
De vraag dient zich aan waarin deze overeenkomst zich wezenlijk onderscheidt van de vorige, nu daar ('eigen werkplaats') de eigenwerkplaats-bepaling niet verplicht is. Wel specifiek is de bepaling over verplichtingen op die externe locatie ('eigen rommel opruimen').
37. Onderwijs MBO HBO geen gezag (17 mei 2016).
Deze overeenkomst betreft onderwijs door mensen uit de praktijk, ze hoeven geen werkoverleg te voeren en krijgen geen functioneringsgesprekken. Daarin verschilt deze situatie wel van een arbeidsovereenkomst. Je kunt je voorstellen dat er dan aan zo'n aanstelling wel een maximumomvang zou moeten zitten.
38. Onderwijs MBO HBO vrije vervanging (17 mei 2016).
Deze opdrachtnemer beschikt over expertise waarover opdrachtgever zelf niet beschikt. De vrije vervanging is contractueel vastgelegd en er van uitgaande dat dat ook de praktijk zal zijn, is de goedkeuring logisch.
39. Praktijkmedewerking paramedici (26 april 2016).
In deze overeenkomst staan weinig specifieke bepalingen. Zie commentaren bij bijv. mondhygiënist.
40. Praktijkwaarneming paramedici (26 april 2016).
Vrijwel hetzelfde als praktijkmedewerking, maar nog iets meer tijdelijk.
41. Praktijkmedewerking tandarts (26 november 2015).
Op papier is die tandarts helemaal vrij, maar je kunt je afvragen hoe reëel dat is. Er wordt wisselend verwezen naar de art. 7:400 e.v. (considerans; art. 1.3) en 7:446 e.v.

(art. 8.3).

42. Praktijkwaarneming tandarts (26 november 2015).
Zie bovenstaand.
43. Praktijkondersteuning Geestelijke gezondheidszorg (7 januari 2016).
De overeenkomst bepaalt dat de huisarts zijn patiëntenregister en spreekkamer ter beschikking stelt. Als je dit ziet als vrije beroepsuitoefenaren is geen behoefte aan een arbeidsovereenkomst en kan dat feit leidend zijn bij de beslissing van de Belastingdienst.
44. Tennis (4 mei 2016).
De overeenkomst betreft de relatie tussen een tennisvereniging en een tennisleraar, met rechtstreekse facturering aan de lesnemers. Geen gezagsverhouding (standaardteksten) en vrije vervanging (door iemand met een geldige KNLTB-licentie), met wat dat betreft het standaard voorbehoud. Beoordeling ligt voor de hand, ook omdat de tennisleraren niet voltijds werk hebben bij een vereniging.
45. Trainingsacteurs, geen gezag (12 september 2016).
De overeenkomst betreft de situatie dat een instelling of onderneming behoefte heeft aan in de eigen organisatie niet aanwezige kennis op het terrein van trainings acteren, assessment acteren, acteren in bedrijfsfilms, acteren in en begeleiden van games en simulaties, het verzorgen van workshops, co-traineren, gedragscoaching, theaterinterventies, het ontwikkelen van leerconcepten met trainingsacteurs en theater, enzovoorts. Behoudens zeer langdurige opdrachten bij een instelling of onderneming is inderdaad aannemelijk dat geen sprake is van werkgeversgezag.
46. Trainingsacteurs, tussenkomst via trainingsacteursbureau (8 september 2016).
Zie ook model 45. Met betrekking tot de tussenkomstfictie is de standaardtekst van dat model opgenomen, inclusief de tekst dat het bewijsvermoeden niet van toepassing is indien de acteur hoofdzakelijk werkzaam is voor de opdrachtgever op basis van (opvolgende) opdrachten van (gezamenlijk) langere duur dan gelet op de aard van de werkzaamheden gebruikelijk is. Ook geel gemaakt is het artikel over het relatiebeding van één jaar. Een dergelijke termijn wordt dus niet als bezwarend gezien.
47. Uitgave van een oorspronkelijk Nederlandstalig kinderboek (7 juni 2016)
Beoordeling is in lijn met model 6.
48. Uitgave van een oorspronkelijk Nederlandstalig literair werk (7 juni 2016)
Beoordeling is in lijn met model 6.
49. Uitgave van een vertaling van een literair werk (7 juni 2016)
Beoordeling is in lijn met model 6.
50. Thuiszorg via zorginstelling (14 oktober 2015).
Gelet op de (te verwachten) hoogte van de honorering is het maar zeer de vraag of je deze thuiszorgmedewerkers als 'vrije beroepsuitoefenaren' kan aanmerken. Verwezen wordt naar een te behalen 'resultaat', maar dat kan ook zijn opgenomen in een arbeidsovereenkomst. De opdrachtnemer mag zich niet echt vrij laten vervangen. In de toelichting staat een vage bepaling over het 'gedurende langere tijd (nagenoeg) geen

andere opdrachtgevers' hebben; dat kan handhavingsvragen oproepen. De commissie ziet niet in waarom dit geen arbeidsovereenkomst is, hoewel de achtergrond van de beslissing vanuit relevante wetgeving in de zorg, helder is.

51. Tijdelijke waarneming verloskundigen (7 oktober 2015).

Het gaat om de opdrachtgever die tijdelijk de praktijk wil overdragen. In dat geval kan men zich afvragen of degene die tijdelijk overdraagt wel als werkgever kan fungeren. De maximum duur is een jaar, wat weliswaar lang is, maar wel de tijdelijkheid aanduidt.

52. Duurwaarneming verloskundigen (2 juni 2016, daar was blijkbaar behoefte aan naast het model van 7 oktober).

Bij gebruik van deze overeenkomst wordt de verloskundigenpraktijk voor een bepaalde periode daadwerkelijk overgedragen. Alleen al daardoor kan er moeilijk werkgeversgezag worden uitgeoefend door de opdrachtgever. Dat de waarnemer zich dan weer vrij mag laten vervangen (art. 5.10, verplichte bepaling) is gebruikelijk in de branche; een verloskundige kan immers maar 1 bevalling tegelijk doen. Vrije vervanging om de gehele praktijk over te nemen lijkt niet heel reëel.

53. Werkvoorbereider, calculator, tekenaar, ICT-professional (6 september 2016,)

Dit model ziet op de situatie dat een bedrijf dat actief is in interieurbouw en meubelindustrie bij gebrek aan eigen kennis en vaardigheden behoefte heeft aan een zelfstandige werkvoorbereider, calculator, tekenaar of ICT-professional. Op zichzelf is dat een bijzondere constatering. Voor de beoordeling is de duur van het project of de opdracht van belang. Bij een overeenkomst voor bepaalde duur – de andere mogelijkheid - ligt dat minder voor de hand. In de overeenkomst is niets geregeld ten aanzien van de duur. Enigszins gekunsteld oogt de verplichte bepaling dat als hulpmiddelen van het bedrijf noodzakelijk zijn bij de uitvoering van de opdracht, de daarmee samenhangende kosten aan de opdrachtnemer in rekening worden gebracht.

54. Zelfstandigen Bouw (13 oktober 2015).

In de overeenkomst is elke vorm van werkgeversgezag weg gecontracteerd. Opvallend is dat de prijs zodanig zou moeten zijn dat daaruit verzekeringen en pensioen moeten kunnen worden betaald, maar dat dit geen geel gemaakte bepaling is.

Bijlage 2 – Beoordeling 90 individuele overeenkomsten

Losse nummers

1. Geen LB (dus: vrijwaring). Overeenkomst betreft het retoucheren van foto's ten behoeve van een internet-winkel. In de overeenkomst is vrije vervanging overeengekomen en geen werkgeversgezag. Aangezien het reëel is dat de opdrachtnemer zich vrij mag laten vervangen en dat de werkzaamheden zonder werkgeversgezag plaatsvinden, is de beslissing van de Belastingdienst juist. Dat het om 'core business' gaat maakt dat niet anders.
2. Geen LB. In de overeenkomst is een beperkte instructiebevoegdheid opgenomen, die passend wordt geacht bij de opdracht. In de overeenkomst staat niets over de duur, noch over formele vereisten als kleding, IE-rechten, concurrentiebeding en aansprakelijkheden. Doordat een beslissing is genomen op basis van een beperkte overeenkomst, rijst de vraag of het probleem niet wordt verschoven naar de controle achteraf.
3. Geen LB. De overeenkomst betreft de aanleg van kunststof leidingen. Het wordt uit het contract niet duidelijk of het resultaat voorop staat, of de inspanning. Wel is de looptijd van het contract heel lang (1 tot 5 jaar). De feitelijke uitvoering kan toch tot gevolg hebben dat het een arbeidsovereenkomst is.
4. Geen LB. De (kern)artikelen 3.2 en 3.3 komen uit het algemene model. Het wordt genoeg bevonden dat de instructiebevoegdheid contractueel is beperkt. Afstemming met opdrachtgever is blijkbaar niet erg. Oordeel is niet onjuist, maar had ook anders kunnen luiden.
5. Geen LB. De overeenkomst betreft het geven van sportlessen. De in de overeenkomst opgenomen vrije vervangingsbepaling wordt reëel bevonden door de Belastingdienst. Niet duidelijk is wat de onderbouwing daarvan is. Dat de werktijden vrij zijn is onaannemelijk, omdat er een rooster zal moeten bestaan. Er staat niets over de omvang van het contract. De uitvoering kan snel meebrengen dat het toch een arbeidsovereenkomst is.
6. Geen LB. Uit de overeenkomst en de begeleidende brief wordt niet duidelijk om wat voor soort werkzaamheden het gaat. Dat is moeilijk te rijmen met andere individuele afwijzingen, die wel verlangen dat duidelijk is wat voor soort werk het betreft.
7. Geen LB. De overeenkomst betreft werkzaamheden van een interim-kok. In de overeenkomst is geen persoonlijke arbeidsverplichting opgenomen. Dat klinkt onwaarschijnlijk. Nu het geen beschermd beroep is zal de opdrachtgever toch eisen stellen aan de persoon die het eten bereidt.
8. Geen LB. Overeenkomst betreft projectmanagement in bouw. In de overeenkomst is werkgeversgezag uitgesloten en de instructiebevoegdheid wordt nadrukkelijk beperkt. Gelet op algemene modelovereenkomsten niet verwonderlijk, maar waarom in dit geval wel vrijwaring en in sommige andere gevallen niet (zie nummer 9 onderstaand),

is niet duidelijk.

9. Geen vrijwaring ('LB niet uitgesloten'). Overeenkomst betreft werkzaamheden in de bouw. In de overeenkomst is overeengekomen dat 'afspraken op maat' worden gemaakt. Blijkbaar maakt deze bepaling dat de vrijwaring niet vooraf gegeven kan worden. Maar waarom er hier geen vrijwaring van loonheffingen is gegeven en in geval van 8 wel, is niet duidelijk.
10. Geen vrijwaring ('vermoedelijk (fictieve) dienstbetrekking'). Overeenkomst betreft een consultant. Werken moet volgens een plan. De consultant moet nieuwe klanten zoeken. Waarom dat per se tot gezag leidt is niet duidelijk. Hoogte beloning (€ 100,- per uur) is indicatie dat het om kennis gaat die niet in de organisatie aanwezig is, en dat dus moeilijk gezag uitgeoefend kan worden en dat sprake is van een sterke maatschappelijke positie van de opdrachtnemer.
11. Geen vrijwaring ('niet kan worden uitgesloten dat dienstbetrekking'). De overeenkomst betreft een Financieel directeur met een loon van € 75.000 per jaar voor 4 dagen per week. De beslissing is te begrijpen.
12. Geen vrijwaring ('leidt tot een dienstbetrekking'). Uit de overeenkomst blijkt de aard van de werkzaamheden niet. Bepaling 1.5 zegt dat de opdrachtnemer is vrij in de wijze waarop hij deze verricht. De opdrachtnemer is derhalve niet ondergeschikt. De opdrachtnemer zal wel de redelijke aanwijzingen ex artikel 7:402 opvolgen. Deze bepaling wordt door de Belastingdienst 'veel te breed' geacht, hetgeen onderdeel is van de onderbouwing van de beslissing. Dit oordeel van de Belastingdienst is volgens de Commissie niet juist. Niet valt in te zien dat het door de opdrachtgever verwijzen naar het (slechts) kunnen geven van instructies overeenkomstig artikel 7:402 BW, een aanwijzing is voor de aanwezigheid van een dienstbetrekking. Begrijpelijk is dat er twijfel kan zijn over de kwalificatie, en er zijn indicaties voor een dienstverband (op kantoor; rapporteert maandelijks). De afwijzing is te stellig en onjuist gemotiveerd.
13. Geen vrijwaring ('vermoedelijk dienstbetrekking'). Overeenkomst betreft een IT-adviseur. Ook hier wordt de verwijzing naar art. 7:402 als 'te ruim' gezien. Uit de mondelinge toelichting tijdens een Commissievergadering hebben wij begrepen dat, wil de Belastingdienst de vrijwaring vooraf geven in individuele zaken, er een marge wordt gehanteerd: er moet 'evident' sprake zijn van geen gezag. Vandaar dat het enkele verwijzen naar art. 7:402 niet voldoende is: de instructiebevoegdheid moet verder zijn ingeperkt volgens de Belastingdienst. Dit lijkt ons een onjuiste toepassing van het civiele toetsingskader. Het is overigens wel voorstelbaar dat voor deze handelwijze om pragmatische redenen wordt gekozen. Dit komt dan randvoorwaarde c. ten goede (tegengaan schijnzelfstandigheid), maar staat op gespannen voet met randvoorwaarde a. (de onzekerheid wordt vooruit geschoven).
14. Geen LB. Overeenkomst betreft aanneming van werk. Instructiebevoegdheid wordt nadrukkelijk beperkt. Een aantal elementen wijzen nadrukkelijk richting zelfstandigheid, hoewel de door de opdrachtgever ter beschikking gestelde hulpmiddelen passen bij een arbeidsovereenkomst.
15. Geen vrijwaring ('vermoedelijk (fictieve) dienstbetrekking'). Overeenkomst betreft gevelrenovatie. Er is een instructiebevoegdheid, en 'aannemelijk is' dat in de praktijk

feitelijk sprake zal zijn van leiding en toezicht door de opdrachtgever, aldus de Belastingdienst. Waar dit op gebaseerd is, is volstrekt onduidelijk. De Commissie is van oordeel dat de beslissing van de Belastingdienst anders had kunnen luiden.

16. Geen LB. Overeenkomst is aanneming van stukadoorswerk. Lijkt sterk op 14.
17. (Ongenummerd). De overeenkomst betreft consultancywerk. De overeenkomst is aan de Commissie aangeboden, maar niet het oordeel van de Belastingdienst.
18. Geen vrijwaring ('vermoedelijk (fictieve) dienstbetrekking'). Overeenkomst betreft beveiligingswerkzaamheden op schepen. Er is meer een inspanningsverplichting dan een resultaatsverplichting op basis van de overeenkomst, hetgeen een grijs gebied lijkt te zijn. Voorstelbaar is dat in een dergelijk geval geen vrijwaring gegeven kan worden.

A-nummers

1. Geen vrijwaring (vermoedelijk dienstbetrekking): Overeenkomst betreft onderzoekwerkzaamheden in de voedingsmiddelenindustrie. Het oordeel van de Belastingdienst is gebaseerd op de lange duur van de overeenkomst alsmede het feit dat de overeenkomst te onbepaald wordt geacht. Hoewel de Commissie het oordeel niet onbegrijpelijk vindt, verhoudt het oordeel zich slecht met de vrijwaring die wel is gegeven voor model- en brancheovereenkomsten.
2. Geen vrijwaring (te weinig specifieke informatie om tot een goede beoordeling te kunnen komen, want de aard en inhoud van de werkzaamheden is belangrijk voor de beoordeling): De overeenkomst betreft consultancy-werkzaamheden, die niet zijn gespecificeerd. Hoewel de commissie het oordeel niet onbegrijpelijk vindt, verhoudt het oordeel zich slecht met de vrijwaring die wel is gegeven voor model- en brancheovereenkomsten.
3. Geen vrijwaring (mate van zelfstandigheid onvoldoende aannemelijk). De overeenkomst betreft hoogwaardig management advies voor gemiddeld 6 uur per week. Het tarief waartegen gewerkt wordt is hoog en de duur van de opdracht is lang (3,5 jaar). De vastgestelde kwantitatieve en kwalitatieve eisen die zijn beschreven in combinatie met de lange duur zijn aanleiding voor de Belastingdienst om geen vrijwaring te geven. De commissie vergelijkt de overeenkomst met het notarissen-arrest. Gelet op dit arrest had het oordeel van de Belastingdienst ook anders kunnen zijn.
4. Geen vrijwaring (onvoldoende aannemelijk dat opdrachtnemer opdracht met voldoende mate van zelfstandigheid uitvoert en in essentie worden exact dezelfde werkzaamheden onder dezelfde condities door werknemers verricht): De overeenkomst betreft het uitvoeren van technische inspecties. Hoewel de commissie de afwijzingsgronden valide vindt, rijst de vraag waarom met dezelfde argumentatie niet veel meer kan worden afgewezen. Niet geheel duidelijk is wat de Belastingdienst bedoelt met 'zelfde condities'.
5. Geen vrijwaring (afwijkende onderdelen). De overeenkomst betreft een tussenkomst situatie. Het lijkt alsof door betrokkene een andere modelovereenkomst had moeten worden gebruikt. De overeenkomst betreft werkzaamheden ten behoeve van een

derde, maar het tussenkomstmodel niet is gebruikt.

6. Geen vrijwaring (gezag kan niet worden uitgesloten). De overeenkomst betreft ICT-werkzaamheden. Werktijden en informatie-uitwisseling doen gezag vermoeden; gezag kan daarom niet worden uitgesloten. De Commissie acht de beslissing correct.
7. Geen vrijwaring (aard en inhoud werkzaamheden is onvoldoende duidelijk om tot een oordeel te komen). De overeenkomst betreft een opdracht zonder verplichting arbeid persoonlijk te verrichten, de aard van de werkzaamheden is onduidelijk. In de overeenkomst wordt de kernbepaling uit het algemene model ('vrije vervanging') overgenomen. De commissie is van mening dat deze beslissing van de Belastingdienst zich slecht verhoudt met de vrijwaring die is gegeven bij het gebruik van het algemene model vrije vervanging.
8. Geen vrijwaring (vermoedelijk (fictieve) dienstbetrekking). Aan de Belastingdienst is onvolledige informatie verstrekt, waardoor de commissie zich geen mening kan vormen over deze overeenkomst.
9. Geen vrijwaring (trainer moet werken volgens methoden en aanwijzingen). Overeenkomst betreft persoonlijke training en trainingen in kleine groepen. De werkzaamheden zijn ingebed in de organisatie van de opdrachtgever en dat is voor de Belastingdienst voldoende om te beslissen dat er vermoedelijk een (fictieve) dienstbetrekking bestaat. De Commissie is van mening dat organisatorische inbedding weliswaar een belangrijk aspect is, maar het is de vraag of dat voldoende is om de vrijwaring te onthouden. Vergelijk het branchemodel bij Coaching.
10. Geen vrijwaring (vermoedelijk dienstbetrekking, functies die ook in loondienst worden uitgeoefend). Uit de overeenkomst blijkt de aard van het werk niet. Het argument dat de werkzaamheden door anderen ook in dienstbetrekking worden verricht, is een valide argument, maar wordt in andere situaties (algemene modellen; branchemodellen) niet gebruikt.
11. Geen vrijwaring (vermoedelijk dienstbetrekking, organisatorische inbedding). De overeenkomst betreft begeleiding van werknemers in re-integratietrajecten. De organisatorische inbedding is een indicatie voor een arbeidsovereenkomst, de overeengekomen vergoeding per project is een sterke indicator van een opdrachtsovereenkomst. De commissie vindt deze beslissing twijfelachtig.
12. Geen vrijwaring (algemeen model in uw bedrijfsvoering niet toepasbaar). De overeenkomst betreft het geven van bijlessen. Opdrachtnemer is erg zelfstandig bij het uitvoeren van de werkzaamheden, werken onder leiding en toezicht is onaannemelijk. In dit geval wordt door tussenkomst gewerkt en is sprake van een fictieve dienstbetrekking. Het oordeel van de Belastingdienst is juist.
13. Geen vrijwaring (oud contract met verwijzing naar VAR). De overeenkomst betreft re-integratietrajecten. Doordat de overeenkomst de VAR centraal stelt als indicator voor het ontbreken van een dienstbetrekking, is het begrijpelijk dat daarop geen vrijwaring gegeven kan worden.

14. Geen vrijwaring (vermoedelijk dienstbetrekking). De overeenkomst betreft een directie secretaresse met een vergoeding van € 55 per uur. Het is moeilijk voorstelbaar dat over haar géén gezag wordt uitgeoefend. De commissie maakt een vergelijking met Groen uit het arrest Groen-Schroevers. Ten behoeve van die vergelijking is relevant te weten op wiens initiatief op deze basis wordt gewerkt. Met die informatie zou tot een ander oordeel gekomen kunnen worden.
15. Geen vrijwaring (gereguleerd werk, lage vergoeding). De overeenkomst betreft bemiddelingswerk voor gastouderbedrijf. Hoewel er een grote mate van zelfstandigheid bij de uitvoering van het werk, is het werk toch heel gereguleerd. De commissie vindt het oordeel van de Belastingdienst juist.
16. Geen vrijwaring (te weinig informatie verstrekt). De aard van de werkzaamheden is niet vermeld in de overeenkomst. Er zitten nogal wat elementen die wijzen op gezag en de aanwezigheid van een arbeidsovereenkomst. Daarentegen is het uurloon vrij hoog en is de overeenkomst voor slechts beoogd voor een periode van een half jaar. Beslissing van de Belastingdienst is begrijpelijk voor de commissie.
17. Geen vrijwaring (geen beperking instructiebevoegdheid). De aard van de werkzaamheden is niet vermeld in de overeenkomst. De overeenkomst regelt niet veel, er wordt verwezen naar de wettelijke bepalingen inzake overeenkomsten van opdracht. In deze overeenkomst wordt leiding en toezicht door de opdrachtgever niet nadrukkelijk uitgesloten, waardoor de Belastingdienst een gezagsverhouding niet op voorhand afwezig acht.
18. Geen vrijwaring (voldoende mate van zelfstandigheid is op basis van de werkzaamheden onvoldoende aannemelijk). Overeenkomst betreft zorg, zowel in gezinnen als in verzorgingstehuizen. Wat betreft extramuraal wordt door de Belastingdienst geadviseerd model Thuiszorg via zorginstelling te gebruiken. Het verschil met dat model en de onderhavige overeenkomst is echter niet groot.
19. Geen vrijwaring (onvoldoende aannemelijk dat met voldoende mate zelfstandigheid wordt gewerkt). De overeenkomst betreft modellenwerk. De commissie vindt dat de beslissing van de Belastingdienst anders had kunnen luiden. Onduidelijk is op basis waarvan de Belastingdienst concludeert dat sprake zal zijn van het werken onder leiding en toezicht van de opdrachtgever.
20. Geen vrijwaring (de voorgelegde overeenkomst is te onbepaald). De overeenkomst betreft thuiszorg alsmede zorg in verpleeghuizen. Het gaat meer om de uren van inzetbaarheid, dan om een te behalen resultaat. Niet aannemelijk dat het om werkzaamheden buiten dienstbetrekking gaat, want geen wezenlijk onderscheid tussen werknemers en deze contractanten. Dat laatste is een reëel argument, maar de commissie vraagt zich af waarom dit geen rol speelt bij de beoordeling van model- en brancheovereenkomsten.
21. Geen vrijwaring (opdracht bestaat al een jaar en wordt voor onbepaalde tijd voortgezet). Overeenkomst betreft het bedenken en vermarkten van gebak- en broodspecialiteiten. Een aantal bepalingen van de overeenkomst wijzen op het bestaan van een arbeidsovereenkomst, het specialistisch karakter van het werk sluit het bestaan van een opdrachtovereenkomst niet uit. De commissie is van mening dat de

Belastingdienst een juiste beslissing heeft genomen.

22. Geen vrijwaring (te weinig specifieke informatie). De overeenkomst geeft weinig informatie en regelt zo goed als niets. De commissie acht de beslissing van de Belastingdienst juist.
23. Geen vrijwaring (vrije vervanging bestaat slechts op papier). De aard van de werkzaamheden blijkt niet uit de overeenkomst. Als persoonlijke kwaliteiten van de opdrachtnemer belangrijk zijn voor de uitvoering van een opdracht dan kan een contractueel recht op 'vrije vervanging' realiteitsgehalte missen. De commissie vindt de beslissing van de Belastingdienst niet onbegrijpelijk.
24. Geen vrijwaring (onvoldoende aannemelijk dat werkzaamheden met een voldoende mate van zelfstandigheid verricht). De aard van de werkzaamheden blijkt niet uit de overeenkomst. De commissie is van oordeel dat de Belastingdienst terecht de gevraagde vrijwaring niet heeft gegeven.
25. Geen vrijwaring (te weinig specifieke informatie). De overeenkomst betreft bouw- en renovatiewerk. De overeenkomst is heel beknopt, en bovendien slordig opgesteld. De overeenkomst linkt aan het bestaan van een VAR. De commissie is van oordeel dat de gevraagde vrijwaring door de Belastingdienst terecht niet is gegeven.
26. Geen vrijwaring (werkzaamheden in organisatie opdrachtgever). Overeenkomst betreft het geven van onderwijs. De Belastingdienst oordeelt op basis van de mogelijk lengte van de overeenkomst, de organisatorische inbedding en de economische afhankelijkheid van de opdrachtgever een (fictieve) dienstbetrekking aannemelijk. Gelet op de aard van de werkzaamheden is de mogelijkheid van vrije vervanging onvoldoende aannemelijk. De commissie vindt de argumenten van de Belastingdienst reëel, maar vraagt zich af waarom in het algemene model geen gezag of vrije vervanging dan wel mogelijk is.
27. Geen vrijwaring (werkzaamheden in organisatie opdrachtgever; aannemelijk dat onvoldoende zelfstandigheid bij uitvoering werkzaamheden). Overeenkomst betreft het voeren van de administratie van opdrachtgever gedurende 12 maanden. Oordeel van de Belastingdienst is niet onjuist naar de mening van de commissie, maar ook in dit geval vraagt de commissie zich af hoe zich dit verhoudt met de vrijwaring die geldt bij het gebruik van model- en brancheovereenkomsten.
28. Geen vrijwaring (verwijzing naar goedgekeurde modelovereenkomst mag niet). Overeenkomst betreft het leveren van onderwijsdiensten. In de overeenkomst wordt verwezen naar een modelovereenkomst, hetgeen naar de mening van de Belastingdienst niet kan omdat de betreffende overeenkomsten andere situaties betrof. De Belastingdienst vermeldt dat werkzaamheden geen betrekking mogen hebben op regulier onderwijs, niet duidelijk is waar dat op gebaseerd is. De commissie vindt de beslissing onduidelijk.
29. Geen vrijwaring (overeenkomst verwijst naar aanwijzingen die opdrachtgever kan geven, maar er staat volgens beoordelaar ten onrechte niet bij dat opdrachtnemer niet verplicht is daar aan gehoor te geven). De overeenkomst betreft fysiotherapie. De commissie vindt dat de beslissing van de Belastingdienst ook anders had kunnen

luiden, omdat in de overeenkomst wordt aangesloten bij wettelijke bepalingen van een overeenkomst van opdracht.

30. Geen vrijwaring (werkzaamheden behoren tot kernactiviteiten opdrachtgever). Overeenkomst betreft verkoop via een internetwinkel. De Belastingdienst verwijst in de beslissing naar de kaders zoals gegeven in de Handreiking. De commissie vindt de beslissing van de Belastingdienst niet onbegrijpelijk.

T-nummers

1. Vrijwaring. Overeenkomst betreft het verlenen van tussenkomst tussen een opdrachtgever en opdrachtnemer. In de overeenkomst wordt de aard van de werkzaamheden in het midden gelaten. Wel wordt iedere vorm van gezag door het tussenkomstburo, dan wel de opdrachtgever, contractueel uitgesloten. Ter voorkoming van een fictieve dienstbetrekking wordt een proces beschreven teneinde te kunnen vaststellen of de opdrachtnemer als ondernemer kan worden beschouwd. De commissie is van oordeel dat de Belastingdienst de overeenkomst juist heeft beoordeeld, maar is van mening dat een concretere invulling van de relevante indicatoren van het ondernemerschap is aan te bevelen. De commissie merkt wel op dat het feit dat de aard van de overeenkomst niet duidelijk is, in dit geval door de Belastingdienst, anders dan bij enkele andere beoordelingen, niet als bezwarend beoordeeld.
2. Vrijwaring. Overeenkomst betreft het verlenen van tussenkomst tussen een opdrachtgever en opdrachtnummer. Het betreft een soortgelijke beoordeling als onder 1.

R-nummers

1. Geen vrijwaring (geen gelijkwaardige partijen, concurrentiebeding): Overeenkomst betreft "verschillende diensten". Belastingdienst constateert een vergaand concurrentiebeding en aanwijzingen over de uitvoering: geen gelijkwaardige partijen. De commissie begrijpt dat geen zekerheid is gegeven omdat er indicaties zijn voor het bestaan van een arbeidsovereenkomst (concurrentiebeding, vergoeding kosten, E-mailadres opdrachtgever), maar de grens met de algemene modellen is niet helder. Ook is niet duidelijk binnen welk kader is geoordeeld, nu er geen gegevens over de looptijd zijn.
2. Geen vrijwaring (chauffeur beschikt niet over eigen vervoermiddel). Overeenkomst betreft chauffeurswerkzaamheden. In de overeenkomst zijn geen gegevens over de duur van de werkzaamheden of een minimum hoeveelheid werk opgenomen. De commissie begrijpt dat geen zekerheid is gegeven, mede gelet op jurisprudentie die over soortgelijke gevallen bestaat. Indien opdrachtgever echter een modelovereenkomst zou hebben gebruikt, zou vrijwaring zijn gekregen.
3. Geen vrijwaring (organisatorische inbedding). Overeenkomst betreft onderwijs aan ouderen. De commissie vindt dat de beslissing heel goed anders had kunnen luiden, ook omdat de commissie andere voorbeelden in het onderwijs heeft gezien, waarbij

wel de gevraagde vrijwaring is verleend (o.m. 26 hieronder).

4. Geen vrijwaring (te weinig feiten beschikbaar om te oordelen). Overeenkomst in de zorg, de aard van de werkzaamheden blijkt niet uit de overeenkomst. De commissie vindt het oordeel dat er te weinig feiten bekend zijn om tot een oordeel te komen niet onbegrijpelijk. De commissie merkt wel op dat in geval van gebruik van de modelovereenkomst, die evenmin ingaat op de aard van de werkzaamheden, wel vrijwaring zou zijn gekregen.
 5. Geen vrijwaring (tussenkost volgens Belastingdienst). Overeenkomst betreft het verzorgen van muziek-, licht- en geluidshows. De commissie vindt dat de beslissing van de Belastingdienst ook anders had kunnen luiden, hoewel de feiten niet volledig duidelijk zijn. De Belastingdienst heeft geoordeeld dat er sprake is van het verlenen van tussenkost, maar de opdrachtgever gaat uit van de artiestenregeling.
 6. Vrijwaring (korte duur opdracht, onafhankelijke positie opdrachtnemer). De overeenkomst betreft opdrachten van incidentele aard als gastspreker/trainer. De commissie kan instemmen met het oordeel van de Belastingdienst.
 7. Geen vrijwaring (organisatorische inbedding). Overeenkomst betreft het geven van hypotheekadviezen. De commissie vindt het oordeel van de Belastingdienst niet onbegrijpelijk, hoewel de door de opdrachtnemer bedongen vergoeding hoog is, hetgeen duidt op een zekere mate van onafhankelijkheid van de opdrachtnemer.
-
8. Geen vrijwaring (gedetailleerde beschrijving werkzaamheden doet gezag vermoeden). Overeenkomst betreft metselwerkzaamheden. De commissie kan de afwijzing begrijpen indien er een langdurige werkrelatie tussen opdrachtgever en opdrachtnemer zou bestaan. De duur van de overeenkomst is niet bekend. Het argument dat wordt gebruikt door de Belastingdienst om gezag aanwezig te achten, is dat de werkzaamheden te specifiek zijn beschreven. De commissie vindt het argument niet overtuigend, omdat een bouwwerk nu eenmaal specifiek moet worden omschreven.
 9. Geen vrijwaring (in het contract niets opgenomen over gezag, en dus kan het niet worden uitgesloten). Overeenkomst betreft werkzaamheden ten behoeve van een buitentheater. De Belastingdienst kan niet tot een oordeel komen omdat de aard van de werkzaamheden niet is gebleken.
 10. Vrijwaring (instructiebevoegdheid voldoende beperkt). Overeenkomst betreft werkzaamheden op het gebied van public relations en communicatie. De commissie onderschrijft het oordeel van de Belastingdienst, de instructiebevoegdheid is voldoende beperkt en bovendien is de vrije vervanging reëel.
 11. Geen vrijwaring (organisatorische inbedding). Overeenkomst betreft de verkoop van diensten in het kader van keukenrenovatie. Doordat de verkoper de protocollen en werkwijze van de opdrachtgever moet hanteren, acht de commissie het oordeel van de Belastingdienst dat er vermoedelijk sprake is van een dienstbetrekking begrijpelijk.
-

-
12. Vrijwaring (voldoende onafhankelijk relatie). Overeenkomst betreft een overeenkomst van 12 maanden voor 2,5 dagen per week als mondhygiënist. Omdat de instructiebevoegdheid voldoende beperkt is en er de mogelijkheid van vrije vervanging bestaat, vindt de commissie het oordeel van de Belastingdienst niet onbegrijpelijk.
 13. Geen vrijwaring (mogelijkheid tot gezag niet voldoende beperkt). Overeenkomst betreft tijdelijke capaciteit voor (marketing-) communicatie. De commissie vindt deze situatie sterk lijken op bovenstaande nummer 10. Om die reden vindt de commissie dat het wel afgeven van vrijwaring meer voor de hand had gelegen.
 14. Geen vrijwaring (langdurige afhankelijk relatie zonder vrije vervanging). Overeenkomst betreft het verlenen van managementwerkzaamheden voor onbepaalde tijd met een opzegtermijn van zes maanden. Hoewel een ander oordeel niet uitgesloten is, acht de commissie het oordeel van de Belastingdienst niet onbegrijpelijk.
 15. Vrijwaring (instructiebevoegdheid voldoende ingeperkt). Overeenkomst betreft werkzaamheden op het gebied van complexe infrastructuur. Overeenkomst regelt niet veel, doet denken aan algemene modellen en in die zin vindt de commissie de beslissing van de Belastingdienst niet onbegrijpelijk. De commissie merkt daarbij op dat er wel indicaties zijn van een arbeidsovereenkomst, zoals de beperkte opzeggingsmogelijkheid, het werken op naam van opdrachtgever, de beperkte vrijheid van organisatie van het eigen werk en de gehoudenheid zich te richten naar de richtlijnen van de opdrachtgever.
 16. Vrijwaring (instructiebevoegdheid voldoende ingeperkt). Overeenkomst betreft management bij uitvoering bouwovereenkomsten. De overeenkomst doet denken aan algemene modellen en in die zin is de beslissing van de Belastingdienst volgens de commissie niet onbegrijpelijk. De commissie merkt op dat in andere gevallen de toepasselijkheid van huis- en gedragsregels wel als indicatie van een gezagsverhouding werd gezien.
 17. Vrijwaring (nadrukkelijk ingeperkte instructiebevoegdheid). Overeenkomst betreft werkzaamheden betreffende juridisch advies bij zorgcontracten. In de overeenkomst is weinig geregeld gelijk aan de algemene modellen. De commissie vindt het oordeel van de Belastingdienst begrijpelijk.
 18. Vrijwaring (model inhuur externe deskundigheid). Overeenkomst betreft inrichten commoditybeurs. De Belastingdienst acht geen gezagsverhouding aanwezig, omdat gebruik wordt gemaakt van de modelovereenkomst externe deskundigheid.
 19. Vrijwaring (geen gezagsverhouding). Overeenkomst betreft het verzorgen van administraties en het doen van aangiften. De commissie vindt de beslissing van de Belastingdienst begrijpelijk vanwege de gelijkenis met de modelovereenkomsten.
-

-
20. Vrijwaring (instructiebevoegdheid voldoende ingeperkt). Raamovereenkomst met diverse samenwerkende zelfstandigen, de aard van de werkzaamheden is niet beschreven. De commissie vindt de beslissing van de Belastingdienst niet onbegrijpelijk, hoewel de aard van het werk onduidelijk is en er dus van alles achter kan schuil gaan.
 21. Geen vrijwaring (geen zekerheid dat gezagsverhouding ontbreekt). De aard van de werkzaamheden blijkt niet uit de overeenkomst. De commissie is het met de Belastingdienst eens dat de overeenkomst bepalingen bevat die kunnen leiden tot de conclusie dat sprake is van een gezagsverhouding.
 22. Geen vrijwaring (mogelijkheid instructies te geven). Overeenkomst betreft aanneming van tegelzetterswerkzaamheden. In de overeenkomsten staan enkele bepalingen die duiden op het bestaan van een arbeidsovereenkomst, zoals het houden aan gedragsregels, planning van de opdrachtgever en 10-minutengesprekken. De commissie vindt de beslissing van de Belastingdienst niet onjuist.
 23. Vrijwaring (instructiebevoegdheid voldoende ingeperkt). Overeenkomst betreft het versterking accountcapaciteit en communicatiebehandeling. Omdat de overeenkomst sterk doet denken aan algemene modellen, is het oordeel van de Belastingdienst niet onbegrijpelijk.
 24. Geen vrijwaring (organisatorische inbedding). Overeenkomst betreft medisch specialisten in een ziekenhuis. De specialisten zijn ingebed in de bedrijfsvoering. De commissie acht de beoordeling door de Belastingdienst juist.
 25. Geen vrijwaring (lange opzegtermijn, langdurig concurrentiebeding). Overeenkomst betreft geestelijke gezondheidszorg kinderen en jongeren. De commissie constateert dat het een modelovereenkomst met aanpassingen betreft. Kennelijk leiden de aanpassingen er toe dat de Belastingdienst een dienstbetrekking niet uitsluit. De commissie acht dat oordeel weliswaar niet onbegrijpelijk, maar trekt ook de vergelijking met de branche-overeenkomsten voor paramedici, waarin de gevraagde vrijwaring wel is gegeven.
 26. Vrijwaring (instructiebevoegdheid voldoende ingeperkt). Overeenkomst betreft luchtvaartinstructie en luchtvaartexamens. De commissie acht de beoordeling van de Belastingdienst niet onbegrijpelijk mede gelet op het hoge tarief. Echter, het verschil met de situatie als beoordeeld onder 3 bovenstaand is niet groot.
 27. Vrijwaring (instructiebevoegdheid voldoende ingeperkt). Het betreft raamovereenkomst met afzonderlijke werkopdrachten. De inhoud van de overeenkomst doet sterk denken aan algemene modellen. Om die reden vindt de commissie de beslissing van de Belastingdienst niet onbegrijpelijk.
 28. Geen vrijwaring (afwezigheid gezag onvoldoende duidelijk). Overeenkomst betreft aanleggen, demonteren en onderhouden tijdelijke infrastructuur. Omdat de

opdrachtnemer een concurrentiebeding heeft, ingebed is in de organisatie van de opdrachtgever en materialen van de opdrachtgever moet gebruiken, vindt de commissie het oordeel van de Belastingdienst begrijpelijk.

29. Geen vrijwaring (ingebod in organisatie) Overeenkomst betreft een interim-docent op een middelbare school. De situatie lijkt volgens de commissie op een docent in dienstbetrekking en is het om die reden eens met het oordeel van de Belastingdienst.
30. Geen vrijwaring (onvoldoende bepalingen die gezag beperken). Overeenkomst voor relatief korte duur in het kader van opslag radioactief afval. De commissie vindt dat het oordeel van de Belastingdienst anders had kunnen luiden. Het lijkt een korte, zelfstandig uit te voeren opdracht, zonder gezag.
31. Geen vrijwaring (werkgeversgezag niet uitgesloten). Overeenkomst betreft werkzaamheden ten behoeve van woningcorporatie. Opdrachtnemer moet eigen gereedschap gebruiken. Belastingdienst oordeelt dat onvoldoende duidelijk is dat er geen werkgeversgezag is, ook omdat opdrachtnemer moet rapporteren over de voortgang van de werkzaamheden. De commissie vindt het oordeel niet onbegrijpelijk.
32. Geen vrijwaring (gezag niet voldoende uitgesloten). Overeenkomst betreft advies en ondersteuning procestechniek pharma. De commissie stelt vast dat de overeenkomst weinig specifieke bepalingen kent omtrent gezag en in die zin niet veel afwijkt van de modelovereenkomsten. De beslissing van de Belastingdienst is om die reden dubieus.
33. Geen vrijwaring (geen reële vrije vervanging en elementen van gezagsverhouding). Overeenkomst betreft pensioenadministraties en levensverzekeringen. Opdrachtnemer implementeert en ondersteunt. De commissie vindt het oordeel van de Belastingdienst weliswaar niet onbegrijpelijk, maar wijst er wel op dat het verschil met nummer 19 bovenstaand niet groot is.
34. Vrijwaring (geen gezagsverhouding). Overeenkomst betreft metaalbewerking, programmeren en kantzetten. In de overeenkomst wordt de instructiebevoegdheid nadrukkelijk beperkt. De commissie is van oordeel dat de beslissing van de belastingdienst dubieus is. Er staan wel degelijk elementen in de overeenkomst die duiden op een gezagsverhouding.
35. Vrijwaring (geen gezagsverhouding). De aard van de werkzaamheden blijkt niet uit de overeenkomst. In de overeenkomst is wel sprake van organisatorische inbedding in de organisatie van de opdrachtgever. Verder regelt de overeenkomst niet veel. De commissie vindt de beslissing van de Belastingdienst niet onbegrijpelijk, maar wijst er wel op dat in andere kwesties de organisatorische inbedding wel in de weg stond aan vrijwaring.
36. Vrijwaring (deskundigheid bij opdrachtgever niet aanwezig, geen persoonlijke arbeidsverplichting). Overeenkomst betreft strategisch communicatieadvies. De commissie is van mening dat de beslissing van de Belastingdienst niet onbegrijpelijk is vanwege de lijn die die ik de algemene modelovereenkomst is gekozen betreffende

de afwezigheid van de verplichting persoonlijk arbeid te verrichten.

37. Geen vrijwaring (organisatorische inbedding). Overeenkomst betreft oplevering van systemen, programma's en documenten. De overeenkomst bevat weinig informatie. Daarom acht de commissie de beslissing van de Belastingdienst niet onbegrijpelijk, maar wijst er op dat de algemene modellen ook weinig informatie bevatten.
 38. Geen vrijwaring (organisatorische inbedding). Overeenkomst betreft ondersteuning backoffice werkzaamheden kraamzorg. Omdat er nogal wat jurisprudentie is over thuiszorg in natura, waarin tot een dienstbetrekking wordt geconcludeerd, vindt de commissie het oordeel van de Belastingdienst begrijpelijk
 39. Vrijwaring (instructiebevoegdheid voldoende ingeperkt). De aard van de werkzaamheden blijkt niet uit de overeenkomst. Gelijk de modelovereenkomsten, bevat de overeenkomst nauwelijks informatie. In lijn met de modelovereenkomsten vindt de commissie het oordeel van de Belastingdienst dan ook niet onbegrijpelijk.
 40. Geen vrijwaring (wezenlijk onderdeel van de bedrijfsvoering). De aard van de overeenkomst blijkt niet uit de overeenkomst. Dat is bij de algemene modelovereenkomsten niet anders. De commissie vindt het oordeel van de Belastingdienst, met name gemotiveerd door te stellen dat onvoldoende informatie is gegeven over de aard van de werkzaamheden, niet op voorhand onbegrijpelijk, maar moeilijk te rijmen met de vrijwaring die opdrachtgevers krijgen in geval van gebruik van algemene modelovereenkomsten.
-