Opheffen handhavingsmoratorium DBA

Impact: beperkt / middelgroot / **ingrijpend**



Interactie burgers/bedrijven	x		
Maakbaarheid systemen			x
Handhaafbaarheid		x	
Fraudebestendigheid		nvt	
Complexiteitsgevolgen			x

Risico procesverstoringen: **groot** / gemiddeld / klein

Uitvoeringskosten herijkt scenario	*incidenteel*	*structureel*
Dienstverlening	€ 2,72 mln.	€ -
Handhaving/toezicht	€ 24,87 mln.	€ 6,20 mln.
Automatisering	€ 0,90 mln.	€ 0,17 mln.

Personele gevolgen: 248 fte incidenteel*

50 fte structureel

Invoering mogelijk per: 01 – 01 – 2025

Beslag portfolio: middelgroot

Eindoordeel:
Het herijkte scenario waarbij er onrust in de arbeidsmarkt ontstaat als gevolg van het opheffen van het handhavingsmoratorium is uitvoerbaar waarbij het uitgangspunt is dat de ondersteunende maatregelen voldoende effectief zijn en bepaalde risico's in de uitvoering worden geaccepteerd.

De volgende risico's worden onderkend:

- De benodigde te werven incidentele capaciteit kan niet in voldoende mate worden geworven, opgeleid en behouden worden.
- De ondersteunende maatregelen zijn onvoldoende effectief. Hierdoor ontvangt de Belastingdienst meer telefoongesprekken, verzoeken vooroverleg, bezwaar en beroep dan ingeschat en biedt uitstel van termijnen geen oplossing.
- Er treedt een verdringingseffect op met andere werkzaamheden binnen de Belastingdienst.

Ondanks de risico's, is verder uitstel van het HHM niet de gewenste oplossing. Langer uitstel heeft ook nadelige gevolgen. De markt bereidt zich voor op het feit dat het HHM per 1 januari 2025 wordt beëindigd. Verder uitstel leidt tot verlies van het "momentum" en ook verder verlies van geloofwaardigheid. Het HHM zal hoe dan ook in de toekomst moeten worden opgeheven en leiden tot reacties in de markt.

In Q2 2025 vindt een evaluatie plaats van het daadwerkelijke effect van de ondersteunende maatregelen op de uitvoering door de Belastingdienst.

* totale inzet over de periode 2025-2029

Beschrijving voorstel/regeling
Het kabinet besloot in september 2024 het handhavingsmoratorium (HHM) voor de beoordeling van de arbeidsrelatie in de loonheffing per 1 januari 2025 volledig op te heffen[1].

Dit betekent het volgende[2].

- De Belastingdienst kan bij opdrachtgevers weer met terugwerkende kracht handhaven tot 1 januari 2025[3]. Dat wil zeggen: het overgaan tot het opleggen van correctieberichten, naheffings-aanslagen en boetes.
- Voor de boetes geldt een overgangsperiode van 1 jaar. Aan partijen die aantoonbaar actief aan de slag zijn met de juiste beoordeling van de arbeidsrelatie en in overeenstemming daarmee handelen worden geen vergrijpboetes opgelegd bij correcties die zien op de beoordeling van de arbeidsrelatie. Dit geldt zowel voor de werkgevenden als de werkenden. De handhavingscapaciteit is deels gebaseerd op politieke keuzes, het zgn. kiesbaar toezicht, zoals boekenonderzoeken en bedrijfsbezoeken. Sommige activiteiten zijn verplicht door wet- en regelgeving zoals het behandelen van diverse schriftelijke en telefonische verzoeken[4], bezwaar en beroep. Dit betreft het niet kiesbare toezicht.
- De Belastingdienst zet voor het toezicht tot en met 2024 80 fte in (50 fte kiesbaar toezicht en 30 fte niet-kiesbaar toezicht) tot besluitvorming plaatsvindt over de impact van het beëindigen van het HHM[5].
- Uitgangspunt is dat de Belastingdienst - conform de politieke toezegging[6] - 50 fte op kiesbaar toezicht blijft inzetten. Indien noodzakelijk kunnen medewerkers binnen kiesbaar toezicht bij grote onrust in de markt na 1 januari 2025 tijdelijk onder voorwaarden in andere processen worden ingezet (zie paragraaf Verdringingseffect).
- Het beëindigen van het HHM betekent niet dat de Belastingdienst meer gaat handhaven na 1 januari 2025, maar de invulling van de handhavingsinstrumenten wijzigt wel.

[1] *Kamerstukken II* 2024/25 31311, nr. 263
[2] *Kamerstukken II* 2022/23 31311, nr. 246
[3] Uitzonderingsgevallen zijn situaties waarin sprake is van kwaadwillendheid of indien de Belastingdienst een aanwijzing heeft gegeven.
[4] Zoals verzoeken beschikking verzekeringsplicht, vooroverleg en telefonische informatieverzoeken (BelastingTelefoon).
[5] *Kamerstukken II* 2018/19, 31 066, nr. 515.
[6] *Kamerstukken II* 2022/23 31311, nr. 263

- In deze uitvoeringstoets is uitgegaan van een scenario waarin er door het opheffen van het HHM op 1 januari 2025 veel onrust op de arbeidsmarkt ontstaat; het herijkte scenario, dat rekening houdt met het effect van de ondersteunende maatregelen.

Moties
Tijdens de afronding van deze uitvoeringstoets zijn door de Tweede Kamer vier moties aangenomen die van invloed kunnen zijn op de gevolgen van het opheffen van het HHM. De invulling van de moties wordt uitgewerkt in het Handhavingsplan 2025.

Ondersteunende maatregelen
De ondersteunende maatregelen betreffen:

- De inzet van een marktteam dat actief de samenwerking met de markt opzoekt, met name koepels, brancheorganisaties en fiscaal dienstverleners. Doel is om opdrachtgevers en opdrachtnemers voor te bereiden op de opheffing van het HHM en hen bewust te maken van de eigen verantwoordelijkheden rondom de beoordelingbeoordeling van de arbeidsrelatie.
- De rijksbrede publiekscommunicatie over het werken met zelfstandigen en het werken als zelfstandige. De publiekscommunicatie is doelgroepgericht en begint bij een aantal sectoren. Trapsgewijs zullen meer sectoren volgen. Daarnaast zal de Belastingdienst de communicatie richten op de gevolgen voor de loonheffingen bij de opdrachtgever en de mogelijke gevolgen voor de opdrachtnemer in de inkomensheffing en omzetbelasting.
- De Belastingdienst zal met de markt praktijkvoorbeelden delen van de beoordelingbeoordeling van arbeidsrelaties.
- De Belastingdienst zal zich richten op het verbeteren van de kwaliteit van de verzoeken tot vooroverleg die binnenkomen, door meer informatie over de voorwaarden te delen. Daarnaast wordt een werkproces ingericht voor het verlengen van de termijn voor het in behandeling nemen van de verzoeken – mocht dit door de veelheid van verzoeken nodig zijn. Zie Kamerbrief.[7]

Het beoordelen van modelovereenkomsten door de Belastingdienst wordt beëindigd. Op basis van de beginselen van behoorlijk bestuur zullen de lopende goedgekeurde modelovereenkomsten geëerbiedigd worden tot de einddatum van de goedkeuring. De laatste einddatum is in 2029.

Interactie burgers/bedrijven
De opheffing van het HHM heeft impact op een grote groep opdrachtgevers en opdrachtnemers. Beide partijen zullen risicobeperkende maatregelen nemen. Om dit op een goede manier te laten verlopen is communicatie en handelingsperspectief nodig.

Het is van belang al voor 1 januari 2025 aan opdrachtgevers en opdrachtnemers via dienst-verlenende instrumenten duidelijk te maken hoe zij kunnen voldoen aan de wet- en regelgeving over de beoordeling van de arbeidsrelatie en hun eigen verantwoordelijkheid hierbij. Er is reeds veel informatie beschikbaar[8], maar uit berichtgeving in onder andere de media blijkt dat de regels door veel opdrachtgevers en opdrachtnemers nog steeds als onduidelijk of onwenselijk worden ervaren. Dit vraagt veel van hun doenvermogen. Adequate, doelgroepgerichte communicatie en het bieden van handelingsperspectief is noodzakelijk.

Het kan zijn dat een opdrachtnemer zijn onderneming beëindigt en in loondienst gaat. Ook in dat geval moet de opdrachtnemer een handelingsperspectief geboden worden, zodat hij weet wat er nodig is om de onderneming vanuit fiscaal oogpunt op een juiste wijze te beëindigen.

Het beëindigen van het HHM betekent niet dat de Belastingdienst meer gaat handhaven, maar de invulling van de handhavingsinstrumenten wijzigt wel. Dit zal niet direct de schijnzelfstandigheid op de arbeidsmarkt oplossen. Van schijnzelfstandigheid is sprake als de arbeidsverhouding in de praktijk afwijkt van de overeenkomst en naar feiten en omstandigheden een arbeidsovereenkomst is. Het is slechts één van de maatregelen van een breed pakket. De Belastingdienst kan vooraf voor individuele arbeidsrelaties niet alle relevante feiten en omstandigheden beoordelen voor een juiste beoordeling van de arbeidsrelatie. Dit is de gezamenlijke verantwoordelijkheid van de opdracht-gever en opdrachtnemer. Gaan marktpartijen vooraf goedkeuring bij de Belastingdienst vragen, dan loopt de dienstverlening van de Belastingdienst vast.
Een standpunt van de Belastingdienst op basis van de beschreven feiten en omstandigheden geeft daarnaast alleen zekerheid als de feitelijke uitvoering van het werk ook exact aansluit op wat eerder beschreven is. De Belastingdienst geeft slechts een voorwaardelijke en geen absolute zekerheid.

Dit vergt goede politieke en maatschappelijke communicatie, waarbij ook de communicatierol van het ministerie van SZW van belang is. SZW communiceert over de wet- en regelgeving en de eigen verantwoordelijkheid van marktpartijen voor de juiste beoordeling van de arbeidsrelatie. Het is afwachten hoe de markt daarop reageert.

Vanuit de Belastingdienst wordt de communicatie van SZW ondersteund. Door gezamenlijk goed invulling te geven aan de communicatie met de doelgroepen en het bieden van handelingsperspectief kan de maat-schappelijke onrust en de mogelijke reputatie- en imagoschade voor de overheid zoveel mogelijk worden voorkomen.

In het herijkte scenario neemt het aantal telefoongesprekken bij de BelastingTelefoon door het opheffen van het HHM naar verwachting incidenteel toe in 2025.

Maakbaarheid systemen
Het opvolgen van risicosignalen wordt momenteel ondersteund met een tijdelijke voorziening voor werkstroombesturing. Deze moet worden vervangen door een structurele voorziening. De noodzakelijke systeemaanpassingen worden in 2025 uitgevoerd.

[7] *Kamerstukken II* 2023/2024, 31 311, nr. 263.
[8] Bijvoorbeeld duidelijkere jurisprudentie (o.a. het Deliveroo-arrest, ECLI:NL:HR:2023:443), de webmodule beoordeling dienstbetrekking, de webpagina van de Belastingdienst en van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid: arbeidsrelaties: zzp- ja of nee en het Handboek Loonheffingen.

Handhaafbaarheid
De Belastingdienst ziet in het herijkte scenariode volgende - vooral incidentele - gevolgen voor de uitvoering en de handhaving.

- Meer verzoeken tot vooroverleg en meer bezwaren en beroepen tegen correcties naar aanleiding van de controle op de gevolgen van de beoordeling van arbeidsrelaties voor de loonheffing.
- Een langere duur van de toezichtswerkzaamheden in het kader van de loonheffing bij bedrijven (boekenonderzoeken, bedrijfsbezoeken) omdat er meer discussie wordt verwacht.
- De inzet van het marktteam.
- Meer schriftelijke informatieverzoeken over inkomensheffing-gerelateerde vragen en bronbeoordelingen in de aanslagregeling, bezwaar- en beroepfase.
- Extra capaciteit voor het behandelen van stakingsaangiften in de aanslagregeling, bezwaar- en beroepfase.
- Meer verzoeken tot vooroverleg op het gebied van de omzetbelasting.
- Meer inzet op aangifteverzuim, nihilaangiften en beoordelingen ondernemerschap voor de omzetbelasting.
- Extra capaciteit voor het informeren van zzp-ers over de gevolgen voor hen als de Belastingdienst bij een controle loonheffingen bij hun opdrachtgever schijnzelfstandigheid constateert. Met deze infomatie kunnen zij beoordelen wat zij moeten doen om te voldoen aan de wet- en regelgeving.

Fraudebestendigheid
Niet van toepassing.

Complexiteitsgevolgen
Het opheffen van het HHM draagt bij aan complexiteits-vermindering. De 'aanwijzing' komt te vervallen. Het verschil verdwijnt tussen het wel handhaven in de omzetbelasting en inkomensheffing en het niet met terugwerkende kracht opleggen van correcties en boetes in de loonheffing. Het aantal (schijn)zelfstandigen zal naar verwachting afnemen en het aantal werknemers (particulieren) toenemen. Meer werkenden zullen hierdoor onder de loonheffingen vallen. Zij krijgen daardoor niet (meer) te maken met de complexe wet- en regelgeving rondom winstbepaling en bijbehorende administratieve verplichtingen.

Risico procesverstoringen
Het grootste risico is dat er eenzelfde situatie ontstaat als bij de invoering van de Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties (Wet DBA) in 2016. De Belastingdienst is destijds overstelpt met verzoeken voor vooroverleg en modelovereenkomsten, wat aanleiding was voor het HHM.

Uit berichtgeving in onder ander de media blijkt dat de regels door veel opdrachtgevers en opdrachtnemers nog steeds als onduidelijk of onwenselijk worden ervaren.

De Belastingdienst verwacht dat de opheffing van het HHM in het geval van onrust vooral een fors incidenteel effect op de inzet van de Belastingdienst heeft. Het grootste risico is dat er, ondanks de ondersteunende maatregelen te veel schriftelijke en telefonische verzoeken ingediend worden. Verzoeken die met de huidige bezetting niet tijdig in behandeling kunnen worden genomen - ook niet met een tijdig te werven extra capaciteit.

Een tijdelijke oplossing kan zijn het verlengen van de termijnen voor het in behandeling nemen van de verzoeken (dit is ook een ondersteunende maatregel) voor zover dit binnen de wettelijke kaders mogelijk is, ondanks dat dit wel tot verminderde dienstverlening leidt. Dit risico moet worden geaccepteerd. Ter voorkoming van reputatieschade zal dit goed gecommuniceerd en uitgelegd moeten worden.

Dit biedt ruimte totdat de termijnen zo lang worden dat een verdere verlenging niet meer verdedigbaar is. Dit kan zich voordoen als de ondersteunende maatregelen niet effectief zijn en er zeer veel verzoeken in korte tijd ingediend worden. In dat geval moeten andere keuzes gemaakt worden.

Een van de mogelijkheden is te besluiten dat tijdelijk voor dit onderwerp geen verzoeken vooroverleg ingediend kunnen worden. En te accepteren dat de BelastingTelefoon voor dit onderwerp minder bereikbaar wordt omdat deze processen te veel capaciteit vergen. Ook hiervoor geldt dat zorgvuldige communicatie noodzakelijk is en dat dit enkel als noodmaatregel en na politiek-bestuurlijke goedkeuring ingezet wordt.

De Belastingdienst verwacht door opheffing van het HHM naast gevolgen in de loonheffing ook een extra werkstroom in de omzetbelasting als zzp-ers (al dan niet vrijwillig) in groten getale in korte tijd in loondienst gaan en zich niet correct afmelden voor de omzet-belasting. Zij komen dan terecht in de verzuim-behandeling. Dit betekent dat zij verzuimd hebben een aangifte omzetbelasting in te dienen en te betalen. Hierbij kunnen ook verzuimboetes en ambtshalve aanslagen omzetbelasting opgelegd worden. Als dit langere tijd voortduurt, toetst de Belastingdienst of de verzuimstatus nog correct is, waarbij onder andere een oordeel gegeven moet worden over ondernemerschap en indien van toepassing moet worden afgerekend. Ook na meerdere opvolgende nihilaangiftes volgt dit beoordelingsmoment van de Belastingdienst.

Ook in de inkomensheffing worden aanvullende werkzaamheden verwacht. Zo moeten bijvoorbeeld stakingsaangiften worden beoordeeld en bron-beoordelingen plaatsvinden. Dit kan bij het herijkte scenario door de snel oplopende aantallen tot capaciteitsproblemen leiden.

Dit kan voor de omzetbelasting en inkomensheffing betekenen dat er minder aangiften beoordeeld kunnen worden, zoals de genoemde controles van stakingsaangiften, bronbeoordelingen in de inkomensheffing en ondernemerschap in de omzetbelasting of dat andere controleactiviteiten worden verminderd.

Voor het verzuimrisico in de omzetbelasting wordt momenteel al ingezet op aanvullende dienstverlening vooraf om zoveel mogelijk te voorkomen dat dit risico zich gaat voordoen.

Indicaties mate van onrust
De reactie van de arbeidsmarkt is op dit moment lastig te voorspellen, daarom vindt in Q2 2025 een evaluatie plaats. Tijdens de evaluatie wordt het daadwerkelijke effect van de ondersteunende maatregelen op de uitvoering door de Belastingdienst vastgesteld. Daarbij wordt gekeken naar de mate van onrust die feitelijk is opgetreden en worden beoordeeld of er nog aanvullende maatregelen nodig zijn.

De indicaties voor de vaststelling of er meer rust/onrust ontstaat dan het uitgewerkte scenario zijn:

- Sterke stijging van het aantal calls over dit onderwerp bij de BelastingTelefoon in Q4 2024 en Q1 en Q2 van 2025.
- Oplopend aantal verzoeken vooroverleg en beschikkingen verzekeringsplicht.
- Toename van verzuim/nihilmeldingen als gevolg van deze problemetiek in de OB.
- Aard en omvang mediauitingen, Kamervragen en contacten met brancheorganisaties.
- Een hoog percentage van de verzoeken om vooroverleg waarbij de Belastingdienst in tegenstelling tot de adviseur stelt dat er sprake is van in dienstbetrekking werkzaam zijn.
- Of contractspartijen tot de juiste conclusie komen bij het beoordelen van de arbeidsrelaties kan ook worden bekeken bij boekenonderzoeken. Voor bezwaarprocedures - en nog meer voor beroepsprocedures - geldt dat pas veel later duidelijk wordt of de inschattingen correct zijn.

Uitvoeringskosten
De incidentele dienstverleningskosten bedragen voor de periode 2025-2029 € 2,72 mln., voor handhaving en toezicht € 24,87 mln. en voor automatisering € 0,9 mln. De structurele uitvoeringskosten bedragen voor handhaving en toezicht € 6,2 mln. en voor automatisering € 0,17 mln.

Personele gevolgen
In het herijkte scenario wordt voor de periode 2025-2029 een totale incidentele personele inzet verwacht van 248 fte. Het aantal fte is verspreid over de 5 jaren en gemiddeld wordt er om en nabij de 50 fte per jaar ingezet. Dit betreft de processen omzetbelasting, loonheffingen en inkomensheffing. Deze medewerkers zijn naar alle waarschijnlijkheid niet tijdig en/of volledig te werven. De structurele inzet is met 50 fte wel te leveren.

Werving benodigde capaciteit
Gezien de krapte op de arbeidsmarkt en de huidige wervingsopgave voor de gehele Belastingdienst, ziet de Belastingdienst een risico met betrekking tot het tijdig kunnen werven van de benodigde incidentele capaciteit. Dit is ook niet eenvoudig met een ondersteunende maatregel op te lossen.

Verdringingseffect
Als de ondersteunende maatregelen onvoldoende effectief zijn en de capaciteit onvoldoende geworven kan worden, treedt er verdringing op met de andere werkzaamheden. Deze keuzes kunnen enkel na politiek-bestuurlijke toestemming gemaakt worden. Niet-kiesbaar toezicht zoals telefoongesprekken, verzoeken vooroverleg, bezwaar en beroep hebben voorrang boven het kiesbare toezicht zoals de aanslagregeling, bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken, doorontwikkeling informatiegestuurd toezicht en het controleren van risicosignalen. Dit betekent dat er veel minder tot geen bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken kunnen plaatsvinden. Het aantal beoordeelde aangiften zal veel minder zijn. Dit zal een effect hebben op de zichtbaarheid van de Belastingdienst en daarmee op de regelnaleving door opdrachtgevers en zzp-ers. Kanttekening hierbij is dat de medewerkers zeker niet één op één zijn in te zetten in een geheel ander proces. Dat vraagt intensieve begeleiding en opleiding van deze medewerkers. Al met al is de haalbaarheid daarvan naar verwachting beperkt. Daarnaast kan dit ten koste gaan van de efficiëntie van het ingezette personeel en de doorlooptijd in het proces. Een ander gevolg kan zijn vertraging van de IT-modernisering van de Belastingdienst. Denk hierbij aan de ontwikkeling van het detectiemodel handhaving arbeidsrelaties en andere nog te ontwikkelen modellen in de loonheffingen.

Invoeringsmoment
Invoering is onder voorwaarden (zie Eindoordeel) mogelijk per 1 januari 2025.

Eindoordeel
Het herijkte scenario waarbij er onrust in de arbeidsmarkt ontstaat als gevolg van het opheffen van het handhavingsmoratorium), – is uitvoerbaar waarbij het uitgangspunt is dat de ondersteunende maatregelen voldoende effectief zijn en bepaalde risico's in de uitvoering worden geaccepteerd.

Onderkend worden de volgende risico's:

- De benodigde te werven incidentele capaciteit kan niet in voldoende mate worden geworven, opgeleid en behouden worden.
- De ondersteunende maatregelen zijn onvoldoende effectief. Hierdoor ontvangt de Belastingdienst meer telefoongesprekken, verzoeken vooroverleg, bezwaar en beroep dan ingeschat en biedt uitstel van termijnen geen oplossing.
- Er treedt een verdringingseffect op met andere werkzaamheden binnen de Belastingdienst.

Ondanks de risico's, is verder uitstel van het HHM niet de gewenste oplossing. Langer uitstel heeft ook nadelige gevolgen. De markt bereidt zich voor op het feit dat het HHM per 1 januari 2025 wordt beëindigd. Verder uitstel leidt tot verlies van het "momentum" en ook verder verlies van geloofwaardigheid. Het HHM zal hoe dan ook in de toekomst moeten worden opgeheven en leiden tot reacties in de markt.

In Q2 2025 vindt een evaluatie plaats van het daadwerkelijke effect van de ondersteunende maatregelen op de uitvoering door de Belastingdienst.