



Auditdienst Rijk
Ministerie van Financiën

Onderzoeksrapport evaluatie uitvoering toezichtplan arbeidsrelaties

Colofon

Titel	Onderzoeksrapport evaluatie uitvoering toezichtplan arbeidsrelaties
Uitgebracht aan	Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken/Directie Directe Belasting & Toeslagen en Directoraat-Generaal Belastingdienst/concerndirectie Uitvoerings- en Handhavingsbeleid
Datum	10 juni 2022
Kenmerk	2022-0000168033

Inlichtingen
Auditdienst Rijk
070-342 7700

Inhoud

1	Inleiding.....	5
1.1	Aanleiding onderzoek en opdrachtgever	5
1.2	Doelstelling en onderzoeksvragen.....	5
1.3	Leeswijzer.....	6
2	Toezicht arbeidsrelaties niet eenvoudig uitvoerbaar	8
3	Uitvoering van toezichtplan arbeidsrelaties	11
3.1	Geplande toezichtactiviteiten	11
3.1.1	<i>Toezichtplan arbeidsrelaties.....</i>	<i>11</i>
3.1.2	<i>Mix aan instrumenten voor toezicht op juiste kwalificatie arbeidsrelaties</i>	<i>11</i>
3.1.3	<i>Sectorspecifieke benadering</i>	<i>12</i>
3.1.4	<i>Initiële capaciteitsinschatting toezicht arbeidsrelaties.....</i>	<i>12</i>
3.1.5	<i>Planning toezichtactiviteiten</i>	<i>13</i>
3.2	Gerealiseerde toezichtactiviteiten	14
3.2.1	<i>Gerealiseerd toezicht in uren</i>	<i>14</i>
3.2.2	<i>Gerealiseerd toezicht in aantallen producten.....</i>	<i>15</i>
3.3	Verschillen geplande en gerealiseerde uren toezichtactiviteiten.....	15
3.4	Uitkomsten deelwaarnemingen	17
4	Versterking uitvoering toezicht beoordeling arbeidsrelaties	18
4.1	Inzichten, opgedane ervaringen en ontwikkelingen	18
4.1.1	<i>Ontwikkelingen maatregelen ter vervanging wet DBA</i>	<i>18</i>
4.1.2	<i>Ontwikkelingen webmodule</i>	<i>18</i>
4.1.3	<i>Ontwikkelingen sectorspecifieke benadering</i>	<i>19</i>
4.1.4	<i>Samenwerking Nederlandse Arbeidsinspectie (NLA)</i>	<i>20</i>
4.1.5	<i>Inzichten Belastingdienst uitvoering toezicht.....</i>	<i>21</i>
4.2	Ervaren knelpunten	22
4.2.1	<i>Wet- en regelgeving is complex en arbeidsintensief.....</i>	<i>22</i>
4.2.2	<i>Handhavingsmoratorium beperkt handhaving en reduceert compliance.....</i>	<i>22</i>
4.2.3	<i>Financiële belangen/incentives voor werken als zelfstandige</i>	<i>23</i>
4.2.4	<i>Arbeidsintensieve karakter van het toezicht arbeidsrelaties.....</i>	<i>23</i>
4.2.5	<i>Achterblijvende capaciteit, zowel kwantitatief als kwalitatief</i>	<i>23</i>
4.2.6	<i>Mismatch toezichtstrategie door sterk gereduceerde compliance</i>	<i>24</i>
4.2.7	<i>Beoordeling vooraf versus achteraf geeft spanningsveld.....</i>	<i>24</i>
4.2.8	<i>Beperkt toezicht door COVID-19.....</i>	<i>24</i>
4.2.9	<i>Maatschappelijk ongewenste effecten door handhaving.....</i>	<i>25</i>
4.2.10	<i>Ontbreken van een selectiemethodiek.....</i>	<i>25</i>
4.2.11	<i>Toenemende druk vanuit privacy wet- en regelgeving.....</i>	<i>25</i>
4.3	Nieuw selectie-instrument	25
5	Handelingsperspectief.....	27
5.1	Aanpassen wet- en regelgeving	27
5.2	Afbouw handhavingsmoratorium	27
5.3	Reduceren financiële prikkels.....	27
5.4	Toezicht op kwalificatie arbeidsrelaties inbedden in de reguliere controlewerkzaamheden Loonheffingen.....	28

5.5	Het omkeren van bewijslast.....	28
5.6	Processturing uitbreiden	28
5.7	Accent van beheersing op maatregelen gedurende en aan de achterkant van het proces.....	29
5.8	Onderzoeken van de inhoudelijke kwaliteit van de uitvoering van het toezicht DBA.....	29
6	Verantwoording onderzoek	30
6.1	Werkzaamheden en afbakening	30
6.2	Gehanteerde Standaard.....	30
6.3	Verspreiding rapport	31
7	Ondertekening	32
•	Bijlage managementreactie.....	33

1 Inleiding

1.1 Aanleiding onderzoek en opdrachtgever

Per 1 januari 2016 is met de Wet Deregulering Beoordeling Arbeidsrelaties (DBA) de Verklaring Arbeidsrelatie (VAR) afgeschaft. De reden hiervoor is dat de VAR in veel gevallen werd gezien als een schijnzekerheid. Wanneer een opdrachtnemer een VAR had, vrijwaarde een zodanige VAR een opdrachtgever van de verplichting om Loonheffingen op de vergoeding in te houden. Door de wet DBA werden opdrachtgevers huiverig om opdrachtnemers in te huren uit angst voor naheffingen voor Loonheffingen. Als reactie op deze maatschappelijke onrust is, op initiatief van het kabinet, een handhavingsmoratorium bij opdrachtgevers op de juiste kwalificatie van arbeidsrelaties voor de Loonheffingen in het leven geroepen.

Onder dit moratorium zou in eerste instantie slechts worden gehandhaafd door middel van het opleggen van correctieverplichtingen, naheffingen en boetes, indien sprake was van (evidente) kwaadwillendheid. Vanaf 1 januari 2020 kan ook worden gehandhaafd wanneer opdrachtgevers aanwijzingen van de Belastingdienst, gegeven na 1 september 2019, niet of in onvoldoende mate binnen redelijke termijn opvolgen. Het handhavingsmoratorium is verlengd tot aan een beslissing van het huidige kabinet. Ten tijde van het schrijven van het initiële toezichtplan arbeidsrelaties was voor ogen, conform het vorige Regeerakkoord, het handhavingsmoratorium gefaseerd af te bouwen na invoeren van wettelijke maatregelen ter vervanging van de wet DBA. Zo zou de markt de tijd krijgen te wennen aan nieuwe wet- en regelgeving.

Het huidige toezichtplan arbeidsrelaties liep in eerste instantie tot 1 januari 2021. Als gevolg van COVID-19 heeft het buitentoezicht lange tijd stilgelegen. Mede om die reden is de uitvoering van het toezichtplan verlengd. Ingevolge de motie Van Dijk zal ook in 2022 extra budget worden uitgetrokken voor handhaving van schijnzelfstandigheid. In de Kamerbrief van 20 september 2021 is aangekondigd een evaluatie uit te voeren om te bepalen hoe het toezicht op arbeidsrelaties structureel kan worden vormgegeven op basis van de uitgevoerde activiteiten en opgedane inzichten. Persoonsgegevens Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken/Directie Directe Belastingen & Toeslagen (DGFZ/DB&T) en Persoonsgegevens Directoraat-Generaal Belastingdienst/concerndirectie Uitvoerings- en Handhavingsbeleid (DGBD/UHB) hebben de Auditdienst Rijk (ADR) verzocht deze evaluatie uit te voeren.

1.2 Doelstelling en onderzoeksvragen

De doelstelling van dit onderzoek is het bieden van inzicht op welke wijze de uitgevoerde toezichtactiviteiten hebben plaatsgevonden en welke ervaringen omtrent de beoordeling arbeidsrelaties in de periode oktober 2019 tot en met december 2021 door de Belastingdienst zijn opgedaan. Dit om het toezicht op arbeidsrelaties en de inzet van mensen en middelen structureel te bevorderen en te ontwikkelen.

De centrale onderzoeksvraag bestaat uit twee hoofdvragen: 1) Welke bevindingen zijn er voor de uitvoering van het toezichtplan arbeidsrelaties en 2) op welke wijze kan de uitvoering van het toezicht en de naleving van wet- en regelgeving verder worden versterkt?

Om deze centrale onderzoeksvraag te beantwoorden zijn voor beide hoofdvragen deelvragen opgesteld.

Voor de eerste hoofdvraag zijn de volgende deelvragen opgesteld:

1. Waaruit bestaan de geplande toezichtactiviteiten van de beoordeling arbeidsrelaties?
2. Wat is de realisatie van de geplande toezichtactiviteiten van de beoordeling arbeidsrelaties?
3. Wat zijn verschillen tussen de geplande en gerealiseerde toezichtactiviteiten van de beoordeling arbeidsrelaties?

Voor de tweede hoofdvraag zijn de volgende deelvragen opgesteld:

4. Welke inzichten, opgedane ervaringen en ontwikkelingen¹ zijn er voor de uitvoerbaarheid en naleving van de wet- en regelgeving beoordeling arbeidsrelaties en hoe is hieraan vervolg gegeven?
5. Wat zijn knelpunten die worden ervaren door de betrokkenen in de uitvoering van het toezichtproces?
6. Wat is de stand van zaken van het nieuwe selectie-instrument omtrent de detectie van opdrachtgevers die veel met externe inhuur werken?

1.3 Leeswijzer

Dit rapport start met een visueel met op hoofdlijnen de uitkomsten van het onderzoek.

Hoofdstuk 2 bevat de kern van dit onderzoeksrapport en beide hoofdvragen van de centrale onderzoeksvraag worden beantwoord.

Hoofdstuk 3 gaat in op de uitvoering van het toezichtplan arbeidsrelaties. Hierin worden de bevindingen beschreven gerelateerd aan de deelvragen 1 tot en met 3.

Hoofdstuk 4 betreft de mogelijkheden van het versterken van de uitvoering van het toezicht en de naleving van wet- en regelgeving. Hierin worden de bevindingen beschreven gerelateerd aan de deelvragen 4 tot en met 6.

Hoofdstuk 5 schetst de adviezen en hierin is het handelingsperspectief uiteengezet.

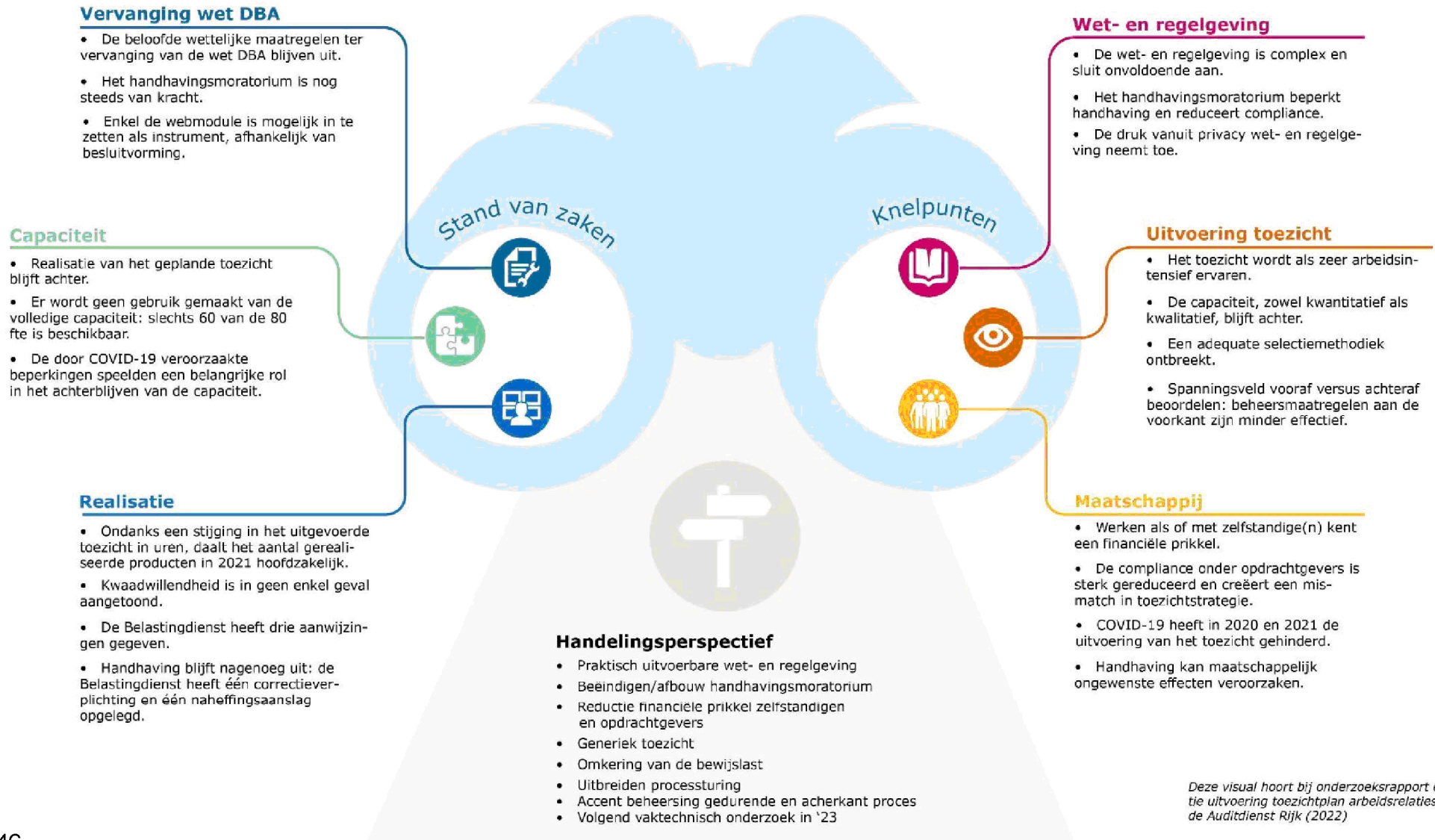
Hoofdstuk 6 betreft de verantwoording van het onderzoek.

¹ Dit betreft bijvoorbeeld de webmodule en de samenwerking met de Nederlandse Arbeidsinspectie (NLA)



Toezicht arbeidsrelaties niet eenvoudig uitvoerbaar

een complex speelveld en verscheidenheid aan knelpunten



Deze visual hoort bij onderzoeksrapport evaluatie uitvoering toezichtplan arbeidsrelaties van de Auditdienst Rijk (2022)

2 Toezicht arbeidsrelaties niet eenvoudig uitvoerbaar

Dit evaluatieonderzoek geeft het antwoord op de centrale onderzoeksvraag: Welke bevindingen zijn er voor de uitvoering van het toezichtplan arbeidsrelaties en op welke wijze kan de uitvoering van het toezicht en de naleving van wet- en regelgeving verder worden versterkt?



Geplande toezichturen zijn niet gerealiseerd; handhaving blijft nagenoeg uit

De geplande capaciteit voor toezicht op kwalificatie arbeidsrelaties is gedurende de evaluatieperiode niet volledig ingezet. Dit werd veroorzaakt door het tijdelijk stilliggen van het toezicht buiten, het tussentijds uitvoeren van digitaal toezicht op afstand en de vertraging in opleiding door de COVID-19 pandemie. Dit had een impact op de uiteindelijk gerealiseerde toezichturen in 2020 en 2021 en daarmee op de uitvoering van het toezichtplan. Ondanks een stijging van toezichturen in 2021 zijn de aantallen gerealiseerde producten, met uitzonderingen van de verzoeken DBA (modelovereenkomsten), aanwijzingen, correctieverplichtingen en naheffingsaanslagen, in 2021 gedaald ten opzichte van de periode oktober 2019 tot en met december 2020. Gedurende de evaluatieperiode is kwaadwillendheid niet vastgesteld en zijn er drie aanwijzingen gegeven door de Belastingdienst. Handhaving door de Belastingdienst blijft nagenoeg uit: er is één correctieverplichting en één daaruit volgende naheffingsaanslag opgelegd. Er zijn geen boetes opgelegd in de evaluatieperiode.



Nauwelijks nieuwe maatregelen voor versterking toezicht en naleving wet- en regelgeving

Het handhavingsmoratorium is wederom verlengd in afwachting van een beslissing van het huidige kabinet. De beloofde wettelijke maatregelen ter vervanging van de wet DBA zijn uitgebleven. Het coalitieakkoord 2021-2025 benoemt onder andere de webmodule als instrument dat kan bijdragen aan het vooraf verkrijgen van zekerheid voor zelfstandigen over de aard van de arbeidsrelatie. Over de inzet van deze webmodule moet echter nog besluitvorming plaatsvinden.

Belastingdienst ervaart diverse knelpunten voor het toezicht en de naleving van wet- en regelgeving



Vanuit wet- en regelgeving

- De complexe wet- en regelgeving, welke beoordeling van arbeidsrelaties huidige maatschappelijke opvattingen over werken in loondienst of werken als zelfstandige.
- Het handhavingsmoratorium, door de zware bewijslast voor het kunnen vaststellen van kwaadwillendheid, het langdurig proces van het aangeven van een aanwijzing tot het eventueel overgaan tot handhaving en de resulterende afwachtende houding van opdrachtgevers.
 - De toenemende druk vanuit de privacy wet- en regelgeving: dit heeft bijvoorbeeld zijn weerslag bij het opzetten van de samenwerking met de Nederlandse Arbeidsinspectie (NLA), maar heeft ook effect op het genereren



Vanuit uitvoering toezicht

- Het arbeidsintensieve karakter, veroorzaakt door de zware bewijslast en de holistische benadering van de kwalificatie arbeidsrelaties waardoor het uit te voeren toezicht als bijzonder lastig en complex wordt ervaren.
- De achterblijvende capaciteit: zowel kwantitatief als kwalitatief is er beperkte capaciteit voor het uit te voeren toezicht.

- Het ontbreken van een goede selectiemethodiek, waardoor mogelijke schijnzelfstandigheid moeilijk traceerbaar is binnen de beschikbare data.
- Het spanningsveld tussen een beoordeling vooraf versus een beoordeling achteraf: effectief toezicht is pas achteraf mogelijk wanneer alle relevante feiten en omstandigheden beschikbaar zijn. Beheersingsmaatregelen aan de voorkant van het proces werken minder goed.



Vanuit maatschappij

- De financiële prikkel, die aanmoedigt als of met zelfstandige(n) te werken in plaats van als of met werknemer(s) in dienstbetrekking.
- Een mismatch in toezichtstrategie door de gereduceerde compliance: er is momenteel geen sprake van een omgeving waarin het maken van fouten niet eenvoudig om regels na te leven.
- De tijdelijke beperking van de uitvoering van het toezicht door COVID-19: in de periode maart 2020 tot en met september 2020 konden geen bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken op locatie plaatsvinden. Vanaf eind september 2020 tot en met juni 2021 heeft een beperkte(re) vorm van digitaal toezicht op afstand plaatsgevonden.
- De maatschappelijk ongewenste effecten, die gepaard gaan met eventuele handhaving en onder andere marktverstoring kunnen veroorzaken.

De effectiviteit van het uitgevoerde toezicht is hierdoor gering, mede gezien de beperkte mate van (mogelijkheden tot) handhaving. De Belastingdienst geeft aan te maken te hebben met een 'mission impossible'. De uitvoering zoekt hoofdzakelijk naar meer (praktisch) toepasbare wet- en regelgeving en betere handvatten.



Handelingsperspectief

Er bestaat binnen de Belastingdienst geen eenduidig beeld over eventuele oplossingsrichtingen. Dergelijke maatregelen zijn echter wel nodig omdat de Belastingdienst momenteel beperkte handvatten heeft om het uitgevoerde toezicht onder deze omstandigheden te versterken. Wil de kern van het probleem geraakt worden, zullen er bepaalde acties vanuit de politiek moeten worden genomen.

Gebaseerd op de door de Belastingdienst ervaren knelpunten, doet de ADR de volgende suggesties voor het versterken van het toezicht op de kwalificatie arbeidsrelaties:

- Het minder complex en meer praktisch uitvoerbaar maken van de huidige wet- en regelgeving voor de beoordeling arbeidsrelaties. Dergelijke wet- en regelgeving zal leiden tot meer zekerheid onder opdrachtgevers, zodat zij minder risico lopen op eventuele naheffingen en boetes. Dit zal het toezicht voor de Belastingdienst vereenvoudigen en weer kunnen leiden tot de beoogde compliance.
- Het op korte termijn beëindigen/afbouwen van het handhavingsmoratorium zodat het belang van het vooraf goed kwalificeren van arbeidsrelaties door opdrachtgevers relevanter wordt en de Belastingdienst sneller haar standpunten kan innemen, omdat geen volgende toezichtactiviteit meer Het reduceren van de financiële prikkel voor zelfstandigen en opdrachtgevers zodat het financiële voordeel van werken buiten dienstbetrekking ten opzichte van werken in dienstbetrekking minder groot en aantrekkelijk wordt.
- Het toezicht generiek maken en (wederom) integreren in de reguliere toezichtwerkzaamheden Loonheffingen in plaats van de huidige specifieke DBA-toezichtactiviteiten. Hierdoor zal de capaciteitsinzet groter en minder kwetsbaar worden.
- Het omkeren van de bewijslast waardoor opdrachtgevers/werkgevers (in plaats van de Belastingdienst) het bewijs dat geen sprake is van een dienstbetrekking en de daarvoor benodigde feiten en omstandigheden moeten aanleveren. De startpositie van de Belastingdienst zal hierdoor aanzienlijk eenvoudiger worden.
- De processturing uitbreiden met normen en criteria waaraan de procesgang en producten moeten voldoen zodat sturing en beheersing kan plaatsvinden.

- Het accent van de beheersingsmaatregelen gedurende en aan de achterkant van het proces beleggen. Aangezien sprake is van een maatwerkproces werken beheersingsmaatregelen aan de voorkant van het proces hier minder effectief.
- Het uitvoeren van een volgend vaktechnisch onderzoek in 2023 welke zich richt op de inhoudelijke kwaliteit van de uitvoering van het toezicht op de kwalificatie arbeidsrelaties over het jaar 2022.

3 Uitvoering van toezichtplan arbeidsrelaties

3.1 Geplande toezichtactiviteiten

3.1.1 *Toezichtplan arbeidsrelaties*

Het meest recente toezichtplan arbeidsrelaties, hierna genoemd toezichtplan, zag in eerste instantie toe op de periode van oktober 2019 tot en met 31 december 2020. Het stilliggen van het toezicht buiten en de vertraging in opleiding door COVID-19 hadden een impact op de uiteindelijk gerealiseerde uren in 2020 en daarmee op de uitvoering van het toezichtplan. Mede om die reden is voorgesteld om het plan te verlengen. Deze evaluatie ziet toe op de periode oktober 2019 tot en met 31 december 2021. Gedurende deze periode is het toezichtplan door de Belastingdienst uitgevoerd.

Het toezichtplan laat zien hoe vorm wordt gegeven aan het toezicht op de kwalificatie van arbeidsrelaties in het kader van de Loonheffingen. De huidige toezichtstrategie is mede gebaseerd op de resultaten van de uitvoering van zowel het reguliere toezicht als het voorgaande toezichtplan arbeidsrelaties.

De doelstelling van het toezichtplan is het *bevorderen van de naleving* met de inzet van de mix aan toezichtinstrumenten en het *vergroten van het inzicht* in de ontwikkeling van de naleving van wet- en regelgeving inzake kwalificatie van de arbeidsrelatie.

De toezichtstrategie is in lijn met de algemene uitvoerings- en toezichtstrategie van de Belastingdienst. Het handelen van de Belastingdienst gaat uit van compliance: burgers en bedrijven zijn bereid uit zichzelf (fiscale) regels na te leven, zonder kostbare en dwingende acties van de Belastingdienst. De Belastingdienst kan niet iedereen onder toezicht plaatsen. Aan de hand van de uitvoerings- en toezichtstrategie worden keuzes gemaakt over de inzet van beschikbare capaciteit.

Taken worden geprioriteerd aan de hand van de lijnen uit de strategie:

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

Aan de hand van de uitvoerings- en toezichtstrategie worden keuzes gemaakt over de inzet van beschikbare capaciteit.

Voor het toezicht wordt een mix aan instrumenten gehanteerd. Deze wordt zodanig ingezet dat het een optimaal effect op naleving heeft. Deze mix aan instrumenten wordt ook toegepast bij het toezicht op de kwalificatie van arbeidsrelaties. De Belastingdienst geeft aan dat alle onderdelen van de mix zijn opgepakt en worden toegepast.

3.1.2 *Mix aan instrumenten voor toezicht op juiste kwalificatie arbeidsrelaties*

De Belastingdienst houdt toezicht op zowel sectoren als bij individuele opdrachtgevers op de juiste kwalificatie van arbeidsrelaties voor de Loonheffingen. Het toezichtplan benoemt een mix aan toezichtinstrumenten:

- Algemene communicatie, denk hierbij aan informatie via de website, voorlichting, gepubliceerde modelovereenkomsten en handhavingscommunicatie.
- Het beoordelen van voorgelegde modelovereenkomsten.
- Het uitvoeren van vooroverleg conform Besluit Fiscaal Bestuursrecht en beschikking verzekeringsplicht.

- Het uitvoeren van bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken bij individuele opdrachtgevers. Bij bedrijfsbezoeken wordt geen oordeel geveld over de arbeidsrelaties. Deze dienen ter beeldvorming van de relevante omstandigheden binnen een bedrijf. Bij boekenonderzoeken wordt wél een oordeel geveld over de bestaande arbeidsrelaties.
- Handhaving: (repressief) handhaven gebeurt bij het toezicht op arbeidsrelaties binnen de kaders van (de afbouw van) het handhavingsmoratorium. De handhaving geschiedt door het opleggen van correctieverplichtingen of naheffingsaanslagen.

Vanuit het toezichtplan ligt een duidelijk accent op uit te voeren bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken. Omschreven wordt dat ingezet wordt op boekenonderzoeken, aangezien deze tot een standpunt leiden over de kwalificatie arbeidsrelaties.

3.1.3 *Sectorspecifieke benadering*

Naast de inzet van bovengenoemde instrumenten beschrijft het toezichtplan dat de Belastingdienst ook kan kiezen voor een sectorspecifieke benadering. Toezicht via de sectorspecifieke benadering omvat de gehele sector, anders dan toezicht bij individuele opdrachtgevers. Deze benadering bevat elementen uit de totale mix van instrumenten. De samenstelling van deze benadering en de uiteindelijk gebruikte instrumenten zijn afhankelijk van de sector waarin deze worden ingezet. Dit kan dus per sector verschillen. Deze benadering voorkomt marktverstoring en een ongelijk speelveld binnen de sector en heeft het brede bereik van een hele sector. De Belastingdienst werkt hiertoe samen met de branche- of koepelorganisaties. Waar opdrachtgevers in een sector de sectorspecifieke benadering omarmen zal de Belastingdienst terughoudend zijn met de handhaving bij individuele opdrachtgevers. De Belastingdienst zal handhaven bij opdrachtgevers die zich niet houden aan sectorspecifieke afspraken.

De criteria op basis waarvan sectoren worden voorgesteld zijn als volgt:

- De problematiek speelt breed in de sector.
- Omissies lijken zich op soortgelijke wijze voor te doen binnen de sector.
- Bedrijven melden de problematiek zelf, o.a. via vooroverleg en vragen om een reactie van de Belastingdienst.
- Signalen ontvangen uit bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken.

De sectoren waar de sectorspecifieke benadering is gestart in het vierde kwartaal van 2019 zijn:

- zorg: ziekenhuizen en zelfstandige klinieken;
- bouw: (grote) bouwprojecten;
- bemiddelingsbureaus en intermediaire partijen in de hiervoor vermelde sectoren.

In het toezichtplan is omschreven dat deze benadering zou worden verbreed in de tweede helft van 2020 als de eerste ervaringen bij de hiervoor vermelde sectoren zijn opgedaan.

3.1.4 *Initiële capaciteitsinschatting toezicht arbeidsrelaties*

In het toezichtplan wordt de gewenste inzet van capaciteit omschreven in fte. De personele capaciteitsinzet wordt per 1 oktober 2019 opgehoogd van 30 naar 60 fte (40 MKB en 20 GO) en in 2020 van 60 naar 80 fte (53 fte MKB en 27 fte GO). Er wordt omschreven dat 80 fte aan personele capaciteit wordt ingezet voor het uitvoeren van toezicht op het beoordelen van arbeidsrelaties in het kader van de DBA. Daar bovenop is sprake van beperkte indirecte capaciteitsinzet, welke niet afzonderlijk begroot is. Bij MKB en GO dienen te worden ingezet:

- 30 fte aan heffingsmedewerkers die de Belastingdienst bij de inwerkingtreding van de Wet DBA beschikbaar gesteld kreeg.
- Met ingang van 1 oktober 2019 30 fte medewerkers toezicht buiten die met ingang van 1 oktober tijdelijk worden vrijgemaakt vanuit de bestaande formatie.
- 20 fte medewerkers toezicht die in 2020 worden geworven.

De initiële capaciteitsinschatting in fte voor het toezicht op arbeidsrelaties 2019 (op jaarbasis) is als volgt geformuleerd in het toezichtplan:

Tabel 1: *Initiële capaciteitsinschatting in fte toezicht arbeidsrelaties (op jaarbasis)*

Capaciteitsinschatting	Vanaf 1 oktober 2019	2020
Bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken	45	50
Beoordelen modelovereenkomsten, vooroverleg en sectorspecifieke benadering	15	30
Bezwaar en beroep	Pm	Pm

Het toezicht buiten heeft in 2020 en de eerste helft van 2021 (grotendeels) stilgelegen vanwege COVID-19. Vanaf 1 juli 2021 is onder bepaalde voorwaarden het toezicht buiten weer opgestart. Daarnaast zijn de opleidingen voor de nieuw geworven medewerkers vertraagd. Dit heeft impact gehad op de uiteindelijk te realiseren uren DBA in 2020 en daarmee op het toezichtplan DBA. Mede hierom is het toezichtplan verlengd. Hier is rekening mee gehouden in de planning voor 2021.

3.1.5 *Planning toezichtactiviteiten*

De planning van de toezichtactiviteiten wordt gedaan aan de hand van beschikbaar gestelde uren, als verplichting vanuit het toezichtplan. Dit geldt niet slechts voor het repressieve toezicht, maar voor het gehele palet aan instrumenten.

In eerste instantie werd gestuurd op aantallen uit te voeren onderzoeken, zoals bedrijfsbezoeken. De Belastingdienst geeft aan dat onder het huidige toezichtplan bewust is gekozen om een globale planning op te zetten, enkel gericht op de hoeveelheid uit te voeren uren en om geen aantallen bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken te koppelen aan deze uren. Dit is onder andere vanwege de mix aan in te zetten toezichtinstrumenten en vanwege de behoefte aan het vergroten van het inzicht in de ontwikkeling van de naleving van wet- en regelgeving inzake kwalificatie van arbeidsrelaties. Het sturen op aantallen, in plaats van het inzetten van een bepaald aantal mensen, zou de kwaliteit van de onderzoeken verminderen. Ook geeft de Belastingdienst aan dat het op voorhand inschatten van de behandeltijd van een product lastig is.

In de cijfermatige DBA-rapportages, opgesteld door de Belastingdienst en gecommuniceerd naar de kantoren ter interne sturing, wordt een overzicht weergegeven van de bestede tijd in uren aan het toezicht buiten (bedrijfsbezoeken, boekenonderzoeken en overig) en het toezicht binnen (verzoeken DBA, verzekeringsplicht, en bezwaren verzekeringsplicht en overig). In het toezichtplan wordt omschreven dat in het kader van de intensivering van de handhaving er bij de initiële inzet van de capaciteit een duidelijk accent ligt op bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken. In de planning zoals weergegeven in de cijfermatige rapportage DBA van december 2020 respectievelijk december 2021 wordt uitgegaan van een gelijke verdeling van het aantal uren te besteden aan het toezicht binnen en buiten (50/50) zowel in de periode oktober 2019 tot en met december 2020 als in 2021.

De cijfermatige DBA-rapportages zijn, in dit format, opgezet vanaf 1 oktober 2019 tot en met 31 december 2020 en vanaf 1 januari 2021 tot en met december 2021 wat betreft de planning en realisatie van toezichturen. De cijfers voor het laatste kwartaal van 2019 met betrekking tot de planning en realisatie van toezichturen zijn niet sec beschikbaar.

Tabel 2: Planning toezicht buiten in uren 2019/2020 (15 maanden) en 2021 (12 maanden)

Totaal	Planning tijd toezicht buiten in uren 2019/2020	Planning tijd toezicht buiten in uren 2021
MKB	30.000	23.999
GO	15.000	12.000
MKB en GO	45.000	35.999

Tabel 3: Planning tijd toezicht binnen in uren 2019/2020 (15 maanden) en 2021 (12 maanden)

Totaal	Planning tijd toezicht binnen in uren 2019/2020	Planning tijd toezicht binnen in uren 2021
MKB	30.000	23.999
GO	15.000	12.000
MKB en GO	45.000	35.999

Bovenstaande cijfers beslaan enerzijds een periode bestaande uit 15 maanden (planning 2019/2020), anderzijds een periode bestaande uit 12 maanden (planning 2021), zoals weergegeven in de cijfermatige DBA-rapportages 2020 en 2021. De cijfers suggereren op het eerste gezicht een daling van het aantal geplande uren. Dit wordt echter veroorzaakt door het includeren van het aantal geplande uren van het laatste kwartaal van 2019 in de DBA-rapportage 2020. De Belastingdienst heeft verduidelijkt dat de planning 2021 (12 maanden) voor het aantal uren toezicht buiten en binnen gelijk is aan de planning van 2020.

3.2 Gerealiseerde toezichtactiviteiten

3.2.1 Gerealiseerd toezicht in uren

Onderstaande cijfers zijn gebaseerd op de cijfermatige DBA-rapportages 2020 en 2021, zoals verstrekt door de Belastingdienst. De onderstaande cijfers hebben betrekking op de periode oktober 2019 tot en met december 2020 en de periode januari 2021 tot en met december 2021.

Tabel 4: Gerealiseerd toezicht buiten in uren 2019/2020 (15 maanden) en 2021 (12 maanden)

Totaal	2019/2020			2021		
	Bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken	Overig	Totaal	Bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken	Overig	Totaal
MKB	7.215	3.590	10.805	11.518	5.418	16.935
GO	2.989	2.511	5.500	5.566	3.982	9.548
MKB en GO	10.204	6.101	16.305	17.084	9.400	26.483

Tabel 5: Gerealiseerd toezicht binnen in uren 2019/2020 (15 maanden) en 2021 (12 maanden)

Totaal	2019/2020				2021				
	Vooroverleg	Bezwaar	Overig	Totaal	Vooroverleg	Heffing	Bezwaar/ beroep	Overig	Totaal
MKB	4.997	0	7.988	12.985	5.219	4.614	163	3.784	13.781
GO	808	0	5.107	5.915	1.948	2.680	26	3.065	7.719
MKB en GO	5.805	0	13.095	18.900	7.167	7.294	189	6.850	21.500

3.2.2 Gerealiseerd toezicht in aantallen producten

Voor de realisatie van toezichtactiviteiten hanteert de Belastingdienst de gecumuleerde cijfers vanaf het vierde kwartaal 2019 tot en met het einde van het desbetreffende jaar in de cijfermatige DBA rapportages. De gerealiseerde producten in het laatste kwartaal van 2019 zijn niet separaat aangeleverd.

In een poging de gerealiseerde producten van 2020 en 2021 beter met elkaar te vergelijken, laat onderstaande tabel de producten gerealiseerd in de periode oktober 2019-december 2020 zien en de producten gerealiseerd in de periode januari 2021-december 2021.

Bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken betreffen zowel de nog lopende als de afgeronde bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken.

Tabel 6: Gerealiseerde producten 2019/2020 (15 maanden) en 2021 (12 maanden)

Gerealiseerde producten	2019/2020			2021		
	Totaal MKB	Totaal GO	Totaal MKB en GO	Totaal MKB	Totaal GO	Totaal MKB en GO
Toezicht buiten						
Bedrijfsbezoeken	215	81	296	94	67	161
Boekenonderzoeken	101	48	149	101	11	112
Aanwijzingen	0	0	0	2	1	3
Correctieverplichtingen	0	0	0	0	1	1
Naheffingsaanslagen	0	0	0	0	1	1
Toezicht binnen						
Verzoeken DBA (modelovereenkomsten)	247	47	294	250	107	357
Verzekeringsplicht	632	27	659	369	10	379
Verzekeringsplicht, bezwaar	16	3	19	10	0	10

3.3 Verschillen geplande en gerealiseerde uren toezichtactiviteiten

Onderstaande tabellen geven het verschil in de geplande en de uiteindelijke gerealiseerde uren van het toezicht buiten en binnen weer. De weergegeven cijfers

hebben betrekking op de periode oktober 2019 tot en met december 2020 en op de periode januari tot en met december 2021.

Tabel 7: Verschil geplande en gerealiseerde uren toezicht buiten 2019/2020 (15 maanden) en 2021 (12 maanden)

Totaal	2019/2020		2021	
	% realisatie uren	Verschil uren realisatie	% realisatie uren	Verschil uren realisatie
MKB	36%	-19.195	71%	-7.064
GO	37%	-9.500	80%	-2.452
MKB en GO	36%	-28.695	74%	-9.516

Tabel 8: Verschil geplande en gerealiseerde uren toezicht binnen 2019/2020 (15 maanden) en 2021 (12 maanden)

Totaal	2019/2020		2021	
	% realisatie uren	Verschil uren realisatie	% realisatie uren	Verschil uren realisatie
MKB	43%	-17.015	57%	-10.218
GO	39%	-9.085	64%	-4.281
MKB en GO	42%	-26.100	60%	-14.499

In 2021 is de planning voor het aantal uren toezicht buiten en binnen niet bijgesteld ten opzichte van de periode daaraan voorafgaand. In 2021 zijn meer toezichturen gerealiseerd dan in de periode oktober 2019 tot en met december 2020.

Wat betreft aantallen gerealiseerde producten laat een vergelijking van 2021 met de periode oktober 2019 tot en met december 2020 het volgende zien:

- Het aantal bedrijfsbezoeken, boekenonderzoeken, verzekeringsplicht en verzekeringsplicht bezwaar daalt.
- Het aantal aanwijzingen, correctieverplichtingen, naheffingsaanlagen en verzoeken DBA stijgt.

Kwaadwillendheid is in geen enkel geval vastgesteld door de Belastingdienst. Er zijn slechts drie aanwijzingen gegeven in 2021, en geen aanwijzingen in de periode oktober 2019 tot en met december 2020. Bij één van deze posten heeft inmiddels handhaving plaatsgevonden: er is één correctieverplichting en één daaruit volgende naheffingsaanslag opgelegd gedurende de evaluatieperiode.

Het algemene beeld dat wordt geschetst in de voortgangsrapportages en in de door de Belastingdienst gegeneerde bestuurlijke informatie is één van achterblijvende realisatie van de geplande toezichtactiviteiten van de beoordeling arbeidsrelaties. Er kan geen uitspraak worden gedaan over de hoeveelheid daadwerkelijk gerealiseerde producten in vergelijking met de initiële inschatting, gezien hier in de planning en vanuit het toezichtplan niet nadrukkelijk op gestuurd wordt. Er zijn bewust vooraf geen aantallen te behalen producten gedefinieerd. Er kan slechts een uitspraak worden gedaan over de gerealiseerde toezichtactiviteiten in termen van ingezette capaciteit en de daaraan gerelateerde uren. De geplande capaciteit voor toezicht op kwalificatie arbeidsrelaties is gedurende de evaluatieperiode niet volledig ingezet. De Belastingdienst noemt dat dit ook een negatief gevolg heeft gehad op de gerealiseerde producten, bijvoorbeeld in termen van afgelegde bedrijfsbezoeken en verrichte boekenonderzoeken.

Het toezichtplan gaat uit van een personele capaciteit van 80 fte met ingang van 2020. In de meest recente voortgangsrapportage toezicht arbeidsrelaties over de periode september 2020 - juni 2021 wordt genoemd dat 60 fte in de heffing en controle beschikbaar was voor het toezicht op DBA gedurende de rapportageperiode. De ingezette personele capaciteit is lager dan de geplande capaciteit, zoals genoemd in het toezichtplan. Dit heeft ook uitwerking op de planning van de toezichtactiviteiten in uren in 2020 en in 2021. In gesprekken met medewerkers van de Belastingdienst en in de voortgangsrapportages worden voor de achterblijvende inzet van capaciteit een aantal oorzaken genoemd. De medewerkers die zijn vrijgemaakt uit de bestaande formatie regulier toezicht hebben eerst hun onderhanden werk afgerond. Daarnaast is het opleidingsaanbod voor nieuw geworven medewerkers door COVID-19 dusdanig vertraagd geraakt, dat gedurende de gehele evaluatieperiode geen nieuwe medewerkers inzetbaar waren. Ook heeft COVID-19 een grote impact gehad op de uitvoering. In plaats van fysieke bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken heeft een beperkte(re) vorm van toezicht digitaal en op afstand plaatsgevonden. De Belastingdienst geeft aan dat bij toezicht op de kwalificatie van arbeidsrelaties de controleurs ter plekke dienen te zijn om goed toezicht uit te voeren. Ook wordt een lastige detectie en selectie van relevante posten genoemd als reden voor de achterblijvende inzet van capaciteit. Hierdoor besteed men onder andere veel tijd aan het (door)selecteren van posten. Tenslotte geeft de Belastingdienst aan dat als resultaat van het achterblijvende toezicht buiten, de doelstellingen op het toezicht binnen ook niet gehaald worden.

3.4 Uitkomsten deelwaarnemingen

Voor factfinding zijn een aantal deelwaarnemingen uitgevoerd. Deze deelwaarnemingen zijn a select getrokken en bevestigen dat de geselecteerde toezichtactiviteiten zijn uitgevoerd en vastgelegd in de diverse systemen van de Belastingdienst. Uit de deelwaarnemingen blijkt dat sprake is van arbeidsintensieve handelingen die regelmatig een lange doorlooptijd kennen. Zo heeft een aantal geselecteerde boekenonderzoeken een doorlooptijd van bijna 2 jaar. De mate van vastleggingen variëren afhankelijk van het segment (GO of MKB die ieder met specifieke systemen werken) maar ook omdat de vastleggingen inherent zijn aan het type en de aard van de toezichtactiviteit (denk hierbij aan een gedetailleerd boekenonderzoek of een kort bedrijfsbezoek). Verder komen er geen noemenswaardige bevindingen uit de deelwaarnemingen.

4 Versterking uitvoering toezicht beoordeling arbeidsrelaties

4.1 Inzichten, opgedane ervaringen en ontwikkelingen

4.1.1 *Ontwikkelingen maatregelen ter vervanging wet DBA*

Het handhavingsmoratorium is verlengd tot aan een beslissing van het huidige kabinet. Ten tijde van het schrijven van het toezichtplan was voor ogen het handhavingsmoratorium gefaseerd af te bouwen na invoeren van wettelijke maatregelen ter vervanging van de wet DBA. Zo zou de markt de tijd krijgen te wennen aan nieuwe wet- en regelgeving. Deze maatregelen worden omschreven als een combinatie van wettelijke maatregelen en andere instrumenten. Maatregelen ter vervanging van de wet DBA vereisen een aanpassing van het arbeidsrecht, sociale zekerheidswetten en fiscale wetten en hebben raakvlakken met internationaal recht. Gedurende de jaren zijn verscheidene vervangende maatregelen geïntroduceerd. Dit zijn maatregelen als het instellen van een minimumtarief voor ZZP'ers en een opt-out mogelijkheid van de Loonheffingen en de werknemersverzekeringen. De voorgestelde maatregelen hebben het niet gehaald, vanwege diverse redenen. Zo waren deze in strijd met Europese wet- en regelgeving of waren deze in de praktijk niet te realiseren. De uitzondering hierop is de webmodule.

De Belastingdienst geeft aan dat er niet veel gebeurd is op het gebied van vervangende maatregelen, met uitzondering van de webmodule, het uitbreiden van het moratorium met aanwijzingen en verduidelijking van gezag in het Handboek Loonheffingen. De afbouw van het moratorium is voorzien, maar is afhankelijk van de politieke besluitvorming. Ook zijn de eerste – kleine – stappen gezet op het gebied van het verkleinen van het financiële verschil tussen werknemer en opdrachtnemer, i.c. het verlagen van de zelfstandigenaftrek bij de inkomstenbelasting.

4.1.2 *Ontwikkelingen webmodule*

De webmodule is bedoeld als hulpmiddel, een instrument dat mogelijk kan worden ingezet voor het verschaffen van ofwel duidelijkheid ofwel zekerheid over de kwalificatie van arbeidsrelaties. In het huidige coalitieakkoord 2021-2025 wordt omschreven dat een verdere ontwikkeling van een webmodule kan bijdragen aan het vooraf verkrijgen van zekerheid voor ZZP'ers over de aard van de arbeidsrelatie. De webmodule is gebaseerd op de huidige wetgeving. Aan de hand van de antwoorden op een aantal vragen, genereert de webmodule een bepaalde uitkomst over de aard van de arbeidsrelatie. De webmodule kent hierbij een foutmarge, ofwel een discrepantie tussen de uitkomsten op basis van de weging van antwoorden door de webmodule en de uitkomsten op basis van beoordeling door deskundigen. In 2019 wordt beschreven dat voor ogen was dat de webmodule een opdrachtgeversverklaring genereert die opdrachtgevers zekerheid geeft dat er geen dienstbetrekking is en zo (voorwaardelijke) zekerheid geeft voor de Loonheffingen. Dit betekent wel dat conform de gegeven antwoorden zou moeten worden gewerkt. In februari 2020 gaf de Belastingdienst aan, in een toelichting op de uitvoeringsaspecten van de webmodule en vooruitlopend op een uitvoeringstoets, dat zij inschatten dat een webmodule die zekerheid geeft over het werken buiten dienstbetrekking de uitvoering zal bemoeilijken. In deze toelichting werd uitgegaan van een webmodule die een drietal uitkomsten genereert over de aard van een arbeidsrelatie: 1) een opdrachtgeversverklaring indien buiten dienstbetrekking wordt gewerkt, 2) een indicatie dienstbetrekking indien er een sterke indicatie is dat er sprake is van een dienstbetrekking of 3) geen oordeel bij onduidelijkheid.

Om zicht te krijgen op de werking van de webmodule en wat deze voor opdrachtgevers in de dagelijkse praktijk zou kunnen betekenen, is een pilot gestart op 11 januari 2021. Via de pilot kan worden getest of de webmodule in de praktijk daadwerkelijk opdrachtgevers helpt bij het verduidelijken van de aard van de arbeidsrelatie en – zo nodig – bij het vormgeven van de arbeidsrelatie. Gedurende de pilot konden opdrachtgevers geen zekerheid ontlenen aan de uitkomst. In deze fase fungeerde de webmodule als voorlichtingsinstrument en waren er geen juridische gevolgen aan verbonden. De webmodule in de pilotfase genereerde de volgende uitkomsten over de aard van een arbeidsrelatie: 1) een indicatie van een dienstbetrekking, 2) een indicatie van een fictieve dienstbetrekking, 3) een indicatie buiten dienstbetrekking en 4) geen indicatie. Na de pilot zal besluitvorming over een eventuele introductie van de webmodule plaatsvinden. Op 10 juli 2021 is deze pilot afgerond. De online pilotomgeving is echter nog steeds actief en data worden ook verzameld na juli 2021. Gedurende de pilotfase is de omgeving 22.000 keer geopend en hebben 6.600 deelnemers deze volledig ingevuld. Het merendeel van de gebruikers geeft aan dat zij de webmodule zouden gebruiken indien deze zekerheid zou verschaffen. Wanneer de webmodule slechts een indicatie zou geven, zijn minder gebruikers geneigd deze te gebruiken.

Ten behoeve van besluitvorming over het vervolg van de webmodule is, voor de variant van de webmodule die duidelijkheid biedt, de uitvoeringsorganisaties gevraagd een toets naar de uitvoeringsgevolgen te doen. Het huidige kabinet zal uiteindelijk moeten besluiten of (een vorm van) de webmodule wordt ingevoerd en wat de status van de uitkomst is.

4.1.3 *Ontwikkelingen sectorspecifieke benadering*

In het toezichtplan is omschreven dat reeds in de tweede helft van 2020 al kon worden gekeken naar het eventueel uitbreiden van de sectorspecifieke benadering naar andere sectoren buiten de zorg en de bouw. Een dergelijke uitbreiding heeft niet plaatsgevonden, vanwege de gevolgen voor de personele bezetting bij de uitvoering van het toezichtplan. Ook zijn de eerder voorziene tijdspaden binnen de initiële sectoren (zorg en bouw) niet gerealiseerd. De Belastingdienst geeft aan dat de uitvoering van de sectorspecifieke benadering moeizaam is verlopen. Eerste verkennende gesprekken hadden plaatsgevonden met een aantal koepelorganisaties binnen de zorg en de bouw. Daarna geplande vervolggesprekken hebben geen doorgang gevonden in verband met COVID-19. De sectorspecifieke benadering heeft in 2020 grotendeels stilgelegen als gevolg van COVID-19. Fysieke contacten en onderzoeken ter plaatse waren lange tijd niet mogelijk. Ook had COVID-19 een (negatief) effect op de sectoren zelf, omdat bij deelnemers andere zaken daardoor urgent(er) aandacht vroegen. Dit heeft geresulteerd in het vooruitschuiven van de planning. Ook geeft de Belastingdienst aan dat zij te kampen hadden met capaciteitsproblemen en interne personele problemen. Dit heeft bijgedragen aan het achterlopen op het eerder opgestelde plan van aanpak.

In januari 2021 is een hernieuwd plan van aanpak opgesteld voor de sector bouw, waarin een geleidelijke herstart wordt omschreven na het stilliggen als gevolg van COVID-19. Daadwerkelijke implementatie van sectorale afspraken is in dit plan voorzien in juni 2022, maar dit heeft reeds vertraging opgelopen. Een soortgelijk plan van aanpak was op dat moment niet opgesteld voor de zorgsector, vanwege de logische andere prioriteiten die er op dat moment binnen deze sector speelden. In juni 2021 is een (concept) plan van aanpak opgesteld voor de ziekenhuizen en zelfstandige klinieken waarin een nog nader uit te werken tijdspad wordt geschetst.

Uiteindelijk hebben in de evaluatieperiode van dit onderzoek een aantal (digitale) gesprekken plaatsgevonden met de koepelorganisaties in de zorg en in de bouw, zoals beschreven in de voortgangsrapportage toezicht arbeidsrelaties over de periode september 2020 - juni 2021 uitgebracht aan de Tweede Kamer. In samenwerking met de koepelorganisaties worden vervolgstappen nader vormgegeven. Op het moment dat hierin concrete resultaten worden bereikt zal hierover met deze koepelorganisaties worden gecommuniceerd richting de betrokkenen.

In onze gesprekken geeft de Belastingdienst aan dat de sectorspecifieke benadering langzamerhand meer vorm begint te krijgen. De sectorspecifieke benadering bevond zich in beide sectoren gedurende de evaluatieperiode echter nog in de verkennende ofwel eerste fase.

Uit documentatie en gesprekken met de Belastingdienst komen verschillende redenen voor de opgelopen vertraging en moeizame voortgang naar voren, naast de hierboven genoemde effecten van COVID-19. Het uit te voeren traject van het vormgeven en implementeren van een sectorspecifieke benadering wordt omschreven als complex en arbeidsintensief. Er zijn veel partijen bij betrokken, waarmee uitgebreid gesproken dient te worden en die veelal tegengestelde belangen kennen. Ook is de Belastingdienst afhankelijk van medewerking van de betrokken organisaties. De Belastingdienst heeft op basis van de gevoerde gesprekken gemerkt dat de koepelorganisaties de vraag delen van de Belastingdienst of de sectorspecifieke benadering de oplossing is voor het probleem. Zij ervaren de kwalificatie van arbeidsrelaties als het algemene probleem, alsmede de behoefte aan meer toezicht hierop. Gezien de grote verscheidenheid in de arbeidsrelaties achten zij de kans op slagen klein. De urgentie is afgenomen door het uitblijven van politieke besluitvorming en het continueren van het handhavingsmoratorium. Volgens de Belastingdienst zijn de actoren binnen de sectoren wat huiverig om mee te werken. Zij maken zich zorgen om personeel te kunnen krijgen dan wel te houden bij de uitvoering van geformuleerde afspraken. De Belastingdienst geeft aan dat binnen de sectoren het inzicht breed gedeeld wordt dat de wet- en regelgeving eenvoudiger moet worden.

4.1.4 *Samenwerking Nederlandse Arbeidsinspectie (NLA)*

De NLA houdt toezicht op de naleving van arbeidswetgeving. De Belastingdienst houdt toezicht op de naleving van fiscale wetgeving. De werkzaamheden van beide (toezicht)instanties kunnen elkaar (gedeeltelijk) overlappen bij de vraag of er sprake is van een dienstbetrekking. De Belastingdienst en de NLA zetten vanuit het toezichtplan in op een gezamenlijk werkproces ter bevordering van de juiste kwalificatie van de arbeidsrelatie. De kern van de samenwerking is enerzijds het bevorderen van de naleving van de juiste kwalificatie arbeidsrelatie in relatie tot de Loonheffingen en anderzijds de naleving van publiekrechtelijke arbeidswetgeving. Het gezamenlijk werkproces bestaat uit uitwisseling van signalen over schijnzelfstandigheid, uit operationele samenwerking bij complexe en meervoudige vormen van regelovertreding en uit gemeenschappelijke rapportage over de uitkomsten van het gezamenlijk werkproces.

Op de korte termijn is het de bedoeling signalen uit te wisselen voor de controle van schijnzelfstandigheid. Op de lange termijn heeft de samenwerking voor ogen te verkennen op welke manier invulling kan worden gegeven aan het opzetten van een gezamenlijke verwerking en interpretatie van gegevens (intelligence).

De Belastingdienst en de NLA hebben in dit kader een samenwerkingsovereenkomst ondertekend. Dit is een aanvulling op het reeds bestaande convenant o.g.v. artikel 64 van de wet Structuur Uitvoeringsorganisatie Werk en Inkomen (SUWI) en ziet op de gegevensuitwisseling in het kader van toezicht arbeidsrelaties. Het verwerken van (persoons)gegevens vindt plaats op basis van de Wet SUWI. In het (raam)convenant SUWI is de wijze waarop samenwerking plaatsvindt nader uitgewerkt. Voor een voorafgaande inschatting van de privacy gevolgen van de verwerking van persoonsgegevens wordt door de Belastingdienst nog gewerkt aan de GegevensBeschermingsEffectbeoordeling (GEB).

In diverse programma's en sectoren werken de Belastingdienst en NLA reeds samen. Zo werken de Belastingdienst en de NLA met een aantal andere ketenpartners samen in het kader van de Landelijke Stuurgroep Interventieteams (LSI). Binnen dit verband is gestart met het LSI-project 'Toezicht Schijnzelfstandigheid'. Het LSI-project ziet op een projectmatige samenwerking. Hierin is het de bedoeling dat cases gezamenlijk worden opgepakt die om een integrale aanpak vragen. Binnen dit samenwerkingsverband is het doel gezamenlijk casussen uit te zoeken en te bespreken, gegevens en informatie te delen en waar

mogelijk samen inspecties uit te voeren. Op basis van de bijlage bij het convenant SUWI was ingeschat dat er op een structurele wijze informatie kon worden uitgewisseld tussen de Belastingdienst en de NLA.

De samenwerking tussen de twee partijen vindt echter nog niet plaats zoals is geformuleerd in het toezichtplan. Beide partijen zijn van goede wil, maar de samenwerking is feitelijk nog niet goed van de grond gekomen. Zo moet het eerste gezamenlijke onderzoek nog plaatsvinden.

Gedurende de evaluatieperiode is de samenwerking tijdelijk 'on hold' gezet als gevolg van COVID-19. De Belastingdienst mocht toen geen buitentoezicht uitvoeren. De NLA had deze mogelijkheid wel. De samenwerking tussen beide partijen is hierdoor verlengd. Het grootste pijnpunt van de moeizame voortgang van de samenwerking heeft zijn oorsprong in privacy wet- en regelgeving en beperkte capaciteit van AVG-deskundigen, zoals aangegeven door de Belastingdienst. De NLA en de Belastingdienst zijn twee verschillende organisaties die gebruik maken van andersoortige informatie. Er zijn bepaalde eisen verbonden aan de Belastingdienst en de NLA, gezien de aard van informatie die zij verwerken. De NLA geeft aan gebruik te maken van minder gevoelige informatie en is daardoor minder gebonden aan de eisen voor het gebruik en het uitwisselen van informatie.

De moeilijkheden met de privacy wet- en regelgeving belet de Belastingdienst gegevens te ontvangen, te gebruiken en uit te wisselen. Ook is het voldoen aan de privacy wet- en regelgeving zeer tijdrovend. Dit wordt bemoeilijkt door de schaarse expertise binnen de Belastingdienst op het gebied van privacy wet- en regelgeving.

4.1.5 *Inzichten Belastingdienst uitvoering toezicht*

In de voortgangsrapportages en cijfermatige rapportages is zichtbaar wat de inspanningen van de Belastingdienst wat betreft het uitgevoerd toezicht hebben opgeleverd, in termen van ingezette uren en gerealiseerde producten. De Belastingdienst geeft aan dat het resultaat niet alleen zichtbaar is in handhaving. Er zijn ook inzichten verkregen in de pijnpunten. Zo is de effectiviteit van het uitgevoerde toezicht gering, mede gezien de beperkte mate van handhaving tot op heden. Medewerkers noemen dat de uitvoering zoekt naar betere regels en betere gereedschappen. Ook wordt de beperkte capaciteit voor toezicht regelmatig genoemd als knelpunt.

De Belastingdienst geeft verder aan te maken te hebben met een '*mission impossible*'. Medewerkers geven aan dat het uitvoeren van het toezicht zoals nu is vormgegeven en het repressieve handhaven niet de oplossingen zijn van het probleem dat er momenteel op de arbeidsmarkt speelt. Er zijn meerdere oorzaken aan te wijzen voor het bestaan van schijnzelfstandigheid. De Belastingdienst noemt als verkregen inzicht dat er voor effectieve handhaving veranderingen in wet- en regelgeving noodzakelijk zijn, zoals ook de Commissie Regulering van Werk en de Algemene Rekenkamer in hun rapporten heeft geadviseerd. Meer concreet betekent dit het verkleinen van de (financiële) verschillen tussen werknemers en zelfstandigen (voor de fiscaliteit maar ook voor het arbeidsrecht en de sociale zekerheid) en het geven van meer duidelijkheid over de kwalificatie van de arbeidsrelatie (wat betreft het gezagscriterium).

Over eventuele oplossingsrichtingen bestaat geen eenduidig beeld binnen de Belastingdienst. Afschaffen van het handhavingsmoratorium wordt door een aantal medewerkers genoemd als mogelijke (gedeeltelijke) oplossingsrichting op de korte dan wel middellange termijn. Dit zal er vermoedelijk toe leiden dat de Belastingdienst meer standpunten in zal nemen over de kwalificatie arbeidsrelaties. De Belastingdienst geeft echter aan dat bij afschaffing van het moratorium het probleem bestaan met betrekking tot de huidige wet- en regelgeving. Als dezelfde wet- en regelgeving blijft bestaan, verandert het afschaffen van het moratorium niets aan de complexiteit en dus aan de wijze van beoordeling. De Belastingdienst geeft aan dat de compliance wellicht omhoog zal gaan, maar dat dit gepaard zal gaan met verhoogde maatschappelijke onrust. Afschaffing van het handhavingsmoratorium moet dus noodzakelijkerwijs gepaard gaan met een verandering in de wet- en regelgeving volgens de Belastingdienst.

4.2 **Ervaren knelpunten**

Op basis van de beoordeelde documentatie en de gevoerde gesprekken met betrokkenen binnen de Belastingdienst zijn een aantal knelpunten in de uitvoering van het toezicht op de kwalificatie arbeidsrelaties naar voren gekomen. Deze knelpunten worden onderstaande kort toegelicht.

4.2.1 *Wet- en regelgeving is complex en arbeidsintensief*

De wet- en regelgeving, zowel arbeidsrechtelijk, voor de sociale verzekeringen als fiscaal, wordt door de betrokkenen binnen de Belastingdienst genoemd als belangrijk knelpunt. De wet- en regelgeving is verouderd en sluit minder goed aan bij de huidige maatschappelijke opvattingen over werken in loondienst of werken als zelfstandige. Er is sprake van vele maatschappelijke ontwikkelingen en een complexe en flexibele arbeidsmarkt. Opdrachtnemers werken vaak bij meerdere bedrijven, op verschillende tijden en in verschillende contractvormen. Er is een gelaagdheid in onderaannemers en vaak is niet duidelijk wie iemand inhuint (zogenaamde driehoeksrelaties).

Een arbeidsrelatie kwalificeert als een dienstbetrekking wanneer, simpel gezegd, wordt voldaan aan de criteria loon, gezag en arbeid. Het merendeel van de medewerkers binnen de Belastingdienst vindt deze wetgeving voor de kwalificatie van een arbeidsrelatie complex, met name als het gaat om het aantonen van een gezagsverhouding. Veelvuldig wordt genoemd dat bij het beoordelen van een arbeidsrelatie sprake kan zijn van een 'grijs gebied'. In de wet- en regelgeving moet worden uitgegaan van een holistische benadering. Het beoordelen of er wel of geen sprake is van een dienstbetrekking betreft een open norm waarbij de feiten en omstandigheden per relatie of per vergelijkbare groep relaties moeten worden vastgesteld. Deze feiten en omstandigheden dienen in onderling verband te worden afgewogen. Er is niet altijd met een hoge mate van zekerheid vooraf een oordeel te geven. Dit wordt in bepaalde gevallen bevestigd door het gebrek aan een eenduidige kwalificatie van vergelijkbare feiten en omstandigheden in zowel de jurisprudentie als door vakspecialisten.

Er is voor de wet DBA geen uitvoeringstoets door/namens de Belastingdienst uitgevoerd. De wet BDA was een nota van wijziging op de Beschikking geen Loonheffingen van mei 2015 en was daarmee voor het huidige uitvoeringstoets tijdperk. Wel is er destijds een impactanalyse gemaakt die als input heeft gediend voor de memorie van toelichting. In de impactanalyse worden alternatieven besproken bij afschaffing van de VAR-wetgeving. Deze analyse gaat specifiek in op de beoordeling van de contractuele arbeidsverhouding tussen opdrachtgever en opdrachtnemer. Deze wijziging wordt in de impactanalyse beoordeeld als uitvoerbaar, mits zou worden voldaan aan een aantal randvoorwaarden. Dit zijn o.a. voldoende capaciteit en een beperkte stroom aan maatwerk werkzaamheden (beoordelingsverzoeken van individuele opdrachtgevers). De Belastingdienst zou gericht moeten sturen naar het gebruik van gepubliceerde voorbeeldcontracten of voorbeeldbepalingen.

Wij hebben geen (aanvullende) risicoanalyse aangetroffen voor zowel de uitvoering van deze nieuwe wetgeving als voor de uitvoering van het toezichtplan.

4.2.2 *Handhavingsmoratorium beperkt handhaving en reduceert compliance*

Het geldende handhavingsmoratorium wordt veelvuldig genoemd als knelpunt in de uitvoering van het toezichtproces. Het belet de Belastingdienst van handhaving tenzij kwaadwillendheid kan worden aangetoond, of wanneer een aanwijzing (mogelijkheid vanaf september 2019) door de opdrachtgever niet of in onvoldoende mate is opgevolgd. Duidelijk is dat het vaststellen van 'kwaadwillendheid' een bijzonder zware bewijslast voor de Belastingdienst is aangezien dit tot op heden (nog) niet is aangetoond. Daarnaast zijn in de evaluatieperiode slechts drie aanwijzingen gegeven door de Belastingdienst.

Het handhavingsmoratorium zorgt ervoor dat het toezicht op de kwalificatie arbeidsrelaties op een andere wijze wordt uitgevoerd dan het reguliere toezicht Loonheffingen. De Belastingdienst kan niet handhaven op basis van slechts één onderzoek, tenzij kwaadwillendheid wordt aangetoond. Wanneer een gegeven

aanwijzing niet of in onvoldoende mate is opgevolgd, kan pas na een tweede toezichtactiviteit worden gehandhaafd. Bovendien kan niet verder worden teruggegaan dan tot het moment van het geven van de aanwijzing. Dit is een langdurig proces. De Belastingdienst geeft aan dat zij weinig handvatten heeft om door te kunnen pakken.

Doordat handhaving door de Belastingdienst uitblijft, zijn opdrachtgevers volgens de betrokkenen van de Belastingdienst geneigd een afwachtende houding aan te nemen. Veelvuldig wordt door betrokken medewerkers binnen de Belastingdienst genoemd dat het moratorium de compliance onder inhoudingsplichtigen reduceert. Het beeld bij de belastingplichtigen is dat zij zich veilig voelen door het geldende handhavingsmoratorium. De gepercipieerde pakkans is relatief laag en er wordt nauwelijks risico gelopen bij het niet naleven van de geldende wet- en regelgeving.

4.2.3 *Financiële belangen/incentives voor werken als zelfstandige*

Er bestaat een financiële prikkel die aanmoedigt als zelfstandige te willen werken. Het financiële verschil tussen het inhuren van een zelfstandige en een werknemer in loondienst is groot. De Belastingdienst geeft aan voor een nagenoeg onuitvoerbaar toezicht te staan, als dit financiële verschil niet significant wordt teruggebracht aangezien het niet bijdraagt aan regelnaleving en het aan de voorkant goed inbedden van de kwalificatie arbeidsrelatie. Volgens de Belastingdienst moet de politiek de verschillen tussen zelfstandige en werknemer kleiner maken zodat het financieel minder interessant wordt om als zelfstandige te werken. Momenteel is het, zowel gezien vanuit de opdrachtgever als opdrachtnemer (zelfstandige), meestal aantrekkelijk om met of als zelfstandige(n) te werken. Ook moet een opdrachtgever vaak noodgedwongen met zelfstandigen blijven werken omdat door aanneming in dienstbetrekking personeel 'wegloopt' naar de concurrent.

4.2.4 *Arbeidsintensieve karakter van het toezicht arbeidsrelaties*

Uit gesprekken, reacties van betrokken medewerkers en uit de deelwaarnemingen blijkt dat men het uit te voeren toezicht als bijzonder lastig, complex en arbeidsintensief ervaart. Dit heeft te maken met de bewijslastvoering en de holistische benadering van de kwalificatie arbeidsrelaties. Ook is er vanwege de complexiteit van DBA-onderzoek veel vaktechnische afstemming ingeregeld. De bewijslast ligt bij de Belastingdienst. Het aanleveren van deze bewijslast wordt omschreven als een bewerkelijk proces. Het bewijzen en hard maken dat sprake is van een dienstbetrekking is niet eenvoudig in de praktijk. Dit komt omdat het interpreteerbaar is en er veel discussie kan bestaan over de uitkomsten. Zoals beschreven in sectie 4.2.2 dienen alle relevante feiten en omstandigheden in beeld te worden gebracht en tegen elkaar te worden afgewogen bij het beoordelen van een arbeidsrelatie. Omdat dit per individuele arbeidsrelatie of vergelijkbare groep arbeidsrelaties moet worden beoordeeld is sprake van grote omvang en massaliteit. De Belastingdienst is hierbij grotendeels afhankelijk van het gepresenteerde beeld door opdrachtgever en opdrachtnemer. De Belastingdienstmedewerkers in de uitvoering moeten bij bepaalde stellingnamen (lees: aanwijzingen) de vaktechnische (landelijke) lijn raadplegen. Vaak wordt geadviseerd om uit zorgvuldigheid opnieuw naar de feiten en omstandigheden te kijken. De betrokkenen geven aan hierdoor terughoudend en voorzichtig te worden bij het innemen van standpunten.

4.2.5 *Achterblijvende capaciteit, zowel kwantitatief als kwalitatief*

De kwantitatieve capaciteit is op dit moment nog niet op het gewenste niveau en de realisatie van uren blijft achter bij de planning. Medewerkers die zijn vrijgemaakt uit de bestaande formatie regulier toezicht Loonheffingen hebben eerst het onderhanden werk afgerond. Daarnaast geven medewerkers van de Belastingdienst aan dat COVID-19 een grote impact heeft gehad op het huidige capaciteitsprobleem. De nieuw geworven collega's zijn nog niet inzetbaar voor het toezicht arbeidsrelaties geweest gedurende de evaluatieperiode, vanwege een door COVID-19 veroorzaakte vertraging in opleidingen. De kwalitatieve capaciteit is beperkt door het ontbreken van voldoende deskundigheid. Het onderwerp kwalificatie arbeidsrelatie is lange tijd onderbelicht geweest door de huidige wetgeving. De VAR en de daaropvolgend

ingestelde DBA met het handhavingsmoratorium hebben ervoor gezorgd dat de kennis over en de ervaring met het beoordelen van een arbeidsrelatie aanzienlijk is verminderd binnen de Belastingdienst. Er is verschillende jaren verminderde aandacht geweest voor het beoordelen van arbeidsrelaties. Ook wordt genoemd dat veel ervaren medewerkers binnen de Belastingdienst zijn uitgestroomd, waardoor kennis en ervaring verloren is gegaan.

Daarnaast vragen medewerkers binnen de Belastingdienst zich of de capaciteit van 80 fte voldoende is om het toezicht op de kwalificatie arbeidsrelaties in de huidige vorm en onder het geldende handhavingsmoratorium uit te voeren. De Belastingdienst geeft aan dat de populatie een omvang heeft van meer dan 1 miljoen ZZP'ers en 0.6 miljoen inhoudingsplichtigen.

4.2.6 *Mismatch toezichtstrategie door sterk gereduceerde compliance*

In het toezichtplan wordt genoemd dat de toezichtstrategie in lijn is met de algemene uitvoerings- en toezichtstrategie van de Belastingdienst. Het handelen van de Belastingdienst gaat uit van compliance, zonder kostbare en dwingende acties van de Belastingdienst. Prioriteit ligt bij het creëren van een omgeving waarin het maken van fouten zoveel mogelijk wordt voorkomen, het voor burgers en bedrijven makkelijk maken om de regels na te leven en het toezicht achteraf zo selectief en gericht mogelijk in te zetten. Dit toezicht is afgestemd op het gedrag van burgers en bedrijven.

Voor het DBA-dossier lijkt echter een mismatch te bestaan tussen de toezichtstrategie, het uitgevoerde toezicht op kwalificatie arbeidsrelaties en deze algemene uitvoerings- en toezichtstrategie van de Belastingdienst. Meerdere medewerkers binnen de Belastingdienst hebben aangegeven dat compliance onder opdrachtgevers sterk is gereduceerd. Waar normaliter een kleine minderheid foutieve aangiftes aanlevert, en de meerderheid het goed doet, is voor de DBA de tegenovergestelde situatie van toepassing. Het toezicht is daar niet op ingericht. Door de complexe wet- en regelgeving in combinatie met het handhavingsmoratorium is momenteel geen sprake van een omgeving waarin het maken van fouten zoveel mogelijk wordt voorkomen. Ook is het niet eenvoudig om regels na te leven, als deze regels meermaals door de Belastingdienst worden aangestipt als fundament van de ervaren knelpunten.

4.2.7 *Beoordeling vooraf versus achteraf geeft spanningsveld*

In het toezichtplan wordt genoemd dat de focus van het uit te voeren toezicht ligt op het voorkomen van fouten vooraf. Dit heeft invloed op de ingezette toezichtinstrumenten. Medewerkers binnen de Belastingdienst geven echter aan dat een schriftelijke beoordeling van een arbeidsrelatie vooraf zeer complex is. De schriftelijke realiteit is anders dan de uitgevoerde praktijk. Instrumenten die aan de voorkant goedkeuring trachten te geven passen niet goed binnen het geldende wettelijk kader, waarin de holistische benadering centraal staat. Het beoordelen van een arbeidsrelatie is vooral maatwerk: er moeten per geval feiten en omstandigheden worden verzameld en gewogen. Veelal is pas achteraf het volledige inzicht in alle relevante feiten en omstandigheden beschikbaar. Het beoordelen van arbeidsrelaties is aan de voorkant relatief slecht voorspelbaar en het is daarom lastig om dit vooraf op basis van generieke afspraken te bepalen. Het proces van beheersing zit met name in het toezicht achteraf: dan kan pas (definitieve) zekerheid worden gegeven.

4.2.8 *Beperkt toezicht door COVID-19*

COVID-19 heeft een belangrijk effect gehad op de uitvoering van het toezicht. Het toezicht buiten is een groot gedeelte van de tijd volledig stopgezet. Er konden gedurende maart 2020 tot en met september 2020 geen bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken op locatie plaatsvinden. Vanaf eind september 2020 tot en met juni 2021 heeft een beperkte(re) vorm van toezicht digitaal en op afstand plaatsgevonden. Het uitvoeren van toezicht op afstand wordt veelal genoemd als arbeidsintensiever en complexer dan het fysieke toezicht op locatie. Zowel de sectorspecifieke benadering als de samenwerking met de NLA zijn gedurende deze periode nagenoeg 'on hold' gezet.

4.2.9 *Maatschappelijk ongewenste effecten door handhaving*

In het toezichtplan wordt genoemd dat het voor de Belastingdienst belangrijk is om marktverstoring te voorkomen. Medewerkers van de Belastingdienst geven aan dat dit in het DBA-dossier wel kan gebeuren doordat bedrijven de Belastingdienst verwijten een ongelijk speelveld te creëren. Dit omdat enkel het gecontroleerde bedrijf wordt geconfronteerd met handhaving en niet de concurrerende bedrijven. Deze concurrerende bedrijven wachten af en passen de werkwijze niet aan. Een bijkomend risico is dat opdrachtnemers voorheen werkzaam bij een bedrijf waar wordt gehandhaafd zich simpelweg verplaatsen naar andere bedrijven: het zogenoemde waterbedeffect. Medewerkers van de Belastingdienst geven aan dat deze effecten, vanuit de menselijke maat, niet goed voelen. Er wordt gesproken van een zekere vorm van terughoudendheid en voorzichtigheid op dit soort maatschappelijk ongewenste effecten, met name in het licht van verhoogde politieke en maatschappelijke aandacht richting acties van de Belastingdienst.

4.2.10 *Ontbreken van een selectiemethodiek*

Bedrijven die gebruik maken van zelfstandigen zijn in het algemeen niet goed traceerbaar binnen de beschikbare data van de Belastingdienst. De niet aan Loonheffingen onderworpen uitbetalingen ter zake van verrichte werk/arbeid kunnen op verschillende manieren in de administratie en de aangiften van bedrijven worden verantwoord. Selectie op bedrijven die inhuur van derden hebben is met name lastig voor MKB, gezien daar individueel klantcontact en klantbeeld ontbreekt. Om tot een betere selectie te komen, is wel een nieuw selectie(detectie)-instrument ontwikkeld (zie 4.3 Nieuw selectie-instrument).

4.2.11 *Toenemende druk vanuit privacy wet- en regelgeving*

Toenemend belang en beperking vanuit de privacy wet- en regelgeving wordt door de Belastingdienst genoemd als knelpunt. Dit heeft zijn weerslag op verschillende elementen binnen de uitvoering van het toezicht op de kwalificatie van arbeidsrelaties. Dit wordt als knelpunt ervaren in het opzetten van de samenwerking met de NLA, maar dit heeft ook effect op het genereren en het delen van de query's ten behoeve van de selectie van de juiste posten. Hiervoor dienen uitgebreide risicoanalyses zoals een privacy impact assessment) te worden uitgevoerd. Dit is een tijdrovend proces. Er wordt ook aangegeven dat de benodigde expertise voor privacyvraagstukken schaars is binnen de Belastingdienst.

4.3 **Nieuw selectie-instrument**

De Belastingdienst ervaart de detectie en selectie van opdrachtgevers voor nader onderzoek als complex. Een bedrijfsbezoek of boekenonderzoek naar arbeidsrelaties kan voortkomen uit detectie en selectie van opdrachtgevers uit de gehele populatie of naar aanleiding van specifieke (risico)signalen.

Zoals beschreven in 4.2.9 kunnen uitbetalingen voor verrichte arbeid die niet aan Loonheffingen zijn onderworpen (indirect) op verschillende manieren in de administraties en aangiften van bedrijven worden verantwoord. Deze uitbetalingen zijn voor de Belastingdienst in het algemeen niet eenvoudig traceerbaar. Er is daarom door de Belastingdienst een nieuw selectie-instrument ontwikkeld om tot een betere (risico)selectie te komen van de te onderzoeken opdrachtgevers. Dit betreft een objectieve query die structureel relevante DBA-posten moet gaan aanleveren op basis van geïntegreerde en met business rules verrijkte data. De eerste uitlevering van posten was in het derde kwartaal van 2020. Terugkoppeling hiervan vond plaats in het tweede kwartaal van 2021. De eerste inzichten met het nieuwe instrument voor detectie en selectie van opdrachtgevers worden in de voortgangsrapportage toezicht arbeidsrelaties omschreven als redelijk positief. Het leidde tot een verdere verbetering van de te selecteren opdrachtgevers waar daadwerkelijk sprake is van inhuur van derden. Vanuit de gesprekken met de medewerkers van de Belastingdienst klinkt een kritischer geluid. De selectietool wordt omschreven als een aanvulling en 'beter iets dan niets', maar binnen de Belastingdienst wordt getwijfeld aan de effectiviteit van deze query.

De eerste beoordeling van de effectiviteit van de query was op basis van eenmalige uitlevering van 2400 posten, waarvan 1900 voor MKB en 500 voor GO. Hiervan zijn in totaal 918 posten beoordeeld, waarvan 828 voor MKB en 90 voor GO. Uiteindelijk was 27% van de geleverde posten zinvol voor feitelijk toezicht. Er waren grote verschillen per kantoor in het aantal (door)geselecteerde posten en de werkwijze. De vraag bestaat of ongeveer een kwart aan zinvolle posten als voldoende succesvol kan worden betiteld.

De Belastingdienst geeft ook aan dat deze evaluatie statistisch onvoldoende zorgvuldig is uitgevoerd. Er dient validatie plaats te vinden om de effectiviteit van het ontwikkelde instrument te kunnen beoordelen. Ter validatie is een pilotplan opgesteld in oktober 2021. Het doel van de pilot is het onderzoeken van de korte termijn effectiviteit van het model DBA voor het detecteren van ondernemingen die gebruik maken van inhuur derden. Gestreefd wordt naar een minimum percentage aan posten die door de selecteur als interessant voor feitelijk toezicht wordt gezien binnen een periode van 6-8 weken. Deze pilot vindt in 2022 plaats bij een zestal kantoren. Daar zullen willekeurig posten worden geselecteerd voor uitlevering. Een verdere (door)selectie vindt plaats op de kantoren. Na de pilotfase wordt bepaald of de pilot wordt doorgezet en of de module naar productie wordt gebracht. In het laatste geval kan de Belastingdienst structureel signalen leveren aan de kantoren. De Belastingdienst geeft aan dat dit echter wel afhankelijk is van het ontwikkelen van een nieuw systeem. Tot op heden werkt de Belastingdienst met losse query's. De Belastingdienst geeft aan dat het huidige systeem (SAS VA) zeer beperkt is in functionaliteit en niet geschikt voor structureel gebruik. Hiertoe wordt een nieuw systeem ontwikkeld, welke tevens zal borgen dat de AVG-wetgeving juist wordt toegepast. Het is nog onzeker wanneer deze voorziening in gebruik kan worden genomen. Men gaat ervan uit dat dit eind 2023 kan worden geïmplementeerd.

5 Handelingsperspectief

De hierboven beschreven bevindingen schetsen een complex speelveld waarin de Belastingdienst opereert. De knelpunten die worden ervaren door betrokkenen zijn gevarieerd en bestrijken verschillende terreinen. Oplossingsrichtingen aangedragen door de Belastingdienst zijn soms ook tegenstrijdig. Beloofde maatregelen ter vervanging van de wet DBA zijn grotendeels uitgebleven. Deze maatregelen zijn echter wel nodig. De Belastingdienst heeft momenteel beperkte handvatten om het uitgevoerde toezicht onder deze omstandigheden te versterken. Wil de kern van het probleem geraakt worden, zullen er bepaalde acties vanuit de politiek moeten worden genomen. Onderstaande zet de ADR een aantal oplossingsrichtingen uiteen die de uitvoering van het toezicht op kwalificatie arbeidsrelaties kunnen versterken en/of kunnen bijdragen aan discussie hierover.

5.1 Aanpassen wet- en regelgeving

De huidige wet- en regelgeving voor de kwalificatie van arbeidsrelaties wordt door de Belastingdienst ervaren als arbeidsintensief en complex. Er is behoefte vanuit de Belastingdienst aan wetgeving die relatief eenvoudig en praktisch uitvoerbaar is op dit gebied, met name als het gaat om het gezagscriterium. Bedrijven moeten zich vooraf goed aan de regelgeving kunnen houden. Dit zal leiden tot meer zekerheid onder opdrachtgevers en opdrachtnemers, zodat zij minder risico lopen op eventuele naheffingen en boetes. Ook zal duidelijke wet- en regelgeving voor de Belastingdienst het toezicht vergemakkelijken. Voor een praktisch en minder arbeidsintensieve wet- en regelgeving is het wenselijk dat geen integrale holistische benadering moet worden uitgevoerd. Eenvoudige regelgeving heeft een hoge(re) mate van regelnaleving, die ook achteraf adequaat controleerbaar is.

5.2 Afbouw handhavingsmoratorium

Het handhavingsmoratorium was bedoeld als tijdelijke maatregel en om langzaam toe te groeien naar een andere manier van regelnaleving i.c. nieuwe wet- en regelgeving. Na de implementatie van maatregelen ter vervanging van de wet DBA, zou het handhavingsmoratorium gefaseerd worden afgebouwd. De situatie onder het geldende handhavingsmoratorium duurt echter al zes jaar. Dit heeft geresulteerd in calculerend gedrag en een afwachtende houding onder (bepaalde) opdrachtgevers. Het moratorium reduceert een uitstralingseffect of prikkel en stelt handhaving nagenoeg uit. De controlemedewerkers van de Belastingdienst zijn van mening dat ze feitelijk nauwelijks kunnen handhaven onder het moratorium. Een optie is om op korte termijn het moratorium te beëindigen dan wel gefaseerd af te bouwen. Hierdoor zal het belang en de urgentie van het vooraf goed kwalificeren van arbeidsrelaties door opdrachtgevers en opdrachtnemers duidelijker worden. Daarnaast zal de Belastingdienst sneller haar standpunten kunnen innemen. Afschaffing van het moratorium zou betekenen dat kwaadwillendheid niet meer hoeft te worden aangetoond om over te gaan tot handhaving. Ook vervalt de noodzaak van het moeten uitvoeren van een tweede toezichtactiviteit na het geven van een aanwijzing. Ten slotte kan de Belastingdienst ook handhaven vóór de tijd van de eerder gegeven aanwijzing. Het risico hierbij is dat dit tot onrust onder opdrachtgevers/opdrachtnemers kan leiden. Bovendien zal dan naar alle waarschijnlijkheid de behoefte aan vooroverleg gaan toenemen.

5.3 Reduceren financiële prikkels

De schijnzelfstandigheid is een gevolg dat mede is gecreëerd door de (niet-)fiscale verschillen tussen een zelfstandige en een werknemer in dienstbetrekking en het niet dwingend beschermd hoeven te worden van de zelfstandige tegen risico's die met werk samenhangen. Er zijn momenteel significante financiële voordelen voor het werken buiten dienstbetrekking, met name voor de korte termijn. Dit geldt

zowel voor de opdrachtnemer als de opdrachtgever. De maatschappij handelt hier vervolgens naar, zeker als het werk vergelijkbaar is.

De financiële verschillen tussen zelfstandige en werknemer zijn momenteel te groot en kunnen worden gereduceerd (zie ook het rapport van Commissie Borstlap). In het coalitieakkoord is afgesproken de zelfstandigenaftrek als financiële prikkel af te bouwen. Maar dit is slechts één van de (fiscale) faciliteiten die zelfstandig zijn aantrekkelijk maakt. Andere fiscale faciliteiten die kunnen worden gereduceerd zijn bijvoorbeeld de startersaftrek, de MKB-winstvrijstelling en de fiscale ouderdagsreserve.

5.4 Toezicht op kwalificatie arbeidsrelaties inbedden in de reguliere controlewerkzaamheden Loonheffingen

Kwalificatie van arbeidsrelaties is een onderdeel van de reguliere controles Loonheffingen. Het toezicht op de kwalificatie arbeidsrelaties heeft echter een bijzondere plek gekregen door de afschaffing van de VAR via de wet DBA. Er is een DBA-projectteam opgericht en specifieke toezichtactiviteiten voor DBA zijn geïnitieerd wanneer problematiek voor arbeidsrelaties wordt geïdentificeerd binnen een reguliere controle Loonheffingen. Getracht is deze kennis en ervaring te verbijzonderen. Het opleiden van nieuwe medewerkers en het verwerven van ervaringsdeskundigheid kost veel tijd. Ervaren medewerkers zijn uitgestroomd en de laatste jaren is in de praktijk weinig ervaring opgedaan met het kwalificeren van arbeidsrelaties. Hierdoor is de kennis op dit gebied en in het bijzonder voor het onderwerp dienstbetrekking momenteel beperkt. Dat is zorgelijk omdat Loonheffingen zijn opgehangen aan het begrip dienstbetrekkingen. Het beoordelen van een arbeidsrelatie is een basiselement dat elke controle medewerker Loonheffingen goed zou moeten beheersen. Een optie kan zijn om het toezicht op kwalificatie arbeidsrelaties (opnieuw) onder te brengen in het reguliere toezicht Loonheffingen. Dit zal in combinatie met landelijke permanente educatie en training on the job bijdragen in het breder ontwikkelen van kennis en ervaring op dit gebied. Hiermee wordt de capaciteitsinzet voor het toezicht op kwalificatie arbeidsrelaties meer generiek, groter en minder kwetsbaar. Dit zal leiden tot snellere probleemoplossing, een hogere doorstromingsnelheid en mogelijkheden tot taakintegratie.

5.5 Het omkeren van bewijslast

De bewijslast ligt bij de Belastingdienst. Deze wordt veelal omschreven als zwaar omdat alle relevante feiten en omstandigheden in beeld moeten worden gebracht en tegen elkaar worden afgewogen. De Belastingdienst is grotendeels afhankelijk van de informatie zoals aangeleverd door de onder toezicht staande partij. Wanneer de bewijslast wordt omgekeerd, dient de opdrachtgever het bewijs en de daarvoor benodigde feiten en omstandigheden aan te leveren. Dit zou de startpositie van de Belastingdienst aanzienlijk eenvoudiger maken. Het voordeel voor de Belastingdienst hierbij is dat de opdrachtgever volledig verantwoordelijk wordt gehouden voor het bewijs en alle daarvoor benodigde feiten en omstandigheden waarvan hij of zij niet kan aantonen dat hij of zij zich aan alle wettelijke eisen en regels heeft gehouden. Dit betekent dat de opdrachtgever een goede administratie moet bijhouden en achteraf moeten kunnen aantonen dat aan alle eisen is voldaan. Dit kan de Belastingdienst veel tijd en energie besparen, terwijl de opdrachtgever hierbij meer bewust wordt van zijn of haar keuzes over de beoordeling arbeidsrelatie.

De ADR heeft overigens eventuele juridische aspecten van het omkeren van bewijslast niet in dit onderzoek meegenomen.

5.6 Processturing uitbreiden

De afgelopen jaren heeft de Belastingdienst bewust gekozen om het toezicht op kwalificatie arbeidsrelaties globaal te plannen aan de hand van de beschikbaar gestelde uren. Het is dus sec gericht op de hoeveelheid te besteden uren: er zijn geen aantallen toezicht-activiteiten of enige andere normatiek benoemd. Dit geldt voor het gehele palet aan toezichtinstrumenten. De Belastingdienst geeft aan dat het sturen op aantallen, in plaats van bijvoorbeeld het inzetten van een bepaald

aantal mensen, de kwaliteit van de onderzoeken zou verminderen. Om processen goed te beheersen moet worden voldaan aan een aantal voorwaarden. In de eerste plaats moeten normen (criteria) zijn geformuleerd waaraan de procesgang en de producten/diensten moeten voldoen. Ten tweede moet de organisatie beschikken over voldoende en adequate beheersmaatregelen om te bewaken of de normen worden gerealiseerd. Mocht dit niet gebeuren dan moet worden bijgestuurd. Daarom adviseren wij vanuit de doelstellingen beredeneerd een aantal kritische succesfactoren met maatstaven en normen te ontwikkelen waarop kan worden (bij)gestuurd. Kritische succesfactoren zijn bijvoorbeeld betrouwbaarheid en tijdigheid. Passende maatstaven en normen zouden aantallen, kwaliteit en doorlooptijd van uit te voeren onderzoeken kunnen zijn. Ook is dit de basis voor de op te leveren bestuurlijke informatie.

5.7 Accent van beheersing op maatregelen gedurende en aan de achterkant van het proces

Het toezicht op kwalificatie arbeidsrelaties is grotendeels een maatwerkproces, omdat de uiteindelijke beoordeling van de arbeidsrelaties afhankelijk is van zorgvuldige weging en het toegekende belang van alle feiten en omstandigheden. Dit betekent dat beheersmaatregelen aan de voorkant, van het proces, zoals de modelovereenkomsten en de webmodule, in algemeenheid minder goed werken. Maatwerkprocessen zijn namelijk relatief lastig te voorspellen. Vooraf gecreëerde generieke normen zijn niet of nauwelijks toepasbaar. Voor de beheersing van maatwerkprocessen zijn vooral beheersmaatregelen gedurende en aan het einde van de procesgang relevant. Daarom adviseren wij het accent van de interne beheersing toezicht op kwalificatie arbeidsrelaties te leggen op maatregelen tijdens de uitvoering van het proces zoals bedrijfsbezoeken en voortgangsbewaking en maatregelen aan de achterkant van het proces zoals boekenonderzoeken en tegenspraak.

5.8 Onderzoeken van de inhoudelijke kwaliteit van de uitvoering van het toezicht DBA

In de zomer van 2020 heeft de Belastingdienst voor het laatst een intern specifiek vaktechnisch onderzoek uitgevoerd voor het toezicht op kwalificatie arbeidsrelaties over de periode 4^e kwartaal 2019 en het 1^e kwartaal 2020. De inhoudelijke kwaliteit van het uitgevoerde toezicht op kwalificatie arbeidsrelaties na deze periode is niet meer specifiek onderzocht. Wel zijn reguliere kwaliteitscontroles uitgevoerd waarbij het toezicht op arbeidsrelaties is geraakt. Het toezicht is in de jaren 2020 en 2021 sterk belemmerd door COVID-19. Doordat lange tijd geen toezicht buiten heeft plaatsgevonden zal een volgend vaktechnisch onderzoek in deze periode een vertekend beeld kunnen weergeven. De Belastingdienst geeft aan dat het toezicht vanaf het 2^e halfjaar 2021 weer op gang is gekomen. Daarom is het advies een volgend vaktechnisch onderzoek uit te voeren in 2023 over het jaar 2022.

6 Verantwoording onderzoek

6.1 Werkzaamheden en afbakening

Het object van onderzoek is de uitvoering van het toezichtplan Arbeidsrelaties (versie 1.0) over de periode 1 oktober 2019 tot en met 31 december 2020 en de periode van de verlenging van 1 januari tot en met 31 december 2021. In het toezichtplan gaat het om de uitvoering van de toezichtactiviteiten voor het belastingmiddel Loonheffingen. Deelaspecten van het onderzoek zijn de mix aan toezichtinstrumenten en opgedane ervaringen en ontwikkelingen zoals de webmodule en de samenwerking met NLA.

In deze evaluatie is de inhoudelijke beoordeling van arbeidsrelaties, het juridisch kader voor de kwalificatie van de arbeidsovereenkomst, de volledigheid en juistheid van opbrengsten loonheffingen, budgettaire effecten en de opzet/inrichting van het toezicht geen object van onderzoek. Alhoewel het juridisch kader voor de beoordeling van de arbeidsovereenkomst als zodanig geen object van onderzoek is, zijn wel de ervaringen hiermee in de uitvoering van het toezicht, i.c. de handhaafbaarheid, in de evaluatie meegenomen.

Het doel van dit onderzoek is het bieden van inzicht op welke wijze de uitgevoerde toezichtactiviteiten hebben plaatsgevonden en welke ervaringen voor de beoordeling arbeidsrelaties in de periode oktober 2019 tot en met december 2021 door de Belastingdienst zijn opgedaan. Dit om het toezicht op arbeidsrelaties en de inzet van mensen en middelen structureel te bevorderen en te ontwikkelen.

Het inzicht is verkregen door verkennende en aanvullende interviews, uitgebreide documentenstudie en analyses en een beperkt aantal deelwaarnemingen. Het gehanteerde referentiekader is het toezichtplan Arbeidsrelaties versie 1.0 en het Analyse- en beoordelingsinstrument van het (voorheen) NIVRA. In het kader van hoor- en wederhoor heeft bespreking en terugkoppeling plaatsgevonden van de interviewverslagen, de bevindingen en het handelingsperspectief.

Alle overeengekomen werkzaamheden zoals opgenomen in de opdrachtbevestiging zijn uitgevoerd.

Door de complexiteit van het onderzoek, een interne discussie bij de Belastingdienst over het ter inzage geven van de opgevraagde stukken (deelwaarnemingen) omdat dit mogelijk in strijd kan zijn met artikel 67 AWR, de uitgebreide hoor- en wederhoor en de ontvangst van de managementreactie, is enige vertraging opgelopen. Hierdoor is het rapport niet eind april maar op 10 juni 2022 opgeleverd. Het concept rapport is in mei 2022 afgestemd met de contactpersonen en de (gedelegeerd) opdrachtgevers.

6.2 Gehanteerde Standaard

Deze opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met de Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van Internal Auditing. Dit onderzoek verschaft geen zekerheid in de vorm van een oordeel of conclusie, omdat het een onderzoeksoopdracht betreft en geen controle-, beoordelings- of andere assurance-opdracht. Als hier wel sprake van was geweest, dan zouden we wellicht andere zaken hebben geconstateerd en gerapporteerd.

De opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met de algemene uitgangspunten voor de uitoefening van de interne auditfunctie bij de rijksdienst. Daarbij hoort ook

een stelsel van kwaliteitsborging. Een onderdeel daarvan is dat er een onafhankelijke kwaliteitstoetsing heeft plaatsgevonden op deze onderzoeksopdracht.

6.3

Verspreiding rapport

De ADR is de interne auditdienst van het Rijk. Dit rapport is primair bestemd voor de opdrachtgevers en met wie wij deze opdracht zijn overeengekomen. Voor openbaarmaking door het opdrachtgevende ministerie van door de ADR aan dit ministerie uitgebrachte rapporten gelden de voorschriften uit de Wet open overheid. De minister van Financiën stuurt elk halfjaar een overzicht van door de ADR uitgebrachte rapporten naar de Tweede Kamer.

7 Ondertekening

Den Haag, 10 juni 2022

Persoonsgegevens

Persoonsgegevens
Auditdienst Rijk

Bijlage managementreactie



> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Auditdienst Rijk
Accountdirectie FIN/EZK/LNV
Persoonsgegevens
Postbus 20201
2500 EE Den Haag

**Directie Directe
Belastingen & Toeslagen**

Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
www.rijksoverheid.nl

Inlichtingen

Persoonsgegevens

Datum 9 juni
Betreft Bestuurlijke reactie Onderzoek evaluatie toezichtplan
arbeidsrelaties

Ons kenmerk
2022-0000165832

Uw brief (kenmerk)
2022-0000050208

Geachte heer Persoonsgegevens

Met belangstelling hebben we kennisgenomen van uw conceptrapport 'Onderzoek evaluatie uitvoering toezichtplan arbeidsrelaties'. In reactie hierop merken we het volgende op.

De conclusies uit het rapport worden herkend en we gaan deze serieus ter hand nemen. De conclusies bevestigen het beeld dat het maken van een onderscheid tussen werknemers en zelfstandigen complex is voor zowel zelfstandigen, bedrijven als Belastingdienst en dat er geen eenvoudige oplossingen zijn. In het coalitieakkoord is door het kabinet de ambitie uitgesproken om de arbeidsmarkt te hervormen en met aanpassingen te komen. Als onderdeel van dit pakket arbeidsmarktmaatregelen, wordt in lijn met het coalitieakkoord, ook gekeken naar de (inzet van) publiekrechtelijke handhaving. De bevindingen uit het rapport zullen daarbij worden meegenomen.

Hoogachtend,

Persoonsgegevens

9 juni 2022

Persoonsgegevens

9 juni 2022

Auditdienst Rijk
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
(070) 342 77 00