

Vergaderjaar 2003–2004

29 677

Wijziging van de werknemersverzekeringswetten, de Coördinatiewet Sociale Verzekering, de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de loonbelasting 1964 in verband met uitbreiding van de rechtsgevolgen van de verklaring arbeidsrelatie (Wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Algemeen

1. Inleiding

Al geruime tijd bestaat de behoefte om aan personen die arbeid verrichten op het grensvlak tussen ondernemerschap en werknemerschap, meer duidelijkheid te bieden over de juridische status van hun arbeidsrelaties en de gevolgen daarvan voor de fiscale en sociale wetgeving. De aanbevelingen van de werkgroep Harmonisatie ondernemers- en zelfstandigenbegrip (HOZ)¹, vormden de aanleiding voor de invoering van de verklaring arbeidsrelatie (VAR) in 2001. De VAR is een oordeel vooraf van de Belastingdienst over de fiscale status van de voordelen uit een arbeidsrelatie of soortgelijke arbeidsrelaties die onder overeenkomstige condities worden aangegaan².

Indien de opdrachtnemer aan zijn opdrachtgever een verklaring van de Belastingdienst overlegt dat deze voordelen worden aangemerkt als winst uit onderneming (VAR-wuo), of dat de werkzaamheden worden verricht voor rekening en risico van de vennootschap van de aanvrager (VAR-dga), heeft dit tot gevolg dat de opdrachtgever *in beginsel* geen loonheffing behoeft in te houden en af te dragen voor de werkzaamheden die hij deze persoon laat verrichten. Echter, als de opdrachtnemer werkzaam is op grond van een privaatrechtelijke dienstbetrekking³, dan moet de opdrachtgever wel loonheffing inhouden.

In het geval de opdrachtgever twijfelt over het bestaan van een dienstbetrekking, dan mag hij vertrouwen op de afgegeven VAR-wuo of VAR-dga. In dat geval kan de loonbelasting rechtstreeks bij de opdrachtnemer worden geheven.

Vanaf 1 januari 2002 gelden de VAR-wuo en de VAR-dga van de Belastingdienst als zelfstandigheidsverklaring voor de sociale verzekeringswetgeving.

Een zelfstandigheidsverklaring heeft de volgende rechtsgevolgen:

1. De opdrachtnemer wordt niet als werknemer verzekerd, voor zover hij geen arbeid in een privaatrechtelijke dienstbetrekking verricht;
2. De opdrachtgever is in beginsel gevrijwaard van premieheffing, ook

¹ Begrip voor ondernemers, februari 2000, PM.

² De vier verschijningsvormen van de VAR worden in paragraaf 3.1 uiteengezet.

³ De arbeidsovereenkomst ex artikel 7: 610 BW.

als achteraf blijkt dat hij tijdens de looptijd van de zelfstandigheidsverklaring een dienstbetrekking met de opdrachtnemer is aangegaan. De premieheffing vindt in dat geval plaats bij de opdrachtnemer. Premieheffing bij de opdrachtgever vindt uitsluitend plaats als hem redelijkerwijs duidelijk kan zijn dat de arbeid in dienstbetrekking wordt verricht.

Het doel van de VAR en de zelfstandigheidsverklaring was om opdrachtgevers meer duidelijkheid te bieden over de verschuldigdheid van loon- en premieheffing. De zelfstandigheidsverklaring levert de opdrachtgever echter geen volledige vrijwaring van loon- en premieheffing op. Hij blijft verantwoordelijk voor een (marginale) toetsing van de arbeidsrelatie met zijn opdrachtnemer.

Al snel na de invoering van de zelfstandigheidsverklaring brachten zelfstandigenorganisaties en andere maatschappelijke organisaties bezwaren naar voren tegen de effecten van de getroffen regeling. Het voornaamste bezwaar is dat de huidige systematiek aan opdrachtgevers geen zekerheid biedt in de gevallen waarin, achteraf beoordeeld, toch op basis van een privaatrechtelijke dienstbetrekking is gewerkt. De onzekerheid betreft met name de vraag of er sprake is van verzekeringsplicht, en dus premieplicht voor de sociale verzekeringen. De juridische kwalificatie van de arbeidsrelatie tussen de opdrachtgever en de opdrachtnemer is dermate complex dat opdrachtgevers hun risico niet kunnen inschatten. Hiervan gaat een remmende werking uit op het inhuren van zelfstandigen zonder personeel (zzp'ers) en andere opdrachtnemers. Het in december 2002 gepubliceerde en in juli 2003 gewijzigde besluit *Beleidsregels beoordeling dienstbetrekking* van de Belastingdienst en het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen (UWV) (Stcrt. 2003, nr. 138) heeft deze bezwaren niet kunnen wegnemen. Ook de bestaande mogelijkheid om premies bij de werknemer na te heffen, stuit op bezwaren. Opdrachtnemers die ten opzichte van hun opdrachtgever een afhankelijke positie innemen, kunnen hierdoor worden benadeeld.

Organisaties van zelfstandigen, beroepsbeoefenaren, werkgevers en werknemers zijn van mening dat de rechtszekerheid van opdrachtnemers (waaronder zzp'ers) en hun opdrachtgevers onvoldoende is. De regering neemt de opmerkingen van deze organisaties ter harte en wil met dit wetsvoorstel de onzekerheid voor opdrachtgevers over loon- en premieheffing wegnemen. In het onderhavige wetsvoorstel is gekozen voor een uitbreiding van rechtsgevolgen van de VAR-wuo en de VAR-dga. Voorgesteld wordt om de opdrachtgever met deze beschikkingen zekerheid te bieden dat inhouding en afdracht van loonheffing en premies voor de werknemersverzekeringen achterwege kan blijven. Daarvoor dient de opdrachtnemer de VAR ten behoeve van de arbeidsrelatie aan de opdrachtnemer te overleggen (tonen); de opdrachtgever dient over een afschrift van deze VAR te beschikken.

De onduidelijkheid over de vraag of een arbeidsrelatie tot een verzekering als werknemer leidt, beperkt zich niet tot de overeenkomst van opdracht. In toenemende mate komen arbeidsrelaties voor die zowel kenmerken van een dienstbetrekking als van zelfstandig ondernemerschap vertonen. De beoordeling van de verzekeringsplicht, en daarmee de premieplicht, vergt bij dergelijke relaties vaak een intensief onderzoek. Voor betrokkenen kan dit tot rechtsonzekerheid of tot gemiste omzet leiden. De Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid heeft de Sociaal-Economische Raad daarom op 1 december 2003 gevraagd te adviseren over de afbakening en de reikwijdte van het werknemersbegrip in de werknemersverzekeringen. Dit betreft een fundamentele vraagstelling

waarvan alle consequenties in kaart moeten worden gebracht. Het onderhavige wetsvoorstel is gericht op een specifieke oplossing voor met name zzp-ers binnen de huidige regeling van de verzekeringsplicht. Gelet op de indringendheid van de zelfstandigenproblematiek wil de regering met dit voorstel niet wachten tot een nieuw werknemersbegrip in de werknemersverzekeringen is gedefinieerd.

2. Doel van het wetsvoorstel

De regering wil de positie van zelfstandige opdrachtnemers versterken door de rechtszekerheid voor hun opdrachtgevers te vergroten. Het onderhavige wetsvoorstel leidt niet tot een wijziging van de kring van verzekerden, maar strekt ertoe dat aan het oordeel vooraf van de Belastingdienst voor de sociale verzekeringswetgeving meer rechtsgevolgen worden verbonden. Door aan de opdrachtgever een VAR-wuo of VAR-dga te overleggen, verkrijgt deze de zekerheid dat inhouding en afdracht van loonheffing en premies voor de werknemersverzekeringen achterwege kan blijven.

Het is uitdrukkelijk niet de bedoeling dat personen die hun arbeid slechts in schijn als zelfstandige verrichten, door het voorstel worden uitgesloten van het werknemerschap. Daarmee zou immers een vorm van opting out worden geïntroduceerd die op termijn het draagvlak voor de sociale zekerheid zou kunnen uithollen. De nieuwe wettelijke regeling mag eveneens niet ten koste gaan van de positie van opdrachtnemers die worden beschermd door de regeling van de fictieve dienstbetrekking. Dit betreft onder meer thuiswerkers, deelvisers, musici en artiesten en andere categorieën die voldoen aan wettelijke voorwaarden met betrekking tot duur of omvang van de arbeid en/of de hoogte van de beloning. Bij de behandeling van het wetsvoorstel waarmee de zelfstandigheidsverklaring is ingevoerd, heeft de Eerste Kamer met de motie Van Leeuwen c.s. de regering verzocht om de sociale bescherming van deze groepen te monitoren en zo nodig actie te ondernemen¹.

In de praktijk combineren veel zelfstandigen hun onderneming met arbeid in dienstbetrekking². De (deel)werkzaamheden in loondienst leveren hun vaak extra kennis en contacten op, die ook voor het ondernemerschap kunnen worden aangewend. Het komt eveneens voor dat een ondernemer een dienstbetrekking aangaat, omdat hij er tijdelijk niet in slaagt voldoende opdrachten te verwerven. De regering onderkent het belang van dergelijke combinaties van ondernemerschap en werknemerschap. De mogelijkheid om ondernemerschap gelijktijdig of volgtijdelijk te combineren met een verzekering als werknemer blijft daarom gehandhaafd, ook tijdens de looptijd van een VAR-wuo of VAR-dga. De houder van de VAR-wuo of VAR-dga dient, indien hij gebruik wil maken van de mogelijkheid om ondernemerschap te combineren met een verzekering als werknemer, de beschikking vanzelfsprekend niet aan de werkgever te tonen. Hij zal er goede nota van moeten nemen dat zijn werkgever deze dienstbetrekking als zodanig meldt bij de Belastingdienst en UWV. De dienstbetrekking wordt in dat geval geregistreerd in de verzekerdenadministratie³. De werkgever dient op het loon van betrokkene dan loonbelasting en premies sociale verzekeringen in te houden en af te dragen aan Belastingdienst en UWV. De regering onderkent dat ook bij de opdrachtgever een keuzevrijheid bestaat. Deze kan zich de vraag stellen of hij bepaalde werkzaamheden wil laten verrichten door een werknemer of door een opdrachtnemer die een VAR-wuo of een VAR-dga overlegt. Het staat de opdrachtgever in beginsel vrij om voor het verrichten van werkzaamheden een werknemer in dienst te nemen dan wel deze werkzaamheden uit te besteden aan een zelfstandige ondernemer. Er is hier sprake van een legitieme afweging onder meer op basis van kosten en beoorde-

¹ Kamerstukken I 2001/02, 27 686, nr. 71d.

² G.E. Evers, Eigen baas zijn, Zelfstandig Ondernemers Zonder Personeel, TNO-Arbeid Hoofddorp, 2000.

³ Vanaf 1 januari 2006: de polisadministratie.

ling van het continuïteitsrisico. Daarbij moet wel bedacht worden dat opdrachtgevers van opdrachtnemers kunnen verlangen om werkzaamheden te verrichten onder het overleggen van een VAR-wuo of een VAR-dga, waar feitelijk van loondienst sprake is. Een opdrachtgever kan een opdrachtnemer dan verzoeken een verklaring te overleggen. In die zin zal dit de keuzevrijheid van de opdrachtnemer kunnen beperken. De regering zal de ontwikkeling van het aantal verzekerde arbeidsrelaties, in relatie tot het aantal afgegeven verklaringen arbeidsrelatie (-wuo en -dga) betrekken bij de evaluatie van de voorgestelde wettelijke regeling. Daarnaast is het de verantwoordelijkheid van organisaties van opdrachtnemers en opdrachtgevers om het in deze zin oneigenlijke gebruik van de verklaring te voorkomen en zonodig te signaleren.

Voorkomen moet worden dat opdrachtnemers zich in goede tijden als zelfstandige presenteren en in minder goede tijden – wanneer werkloosheid of arbeidsongeschiktheid dreigt – als werknemer. Dergelijk oneigenlijk gebruik van de sociale verzekeringen wordt al tegengegaan door referte-eisen en uitkeringsvoorwaarden. Voor de referte-eisen voor de Werkloosheidswet (WW) telt immers alleen arbeid in dienstbetrekking mee. De berekening van de hoogte van uitkering op grond van de WW, de Ziektewet (ZW) of de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering (WAO) wordt alleen gebaseerd op het loon uit dienstbetrekking. Een aanvraag voor een ZW of WAO-uitkering wordt afgewezen als aantoonbaar is dat de arbeidsongeschiktheid al bestond bij de aanvang van de verzekering. Het UWV moet daarnaast bij de uitkeringsaanvraag het werknemerschap zorgvuldig beoordelen. In paragraaf 4.5 wordt nader ingegaan op de handelwijze van het UWV bij een uitkeringsaanvraag van een persoon met een VAR-wuo of VAR-dga.

De regering heeft voor de onderhavige regeling de volgende hoofdlijnen vastgesteld.

1. De praktijk heeft vooral behoefte aan zekerheid voor opdrachtgevers over (afwezigheid van) premieplicht. Dit is ook van belang voor de concurrentiepositie van opdrachtnemers. De nieuwe VAR leidt daarom tot vrijwaring van de opdrachtgever van premieheffing en heffing van loonbelasting, tenzij er sprake is van frauduleus handelen van zijn kant.
2. De VAR-procedure wordt aangepast om het risico te beperken dat een VAR-wuo of VAR-dga wordt verstrekt aan werknemers die arbeid in dienstbetrekking (gaan) verrichten. De Belastingdienst en het UWV stellen daartoe de beoordelingscriteria voor de VAR en de beslis-systeematiek gezamenlijk vast.
3. De Belastingdienst geeft de VAR af. In het kader van de klant-behandeling in de vorm van bijvoorbeeld de aangifte behandeling van de opdrachtnemer (de houder van de VAR) en van boekenonderzoeken bij opdrachtgevers, kan de juistheid van de afgegeven VAR en het gebruik daarvan worden gezien.
4. Werkloosheid of arbeidsongeschiktheid ontstaan uit een arbeidsrelatie waarover – door toepassing van een VAR – geen premies zijn afgedragen, leidt niet tot een uitkering op grond van de WW, ZW of WAO.

Rekening houdend met de betrokken belangen en de geformuleerde hoofdlijnen is een oplossing gevonden die de zekerheid biedt waar de praktijk om vraagt. In het volgende hoofdstuk wordt deze oplossing uiteengezet.

3. Voorgestelde oplossing: uitbreiding rechtsgevolgen VAR

3.1 De rechtsgevolgen van de Verklaring arbeidsrelatie

Het onderhavige wetsvoorstel regelt dat een opdrachtgever wordt gevrij-

waard van heffing van loonbelasting én premies werknemersverzekeringen als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

1. de opdrachtnemer heeft een voor de desbetreffende arbeidsrelatie geldende VAR-wuo of een VAR-dga getoond;
2. de opdrachtgever beschikt over een kopie van die verklaring en
3. de opdrachtgever heeft de identiteit van de opdrachtnemer vastgesteld en heeft een afschrift van dit identiteitsbewijs in zijn administratie opgenomen.

Deze voorwaarden zijn geregeld in een nieuw artikel 6a van de Wet op de loonbelasting 1964.

Een opdrachtgever aan wie een VAR-wuo of een VAR-dga is getoond en die beschikt over een afschrift daarvan, is onder voorwaarden geen inhoudingsplichtige in de zin van die wet. Hieruit vloeit voort dat op de beloning van een opdrachtnemer die een VAR-wuo of een VAR-dga toont, geen loonbelasting behoeft te worden ingehouden. In aansluiting daarop is in de werknemersverzekeringen geregeld dat de arbeidsverhouding van een persoon niet als dienstbetrekking wordt aangemerkt, indien degene met wie hij de arbeidsverhouding heeft, met betrekking tot die arbeidsverhouding op grond van artikel 6a van de Wet op de loonbelasting 1964 niet als inhoudingsplichtige wordt beschouwd. Deze regeling heeft tot gevolg dat voor die arbeidsverhouding geen verzekering als werknemer ontstaat. De opdrachtgever tot die arbeid is in dat geval geen premies verschuldigd; de opdrachtnemer heeft ten aanzien van die arbeid geen recht op een uitkering op grond van de WW, de ZW of de WAO.

Opdrachtgevers verkrijgen hiermee zekerheid met betrekking tot de inhouding van loonheffing en premies werknemersverzekeringen. De uitbreiding van de rechtsgevolgen geldt uitsluitend voor de VAR-wuo en de VAR-dga. Deze beschikkingen hebben betrekking op (voordelen uit) werkzaamheden die in het kader van een onderneming worden verricht.

De VAR is geregeld in de artikelen 3.156 en 3.157 van de Wet IB 2001. Zij biedt belastingplichtigen de mogelijkheid voorafgaand zekerheid te krijgen omtrent de aard van de voordelen uit arbeidsrelaties die dezelfde soort van werkzaamheden betreffen en die onder overeenkomstige condities worden aangegaan.

De belastingplichtige kan aan de inspecteur van de Belastingdienst een verzoek doen tot het afgeven van een VAR. Het verzoek kent een viertal uitkomsten:

1. een verklaring van de inspecteur dat de voordelen die de opdrachtnemer geniet uit arbeidsrelaties met dezelfde soort werkzaamheden en die onder overeenkomstige condities zijn aangegaan worden aangemerkt als winst uit onderneming (VAR-wuo),
2. een verklaring van de inspecteur dat de voordelen die de opdrachtnemer geniet uit arbeidsrelaties met dezelfde soort werkzaamheden en die onder overeenkomstige condities zijn aangegaan worden aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden (VAR-row),
3. een verklaring van de inspecteur dat de voordelen die de opdrachtnemer geniet uit arbeidsrelaties met dezelfde soort werkzaamheden en die onder overeenkomstige condities zijn aangegaan worden aangemerkt als loon uit dienstbetrekking (VAR-loon), of
4. een verklaring van de inspecteur dat de werkzaamheden worden verricht voor rekening en risico van de vennootschap waarin de opdrachtnemer een aanmerkelijk belang heeft (VAR-dga)¹.

Voor de verbetering van de rechtszekerheid via de uitbreiding van de rechtsgevolgen van de VAR-wuo en VAR-dga is gekozen omdat deze aansluit bij de bestaande systematiek van de VAR en de zelfstandigheidsverklaring en daarmee relatief snel kan worden geïmplementeerd.

¹ De VAR-dga biedt zekerheid aan een belastingplichtige met een aanmerkelijk belang dat de werkzaamheden die voortvloeien uit een arbeidsrelatie, worden aangemerkt als werkzaamheden uitsluitend verricht voor rekening en risico van de onderneming waarin hij dat aanmerkelijk belang heeft. De doelgroep voor deze VAR is ruimer dan de directeur-groootaandeelhouder (dga). In de praktijk is deze VAR vooral van belang voor de aandeelhouder als bedoeld in de Regeling aanwijzing directeur-groootaandeelhouder (Stcrt. 1997, 248). De VAR-dga heeft geen gevolg voor de arbeidsrelatie van een minderheidsaandeelhouder (niet-dga) met diens vennootschap.

Alternatieven

De regering heeft overwogen dat de gewenste zekerheid voor opdrachtgever en opdrachtnemer voor elke arbeidsrelatie kan worden verkregen door voorlegging daarvan aan de inspecteur en UWV. Zowel voor de belanghebbenden als voor de Belastingdienst zou een beoordeling van elke afzonderlijke arbeidsrelatie evenwel, gelet op de aldus in verhouding tot het onderhavige voorstel grote hoeveelheid verzoeken en af te geven beschikkingen, minder doelmatig zijn.

Als alternatief heeft de regering voorts overwogen om de Belastingdienst of het UWV een separate beschikking over het werknemerschap van de aanvrager te laten verstrekken. Ook aan een dergelijke beschikking zou voor een bepaalde periode zekerheid met betrekking tot de loon- en premieheffing kunnen worden verbonden. De invoering van een dergelijke beschikking zou een geheel nieuwe inrichting van het uitvoeringsproces vergen. Hiermee zou niet kunnen worden voldaan aan de wens tot een snelle oplossing van de geconstateerde problematiek. Een andersoortig alternatief is om rechtsgevolgen te verbinden aan de wijze waarop contractspartijen hun relatie juridisch duiden. Als zij daar de kwalificatie «overeenkomst van opdracht» aan zouden verlenen, zou daar het rechtsgevolg aan verbonden kunnen worden dat de Belastingdienst en het UWV de betrokken arbeidsrelatie niet als dienstbetrekking kunnen aanmerken. Een dergelijk alternatief zou niet passen in het uitgangspunt dat de feiten en omstandigheden waaronder arbeid wordt verricht, doorslaggevend zijn voor de beoordeling van de arbeidsrelatie in het kader van de fiscaliteit en de sociale verzekeringen. Het loslaten van dat uitgangspunt biedt de facto een mogelijkheid tot opting out. Dit zou grote risico's met zich meebrengen voor ontwijking van loon- en premieheffing.

De VAR-row

Bij de voorbereidingen van het wetsvoorstel heeft de regering overwogen om de uitgebreide rechtsgevolgen ook te verbinden aan de verklaring van de inspecteur dat de voordelen uit de arbeidsrelatie worden aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden (VAR-row). Resultaat uit overige werkzaamheden is voor wat betreft de Wet IB 2001 een restcategorie. Deze omvat de belastingplichtigen die noch loon uit dienstbetrekking, noch winst uit onderneming genieten.

De regering heeft besloten om de uitgebreide rechtsgevolgen te beperken tot de VAR-wuo en de VAR-dga. De reden hiervan is dat het niet mogelijk is gebleken om de aanvraagprocedure voor de VAR zo vorm te geven dat personen die (fictief) als werknemer worden aangemerkt, worden onderscheiden van resultaatgenieters. Vanwege de uitgebreide en complexe regeling voor de fictieve dienstbetrekking zou hiervoor een groot aantal extra vragen moeten worden gesteld. Om uitvoeringstechnische redenen is dit niet mogelijk geoordeeld, zeker niet gelet op de voorziene toename van het aantal VAR-aanvragen vanaf 2005.

De regering heeft als tussenoplossing nog overwogen de uitgebreide rechtsgevolgen ook te laten gelden voor de VAR-row, in die zin dat de houder wel zekerheid krijgt dat geen sprake is van een «echte» dienstbetrekking maar niet dat er geen sprake is van een fictieve dienstbetrekking. Voordeel zou zijn dat een opdrachtnemer opdrachtnemers met een VAR-row die niet in fictieve dienstbetrekking is, wel aan zijn opdrachtgever de zekerheid kan bieden dat hij niet in dienstbetrekking werkt. De opdrachtgever dient dan nog wel, evenals in de huidige situatie, zelf te onderzoeken of sprake is van een fictieve dienstbetrekking. In die zin wordt maar een gedeeltelijke zekerheid bereikt en blijft een risico voor de opdrachtgever bestaan. Dat zo zijnde heeft de regering besloten hiervan in

het kader van dit wetsvoorstel af te zien. De regering zal in het kader van de voorgenomen aanpassing van de kring van verzekerden in vervolg op het SER-advies de figuur van de fictieve dienstbetrekking nader bezien. Daarbij zal de regering tevens de uitkomsten van het onderzoek Vogelvrij?¹ betrekken.

3.2 De toetsingscriteria voor de VAR-aanvragen

De gegevens die de aanvrager verstrekt op het aanvraagformulier voor een VAR, geven de Belastingdienst zicht op feiten waarover de belastingplichtige een oordeel wenst. De vragen hebben betrekking op relevante gegevens die bij de beoordeling van de verschillende inkomensbronnen een rol spelen, zoals de mate van afhankelijkheid van de aanvrager ten opzichte van zijn opdrachtgever(s), de aansprakelijkheid voor de kwaliteit van het geleverde product of de geleverde dienst en de voorwaarden waaronder de aanvrager werkzaam zal zijn.

Bij die beoordeling of de inkomsten uit de werkzaamheden behoren tot de winst uit onderneming, loon uit dienstbetrekking of resultaat uit overige werkzaamheden richt de Belastingdienst zich naar door de wetgever en de rechtspraak ontwikkelde criteria. Echter, deze zijn niet vast omlijnd, in zekere mate afhankelijk van de aard van de werkzaamheden, en dienen bovendien in samenhang bekeken te worden.

Voor de kwalificatie winst uit onderneming kijkt de Belastingdienst onder meer naar de hoogte van de winst, de mate van zelfstandigheid, het ondernemersrisico van de aanvrager, het aantal opdrachtgevers, de aan de onderneming bestede tijd, uiterlijke kenmerken en de aansprakelijkheid. Bij loon uit dienstbetrekking kijkt de Belastingdienst bijvoorbeeld naar de mate van werkgeversgezag en de afhankelijkheid van de opdrachtgever (zie ook het besluit Beleidsregels beoordeling dienstbetrekking van juli 2003). Van resultaat uit overige werkzaamheden is sprake als de werkzaamheden niet in dienstbetrekking worden verricht en geen onderneming vormen. Bij de aandeelhouder met een aanmerkelijk belang wordt gekeken of hij niet zelf in dienst is van de opdrachtgever en of zijn vennootschap de onderneming drijft.

Het aangeven van een precieze afbakening vooraf tussen de bronnen blijft niet mogelijk en zou ook overigens ook een miskennis van de problematiek betekenen. Juist omdat vooraf geen harde criteria te geven zijn, is gekozen om zekerheid te geven over de rechtsgevolgen.

De toets van de Belastingdienst is zo opgezet dat belastingplichtige ook zelf om een oordeel wordt gevraagd. De Belastingdienst neemt dit oordeel over als op basis van de bij de Belastingdienst reeds aanwezige en de op het aanvraagformulier verstrekte informatie juist kan zijn. In de praktijk blijkt dat dit systeem goed werkt. Het levert een minimum aan bezwaarschriften op en voor een zeer klein deel is nog aanvullend onderzoek nodig.

3.3 Termijn en geldigheid van de VAR

Belastingplichtigen doen voor de inkomstenbelasting aangifte van hun inkomen over een kalenderjaar. Hierbij past het om ook bij de looptijd van de VAR aan te sluiten bij een kalenderjaarsysteem. Om oneigenlijk gebruik van de VAR tegen te gaan heeft de regering besloten om de looptijd van de VAR te beperken tot één kalenderjaar. In hoofdstuk 5 wordt nader ingegaan op de handavingsrisico's en de maatregelen om deze te beheersen.

Voor starters zal de verklaring gelden voor de periode vanaf de datum van de aanvang van de werkzaamheden tot het einde van het kalenderjaar. Betalingen die zijn gedaan vóór de datum van afgifte van de beschikking

¹ Vogelvrij?, een onderzoek naar de sociale en fiscale status van freelancers, EIM juli 2003. Van het voornemen om dit onderzoek te verrichten is eerder melding gemaakt in het nader rapport bij het wetsvoorstel Wijziging van de wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen en enige andere wetten in verband met de invoering van de zelfstandigheidsverklaring en de uitsluiting van de nationale ombudsman en de substituut ombudsmannen van de verzekering voor de werknemersverzekeringen (Kamerstukken II 2000/01, 27 686, A, blz. 3).

(de datum waarop de verklaring wordt verstrekt) en die betrekking hebben op de werkzaamheden zoals die op de verklaring zijn omschreven, vallen onder deze VAR, mits de betalingen zijn gedaan na de ingangsdatum van de verklaring. Als er betalingen worden gedaan die buiten de geldigheidsduur van de VAR vallen (dat wil zeggen voor aanvang of na afloop van de VAR), dan geldt de VAR niet. Verwacht wordt dat de meeste verzoeken rond de aanvang van het kalenderjaar worden ingediend. De looptijd van de arbeidsrelaties waarvoor de VAR geldt, is vanzelfsprekend niet gebonden aan een kalenderjaar. De Belastingdienst richt het proces daarom zo in dat een verklaring voor het volgende kalenderjaar na invoering van het wetsvoorstel vanaf 1 september kan worden aangevraagd. Op deze wijze kunnen belastingplichtigen altijd tijdig over een geldige verklaring beschikken.

Ook de aanvraag van een tweede of volgende VAR wordt getoetst aan de criteria die in paragraaf 3.2 zijn genoemd. Voor het einde van de looptijd van de VAR zal doorgaans een aansluitende VAR zijn verstrekt. Indien aan deze VAR eveneens de bij dit wetsvoorstel uitgebreide rechtsgevolgen zijn verbonden, verandert er voor de opdrachtgever niets. Hij blijft ook voor betalingen in het nieuwe kalenderjaar gevrijwaard van loon- en premieheffing. Indien de Belastingdienst een nieuwe VAR verstrekt waaraan niet de uitgebreide rechtsgevolgen zijn verbonden (een VAR-loon of VAR-row), dan moet de opdrachtgever de status van de arbeidsrelatie (wel of geen dienstbetrekking) alsnog zelf beoordelen. Als sprake is van een dienstbetrekking, dan dient de opdrachtgever (feitelijk: werkgever) hiervan melding te doen bij de Belastingdienst en het UWV. De werkgever moet bij alle loonbetalingen na de geldigheidsduur van de VAR-wuo of VAR-dga loonbelasting en premies sociale verzekeringen inhouden en afdragen.

Als de opdrachtgever van oordeel is dat de arbeidsrelatie geen dienstbetrekking is, kan melding achterwege blijven. De juistheid van dit oordeel kan door de Belastingdienst bijvoorbeeld bij een boekencontrole bij de opdrachtgever worden getoetst.

3.4 Beperkte onmiddellijke werking

Na invoering van deze wet wordt aan de VAR-wuo en VAR-dga het rechtsgevolg verbonden dat de opdrachtgever geen loonheffing behoeft in te houden indien een dergelijke VAR ten behoeve van de arbeidsrelatie is getoond en hij beschikt over een afschrift van die VAR. De opdrachtnemer is in dat geval niet verzekerd is voor de werknemersverzekeringen en niet belastingplichtig voor de loonheffing. Deze wet heeft een beperkte onmiddellijke werking in die zin dat de rechtsgevolgen ook gelden voor verklaringen die zijn afgegeven vóór de inwerkingtreding van deze wet, maar niet langer dan tot en met 31 december 2005. Deze beperking van de onmiddellijke werking heeft als voordeel dat vanaf 1 januari 2006 voor iedereen dezelfde nieuwe looptijd van de VAR (één kalenderjaar) van toepassing is.

Een VAR-wuo of VAR-dga die onder de bestaande regeling is afgegeven, heeft in 2005 directe gevolgen voor de verzekerings- en premieplicht. Indien is voldaan aan de voorwaarden die zijn opgenomen in artikel 6a van de Wet op de loonbelasting 1964, zijn de opdrachtnemers met een bestaande VAR vanaf de inwerkingtreding van deze wet van rechtswege uitgesloten van een verzekering als werknemer. De regering acht het niet bezwaarlijk dat die uitsluiting geschiedt zonder een bewuste keuze van de VAR-houder. De opdrachtnemer die een VAR-wuo of VAR-dga aanvraagt en in de praktijk toepast, kiest immers voor zelfstandigheid. In de voorlichting over de wetswijziging zal aandacht worden besteed aan de conse-

quantities van de onmiddellijke werking van de nieuwe regels voor de bestaande VAR-wuo en VAR-dga in 2005.

3.5 Consequenties VAR-wuo en VAR-dga voor recht op uitkering

Voor een recht op een uitkering op grond van de WW, de ZW of de WAO is in de eerste plaats vereist dat de aanvrager verzekerd is voor deze wettelijke verzekeringen. Een persoon die arbeid in dienstbetrekking verricht, is van rechtswege als werknemer verzekerd.

Dit wetsvoorstel brengt hierin geen wijziging. Wel heeft een getoonde verklaring van de Belastingdienst dat het voordeel uit de aangegeven arbeidsrelaties wordt aangemerkt als winst uit onderneming (VAR-wuo), dan wel dat de arbeid voor rekening en risico van de vennootschap wordt verricht (VAR-dga), consequenties voor de beoordeling van het werknemerschap. Immers, de voorgestelde uitbreiding van de rechtsgevolgen van deze verklaringen heeft tot gevolg dat de arbeidsrelaties waarvoor deze verklaringen zijn gebruikt, niet als dienstbetrekking worden aangemerkt. De houder van een VAR-wuo of een VAR-dga is voor deze arbeidsrelaties dan ook niet verzekerd voor de WW, de ZW en de WAO. De opdrachtgever van de persoon die een dergelijke verklaring toont, behoeft de arbeidsrelatie niet als dienstbetrekking te melden bij Belastingdienst en UWV. De arbeidsrelatie blijft daarmee buiten de verzekerdenadministratie. Als blijkt dat een uitkeringsaanvrager niet voorkomt in de verzekerdenadministratie, zal hij zijn werknemerschap voor het UWV aannemelijk moeten maken. Hiervoor zal betrokkene een arbeidscontract, loonstrook of vergelijkbare bewijsstukken moeten overleggen. Indien de veronderstelde werkgever echter beschikt over een afschrift van een geldige VAR-wuo of VAR-dga die ziet op de door de aanvrager verrichte arbeid, dient het UWV er van uit te gaan dat de aanvrager geen werknemer is en de aanvraag op die grond af te wijzen.

3.6 De VAR in grensoverschrijdende situaties

Elke belastingplichtige, een binnenlandse of een buitenlandse, kan zich melden bij de inspecteur met een verzoek om zijn arbeidsrelatie te beoordelen. Ook is het mogelijk om vooraf aan de inspecteur te vragen hoe de inkomsten die een belastingplichtige verdient, kwalificeren voor de heffing van de inkomstenbelasting. Deze laatste mogelijkheid bestaat sinds 1 januari 2001 en is in de Wet IB 2001 (artikel 3.156 en, met ingang van 1 januari 2002, artikel 3.157) geformaliseerd in de vorm een beschikking omtrent de fiscale kwalificatie van het inkomen dat behaald wordt met arbeidsrelaties die onder vergelijkbare omstandigheden zijn aangegaan. Daarbij duidt de inspecteur de werkzaamheden als winst uit onderneming, loon, als resultaat uit overige werkzaamheden of voor rekening en risico van de onderneming van de vennootschap waarin de belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft. Gezien de redactie is het niet zonder meer duidelijk dat de bepalingen van artikel 3.156 en 3.157 Wet IB 2001 niet van toepassing zijn op buitenlands belastingplichtigen.

Deze bepalingen gelden ook voor buitenlandse belastingplichtigen daar in artikel 7.2, eerste lid, Wet IB 2001 bij de verwijzing naar hoofdstuk 3 Wet IB 2001 geen uitzondering is gecreëerd voor de toepassing van artikel 3.156 Wet IB 2001.

De Belastingdienst heeft de afgifte van de beschikkingen, bedoeld in artikel 3.156 en 3.157 Wet IB 2001, gecentraliseerd vormgeven via de Verklaring arbeidsrelatie (verder: VAR) af te geven door Belastingdienst in Winterswijk. Die verklaring wordt geautomatiseerd afgegeven op basis van een aanvraagformulier.

Op de belastingplichtige die in het buitenland woont, is hoofdstuk 7 van de Wet IB 2001 van toepassing. Een niet-inwoner van Nederland kan alleen belast worden voor winst als er voldaan wordt aan de voorwaarden van artikel 7.2, tweede lid, onderdeel a van de Wet IB 2001. Pas als de buitenlands belastingplichtige voldoet aan deze voorwaarden en er sprake is van een (gedeeltelijke) Nederlandse onderneming, kan de Belastingdienst aangeven op welke wijze de inkomsten in Nederland belast zullen worden. De toets of er sprake is van een (gedeeltelijk) Nederlandse onderneming is afhankelijk van de individuele feiten en omstandigheden waaronder de niet-inwoner in Nederland werkzaam is. Omdat de Belastingdienst alleen een verklaring kan afgeven als er sprake is van in Nederland belastbare winst, zal dat bij een niet-inwoner eerst onderzocht moeten worden.

Om deze reden is het voor niet-inwoners niet mogelijk om via het huidige geautomatiseerde aanvraagstelsel van de VAR een verklaring aan te vragen. Het is evenwel niet de bedoeling de niet-inwoner uit te sluiten van de mogelijkheid om zekerheid te krijgen omtrent de aard van zijn arbeidsrelaties. Om die reden bestaat voor de niet-inwoner de mogelijkheid vooraf die zekerheid te verkrijgen door eventueel samen met zijn opdrachtgever, een verzoek in te dienen bij de competente inspecteur (dit kan de Belastingdienst Limburg kantoor Heerlen zijn of de LB-inspecteur van de opdrachtgever). Een dergelijke verklaring van de inspecteur, die ook thans al mogelijk is, heeft een zelfde rechtskracht als een VAR.

De vraag is nu of de hierboven beschreven mogelijkheid voor niet-inwoners belemmerend werkt. De regering is van mening dat voor zowel binnenlands belastingplichtigen als voor niet-inwoners dezelfde mogelijkheden gecreëerd worden. Immers, beiden kunnen vooraf zekerheid krijgen over de kwalificatie van hun inkomen voor de Wet IB 2001. Er is derhalve geen belemmering voor niet-inwoners.

Een buitenlands belastingplichtige kan ook kiezen voor behandeling als binnenlands belastingplichtige. De keuze voor binnenlandse belastingplicht kan een niet-inwoner/buitenlandse belastingplichtige echter pas maken op het moment dat hij de aangifte inkomstenbelasting indient. Omdat de aangifte altijd achteraf wordt gedaan en de keuze voor binnenlandse belastingplicht tot het moment van doen van de aangifte kan worden herzien, kan de Belastingdienst niet op basis van «voorlopige» keuze voor binnenlandse belastingplicht vooraf zekerheid geven over de kwalificatie van de inkomsten.

4. Uitvoering

4.1 Uitvoering door de Belastingdienst

De uitvoering van de VAR door de Belastingdienst verandert niet. De Belastingdienst geeft de VAR al sinds 2001 af en dat blijft zo. De hieronder opgenomen beschrijving van de uitvoeringspraktijk geldt derhalve op hoofdlijnen voor de huidige uitvoeringspraktijk.

4.2 Welke beslistermijn geldt voor de afgifte van een VAR

De inspecteur Belastingdienst dient de VAR binnen acht weken na de aanvraag af te geven. De inspecteur kan deze beslistermijn éénmalig en gemotiveerd verlengen met vijf weken.

4.3 *Bezwaar en beroep*

De VAR wordt afgegeven bij voor bezwaar vatbare beschikking. Hiertegen staan de in de fiscaliteit gebruikelijke bezwaar- en beroepsmogelijkheden open.

4.4 *Herziening VAR*

De inspecteur kan op grond van artikel 3.156, derde lid, Wet IB 2001 de beschikking inzake de VAR herzien, indien de belanghebbende hem heeft gemeld dat de feitelijke omstandigheden afwijken van die van de aanvraag of als hem anderszins is gebleken dat de feitelijke omstandigheden daartoe aanleiding geven. De herziening heeft tot gevolg dat de eerder afgegeven VAR wordt vervangen door een nieuwe VAR. Voor de periode tot de herziening blijft de afgegeven VAR gelden, daarna geldt de nieuwe VAR. Herziening vindt plaats bij voor bezwaar vatbare beschikking.

4.5 *Samenwerking UWV en Belastingdienst (vanaf 1 januari 2006)*

Vanaf 1 januari 2006 gaat de Belastingdienst de heffing en inning van de premies werknemersverzekeringen verzorgen. Een en ander wordt geregeld in het wetsvoorstel Wfsv. Naast de heffing en inning wordt de Belastingdienst vanaf die datum ook verantwoordelijk voor de controle en handhaving.

Het UWV blijft verantwoordelijk voor de uitkeringsverstrekking. Het hart van de samenwerking tussen Belastingdienst en UWV wordt gevormd door de polisadministratie.

In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel Wfsv is aangegeven hoe de vaststelling van de verzekeringsplicht zal plaatsvinden. In de nieuwe keten is het de werkgever die, net als nu, een beoordeling maakt of een arbeidsverhouding een dienstbetrekking is. Wanneer hij tot dat oordeel komt dan zal hij premies en loonbelasting gaan afdragen via een aangifte met nominale gegevens. Deze gegevens worden dan gebruikt om de polisadministratie te voeden. Indien een werkgever tot de conclusie komt dat er geen sprake is van een verzekerde arbeidsverhouding, dan zal hij een dergelijke aangifte achterwege laten. Dit heeft tot consequentie dat de polisadministratie niet gevuld wordt.

De werknemer krijgt periodiek inzicht in zijn verzekeringsstatus via de salarisstrook van zijn werkgever. Als de werkgever aangeeft dat sprake is van verzekering, dan ontvangt een werknemer een verzekeringsbericht van UWV. Daarnaast heeft de werknemer op grond van de Wet bescherming persoonsgegevens recht op inzage en correctie van zijn persoonsgegevens in de polisadministratie.

Indien een werkgever twijfelt over de verzekeringsplicht dan kan hij zich tot de Belastingdienst wenden met een aanvraag voor de beoordeling van de verzekeringsstatus. Daarnaast kan de vraag over de verzekeringsplicht ook aan de orde komen wanneer de Belastingdienst boekenonderzoeken bij opdrachtgevers uitvoert.

Ook de werknemer kan tegelijkertijd bij het UWV en een ziekenfonds, verzoeken om een beoordeling van de arbeidsrelatie. In dat geval zou zich de situatie kunnen voordoen dat drie instanties zich uitspreken over de status van dezelfde arbeidsrelatie (wel of geen dienstbetrekking). Een goede onderlinge afstemming moet waarborgen dat de beschikkingen inzake het verzekerd zijn met elkaar in lijn blijven. De Belastingdienst, UWV en de ziekenfondsen informeren elkaar over uitspraken over de verzekeringsstatus op nominatief niveau. Bij een opeenvolgende aanvraag is het eerst ingenomen standpunt leidend, tenzij de feiten en omstandig-

heden van het geval gewijzigd zijn. Ook zal er een gezamenlijk beleidsbesluit worden opgesteld waarin wordt vastgelegd welke procedures en criteria gebruikt worden bij de beoordeling van de verzekeringsplicht.

Voorzover de opdrachtnemer een VAR-wuo of VAR-dga overlegt, kan de vaststelling van de verzekeringsplicht achterwege blijven. De Belastingdienst houdt een registratie bij van deze beschikkingen. Het is de bedoeling dat het UWV en ziekenfondsen ook inzicht krijgen in dit register.

Indien een persoon niet in de polisadministratie is geregistreerd en pas bij de aanvraag van een uitkering bij het distribuerende loket van UWV aangeeft wel verzekerd te zijn, zal het UWV pas tot nader onderzoek overgaan nadat betrokkene een begin van bewijs van werknemerschap heeft geleverd. UWV zal dan, in samenwerking met de Belastingdienst, onderzoeken of er toch sprake is van een verzekerde arbeidsverhouding. Op verzoek van het UWV gaat de Belastingdienst na of de opdrachtgever/werkgever beschikt over een afschrift van een VAR-wuo of VAR-dga die geldt voor de arbeidsrelatie met de betrokkene. Tijdens dit onderzoek zal het UWV in beginsel geen voorschotten verstrekken. Ingeval blijkt dat er geen sprake is van een verzekerde arbeidsverhouding, dan wordt geen uitkering verstrekt. Als sprake was van een dienstbetrekking en de opdrachtgever (i.c. werkgever) niet over een afschrift beschikt, dan kan, afhankelijk van de overige feiten en omstandigheden, een uitkering worden toegekend. Dit kan er voorts toe leiden dat aan de werkgever een naheffingsaanslag wordt opgelegd.

5. Beschrijving handhaving en handhavingsrisico's VAR

In deze paragraaf wordt beschreven, op welke manier uitvoering zal worden gegeven aan de handhaving van de nieuwe systematiek. Hieronder worden eerst de handhavingsrisico's in kaart gebracht.

5.1 Handhavingsrisico's

In de voorgestelde VAR-systematiek bestaat, in verband met het verdergaande rechtsgevolg, een groter risico van misbruik of oneigenlijk gebruik dan in de huidige regeling. Het financiële belang van de VAR voor opdrachtgever en opdrachtnemer wordt groter, nu er in beginsel geen premieheffing en heffing van loonbelasting achteraf plaatsvindt, ook niet als achteraf wordt vastgesteld dat in dienstbetrekking is gewerkt. Het risico op een verkeerde voorstelling van zaken bij de VAR-aanvraag neemt daarom toe. Datzelfde geldt voor het risico dat de houder van de VAR deze misbruikt voor arbeidsrelaties waarvoor de VAR niet is afgegeven. Niet ondenkbaar is dat een werknemer besluit – al dan niet onder druk van zijn werkgever – om onder valse voorwendselen een VAR aan te vragen en te gebruiken of om een valse verklaring te gebruiken. In paragraaf 5.2 wordt beschreven, op welke manier deze risico's worden beperkt.

In hoofdstuk 2 is al ingegaan op antiselectie, het risico dat personen zich op basis van een inschatting van hun werkloosheids- of arbeidsongeschiktheidsrisico als zelfstandige of juist als werknemer presenteren. Dit risico wordt zowel beperkt door de uitkeringsvoorwaarden, als door een zorgvuldige toetsing op het werknemerschap bij een uitkeringsaanvraag.

5.2 Beperking van handhavingsrisico's

a. Uitbreiding van vragen op het aanvraagformulier VAR

Een VAR wordt door de Belastingdienst afgegeven. Het werkproces is daarmee in één procesgang belegd. De Belastingdienst beoordeelt aan de

hand van de door de aanvrager verstrekte antwoorden en de overige relevante informatie die over betrokkene beschikbaar is, of de aanvraag leidt tot afgifte van een VAR-wuo, een VAR-row, een VAR-loon of een VAR-dga. De met het wetsvoorstel beoogde grotere rechtszekerheid maakt het noodzakelijk dat bij de beoordeling van de aanvraag zo goed mogelijk wordt ingeschat of de werkzaamheden een dienstbetrekking zullen opleveren. Hiertoe wordt het huidige aanvraagformulier uitgebreid met een aantal vragen, waarmee het risico wordt beperkt dat ten onrechte een VAR-wuo of VAR-dga wordt afgegeven.

De Belastingdienst heeft de mogelijkheid om de gegevens van de aanvraag te vergelijken met bij haar aanwezige gegevens, bijvoorbeeld in het kader van de aangifte inkomstenbelasting. In bepaalde risicogevoenen kan de Belastingdienst de geautomatiseerde afgifte van een VAR blokkeren, bijvoorbeeld wanneer er tegen de opdrachtnemer een gerechtelijke procedure wordt gevoerd. Dit leidt ertoe dat beter wordt beoordeeld of een VAR-loon moet worden afgegeven of dat de aanvraag uit het geautomatiseerde beoordelingssysteem wordt gelicht voor een afzonderlijke, niet-geautomatiseerde beoordeling.

b. Beperking termijn van geldigheid van een VAR

Om de risico's van misbruik en oneigenlijk gebruik verder te beperken stelt de regering voor de termijn van geldigheid van de VAR terug te brengen van 24 maanden naar één kalenderjaar.

c. Controlemogelijkheden na afgifte verklaring

De Belastingdienst zal het gebruik van de afgegeven beschikkingen nader onderzoeken.

Bij de beoordeling van de aangifte inkomstenbelasting wordt de aard van het inkomen nogmaals getoetst. Als blijkt dat de inkomsten fiscaal anders worden beoordeeld dan waarvan bij de afgifte van de VAR is uitgegaan, kan de Belastingdienst de verklaring zonodig herzien, of bij een hernieuwde aanvraag een andere VAR afgeven.

Indien een verklaring wordt herzien, dient de opdrachtnemer dit aan zijn opdrachtgever mede te delen. Deze mag dan geen rechtsgevolgen meer aan de oude VAR verbinden. De opdrachtgever kan natuurlijk aanspraak maken op de bescherming die de VAR hem biedt, zolang hij niet op hoogte is van de wijziging. Ook de Belastingdienst kan de opdrachtgever op de hoogte brengen dat de VAR niet meer geldig is. Dit laatste kan bijvoorbeeld het gevolg zijn van een bij de opdrachtgever gehouden boekenonderzoek.

d. Boekenonderzoek bij opdrachtgever

Een of meer van de volgende situaties kan bij boekenonderzoek worden geconstateerd:

- Voor een bepaalde opdracht is een VAR gebruikt, waarvan de geldigheidsperiode reeds was verstreken.
- Voor een bepaalde opdracht is een VAR gebruikt, die is afgegeven met het oog op andere werkzaamheden dan die waaruit de opdracht bestaat.
- Voor een bepaalde opdracht is een vervalste VAR gebruikt, althans een, waarop na afgifte door de Belastingdienst wijzigingen zijn aangebracht.

Bovengenoemde situaties zijn doorgaans door beide partijen gemakkelijk te herkennen. In al deze gevallen is voor de onderzochte arbeidsrelaties geen gebruik gemaakt van een (geldige) VAR. In dat geval zal alsnog een inhoudelijke beoordeling plaatsvinden van de premie- en belastingplicht. In voorkomende gevallen kan ook naheffing bij de opdrachtnemer plaats-

vinden. Ook het opleggen van een boete wegens het verwijtbaar niet nakomen van loonopgaveverplichtingen behoort tot de mogelijkheden, alsmede, in ernstige gevallen, de mogelijkheid van aangifte bij het Openbaar Ministerie.

e. Informatieverplichting opdrachtgever

Voor opdrachtgevers verandert er ten aanzien van de informatieplicht niets ten opzichte van de huidige situatie. Wel is de opdrachtgever gehouden een kopie van de getoonde VAR te bewaren en een kopie van het document waarmee de opdrachtnemer zijn identiteit heeft aangetoond.

f. Informatieplicht opdrachtnemer

De opdrachtnemer dient bij de aanvraag van de verklaring alle informatie te verstrekken die voor de beoordeling van de aanvraag nodig is. Indien de verklaring niet wordt toegekend, verandert er niets ten opzichte van de huidige situatie. Voor beide situaties geldt overigens dat de opdrachtnemer verplicht is zijn inkomsten op te geven in een aangifte inkomstenbelasting.

g. Registratie

De Belastingdienst zal een register bijhouden waarin terug te vinden is aan wie een VAR-wuo of VAR-dga is afgegeven. Dit register wordt raadpleegbaar voor het UWV.

6. Financiële effecten

Belastingopbrengst en premie-inkomsten

De belastingopbrengsten zullen door de gewijzigde maatregel geen verandering ondergaan.

De premie-inkomsten zullen naar verwachting ook slechts beperkt wijzigen. De uitbreiding van de rechtsgevolgen van de VAR-wuo en VAR-dga leiden als zodanig niet tot een wijziging in de samenstelling van de kring van verzekerden. De Belastingdienst stelt immers aan de hand van feiten en omstandigheden vast welke VAR op de aanvrager van toepassing is.

De in hoofdstuk 5 beschreven maatregelen zijn naar verwachting dusdanig dat het ontwijken van premieheffing afdoende kan worden tegengegaan. Wel mag worden aangenomen dat het wetsvoorstel een belangrijke belemmering wegneemt om een succesvolle start van een onderneming te maken. Opdrachtgevers zullen hun opdrachten vaker aan zelfstandigen zonder personeel gunnen als het risico op een naheffing van loonheffing en premies werknemersverzekeringen wegvalt. Dit kan ertoe leiden dat arbeid vaker wordt verricht in het kader van een overeenkomst van opdracht en minder vaak in dienstbetrekking. Ten opzichte van het totale aantal verzekerde dienstbetrekkingen (in 2003 ongeveer 6,9 miljoen) is dit effect naar verwachting verwaarloosbaar.

Uitkeringslasten

Zoals in de vorige paragraaf werd beschreven, leidt de uitbreiding van de rechtsgevolgen van de VAR niet tot een wijziging in de samenstelling van de kring van verzekerden. Dientengevolge zullen er geen extra uitkeringsrechten worden opgebouwd en nemen de uitkeringslasten werknemersverzekeringen ook niet toe.

Administratieve lasten

Ten opzichte van de huidige aanvraagprocedure is er sprake van een

zwaardere procedure, waarin meer vragen aan de aanvrager worden gesteld. Daarnaast wordt de geldigheidsduur van de VAR bekort tot één jaar als gevolg waarvan vaker een VAR zal worden aangevraagd. De verzwaring van de aanvraagprocedure in combinatie met de bekorting van de geldigheidsduur, leidt tot een toename van de administratieve lasten van € 2,2 miljoen.

Daar staat tegenover dat het wetsvoorstel regelt dat, als de opdrachtnemer in het bezit is van de VAR, het voor opdrachtgevers makkelijker zal zijn om richting UWV en Belastingdienst aan te geven dat er geen sprake is van afdrachtplicht voor de loonbelasting en verzekeringsplicht voor de werknemersverzekeringen. Zij kunnen hun administratie vereenvoudigen, omdat deze geen bescherming meer hoeft te bieden tegen mogelijke naheffing. Het gevolg is een reductie van de administratieve lasten van € 4,9 miljoen.

Het netto effect van de nieuwe verklaring op de administratieve lasten is voorlopig geraamd op een afname van € 2,7 miljoen.

Uitvoeringskosten

In de afgelopen periode heeft de Belastingdienst ongeveer 60 000 aanvragen voor een Verklaring Arbeidsrelatie per jaar ontvangen. De meeste werden afgegeven voor een periode van twee jaar en meestal was er sprake van winst uit onderneming. Het leeuwendeel van de aanvragen wordt aan het begin van het jaar verwacht. Steeds meer opdrachtgevers zullen bij hun opdrachtnemers om een VAR gaan vragen. Deze ontwikkeling zien we nu al in de bouw en zakelijke dienstverlening. Hoe groot het aantal aanvragen zal zijn is niet precies bekend. De Belastingdienst wil haar werkprocessen zo inrichten dat vanaf het jaar 2005 een aantal van 180 000 aanvragen verwerkt kan worden. Daarbij dient onder meer rekening te worden gehouden met de noodzakelijke aanpassing van de automatiseringssystemen en de procesgangen. De kosten van deze aanpassingen en uitbreidingen bedragen in 2004/2005 in totaal 4,75 miljoen euro. De structurele kosten zullen vanaf het jaar 2006 met 2,25 miljoen euro stijgen. Thans is er nog geen systeem van registratie met gegevensuitwisseling tussen de Belastingdienst en de andere uitvoeringsinstanties. Wanneer een dergelijk systeem gebouwd zal worden, moeten de incidentele kosten worden aangepast.

Voorlichting

De Belastingdienst en UWV zullen opdrachtgevers en opdrachtnemers voorlichten over de gevolgen van het wetsvoorstel. Rond de inwerkingtreding van het wetsvoorstel zal het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid aanvullende voorlichtingsactiviteiten ontplooiën. De kosten voor deze voorlichtingsactiviteiten zijn geraamd op € 40 000.

7. Commentaren van het UWV, de IWI en Actal¹

Het wetsvoorstel is in concept voorgelegd aan het UWV, de IWI en aan het Adviescollege toetsing administratieve lasten (Actal). Op basis van de adviezen is de toelichting van het wetsvoorstel op onderdelen verduidelijkt en aangevuld.

Het UWV heeft in het bijzonder aandacht gevraagd voor risico's van misbruik en oneigenlijk gebruik. Het verdergaande rechtsgevolg dat aan de verklaring arbeidsrelatie wordt verbonden, leidt inderdaad tot een toename van het risico op oneigenlijk gebruik en misbruik. In hoofdstuk 5 van deze toelichting is hier uitvoerig aandacht aan besteed. De regering

¹ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

acht het wettelijke sanctie-instrumentarium adequaat voor de handhaafbaarheid van dit voorstel.

In overleg tussen de departementen van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, Financiën, de Belastingdienst en het UWV wordt de implementatie van het wetsvoorstel verder vormgegeven. Hierbij zijn de door het UWV gesignaleerde punten uiteraard aan de orde. Uiteindelijk zal het geheel van het wettelijke instrumentarium, gecombineerd met een toegesneden en goed voorbereide uitvoering, er borg voor moeten staan dat de wet goed handhaafbaar is.

Actal constateert in zijn commentaar dat de beperking van de geldigheidsduur tot één jaar de administratieve lastendruk verzwaaert. Deze constatering is juist. De regering acht de duurbepering desondanks gewenst om het risico op oneigenlijk gebruik van de VAR te beperken. De voorgestelde uitbreiding van de rechtsgevolgen van de VAR-wuo en VAR-dga vrijwaart de opdrachtgever ook van loon- en premieheffing als de arbeidsrelatie met de opdrachtnemer achteraf als dienstbetrekking wordt geduid. De regering geeft er de voorkeur aan om in dergelijke situaties niet achteraf tot correctie over te gaan, maar om de duur waarin zich deze situatie kan voordoen, zo kort mogelijk te laten zijn.

8. Monitoring en evaluatie

De doeltreffendheid en effectiviteit van de voorgestelde uitbreiding van de rechtsgevolgen van de VAR zullen worden geëvalueerd zodra daar voldoende ervaring mee is opgedaan. De regering zal het verslag van deze evaluatie binnen drie jaar na de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel aan beide Kamers beschikbaar stellen. De Belastingdienst en het UWV zullen het gebruik van de VAR monitoren, mede ter voorbereiding van de evaluatie. Daartoe zal de Belastingdienst onder meer bijhouden hoeveel verklaringen van de onderscheiden typen worden verstrekt. Het UWV zal registreren hoe vaak een uitkering wordt geweigerd, omdat de betrokkene niet in de verzekerdenadministratie is opgenomen in verband met het bezit van een VAR. Bij de uitwerking van de monitoring en evaluatie zullen de uitvoeringsorganisaties speciale aandacht schenken aan het registreren en analyseren van (pogingen tot) misbruik en oneigenlijk gebruik van de VAR.

Artikelsgewijs

Artikel I. Wijziging Werkloosheidswet

Artikel II. Wijziging Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering

Artikel III. Wijziging Ziektewet

Onderdelen A en C

In artikel 6a van de WW, WAO en ZW is geregeld dat een VAR-dga, met betrekking tot de directeur-groootaandeelhouder waarvoor deze geldt, voor wat betreft de verzekeringsplicht voor die wetten op grond van werkzaamheden voor een derde, overeenkomstig werkt als de VAR-wuo voor de zelfstandige. Gelet op de rechtsgevolgen die met de te introduceren artikelen 6, eerste lid, onderdeel e, van die wetten aan de VAR-dga worden verbonden, kunnen de artikelen 6a van de WW, WAO en ZW en de daarmee samenhangende huidige artikelen 4, vijfde lid, onderdeel b, van die wetten vervallen.

In verband met de rechtsgevolgen die met genoemde artikelen 6, eerste lid, onderdeel e, van de WW, WAO en ZW aan de VAR-wuo worden

verbonden, bestaat evenmin behoefte aan een aparte uitsluiting van het werknemerschap op grond van artikel 4, eerste lid, onderdeel a, van de WW, WAO en ZW van degene voor wie een VAR-wuo geldt.

In het vijfde lid van de artikelen 4 van de WW, WAO en ZW wordt een definitie opgenomen van het begrip zelfstandige. Deze definitie geschiedt mede in verband met de beëindiging van de toegang tot de verzekering op grond van de Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen voor diegenen die op de datum van inwerkingtreding van de wet die die beëindiging regelt, niet arbeidsongeschikt zijn.

Onderdeel B

Dit onderdeel regelt dat de arbeidsverhouding tussen een opdrachtnemer en zijn opdrachtgever niet als dienstbetrekking wordt beschouwd, indien die opdrachtgever met betrekking tot die arbeidsverhouding op grond van artikel 6a van de Wet op de loonbelasting 1964 niet als inhoudingsplichtige wordt beschouwd. De opdrachtnemer is derhalve niet verzekerd op grond van de WW, WAO en ZW; over de betalingen die hij ontvangt, is geen premie op grond van die wetten verschuldigd. Voor de WW is dit neergelegd in artikel I, onderdeel B, onder 3. Artikel I, onderdeel B, bevat in het eerste en tweede subonderdeel technische aanpassingen in verband hiermee.

Artikel I, onderdeel B, onder vier, regelt voorts dat in artikel 6 van de WW een tweede lid wordt ingevoegd, dat overeenkomt met artikel 6, derde lid, van de WAO en nagenoeg overeenkomt met artikel 6, tweede lid, van de ZW. Aldus wordt ook in artikel 6 van de WW volstrekt helder gemaakt dat uitsluiting van de verzekeringsplicht op grond van het eerste lid zich niet uitstrekt tot eventuele andere arbeidsverhoudingen van de betrokkene, die niet onder de werking van dat lid vallen.

Artikel I, onderdelen D tot en met H

Artikel II, onderdelen D tot en met G

Artikel III, onderdeel D

Dit wetsvoorstel beoogt de opdrachtgever de zekerheid te bieden dat de arbeidsrelatie met zijn opdrachtnemer niet achteraf als dienstbetrekking kan worden aangemerkt en dus premieplicht heeft bestaan. Die zekerheid wordt geboden via de VAR. Dit betekent dat de beschikking als bedoeld in artikel 6a van de Wet op de loonbelasting 1964 ertoe leidt dat niet meer op grond van artikel 3 van de WW, WAO en ZW geconcludeerd kan worden tot het bestaan van een dienstbetrekking en derhalve tot verzekerings- en premieplicht. Daarom kunnen de in deze onderdelen genoemde artikel-(led)en, respectievelijk onderdelen daarvan, vervallen.

Artikel IV. Wijziging Coördinatiewet Sociale Verzekering

Met het vervallen van de artikelen 81, vijfde lid, en 97c, eerste lid, laatste volzin, van de WW alsmede artikel 76a, tweede lid, van de WAO kan ook artikel 3c van de Coördinatiewet Sociale Verzekering vervallen.

Artikel V. Wijziging Wet inkomstenbelasting 2001

Met deze wijzigingen wordt de geldigheidsduur van de VAR teruggebracht van 24 maanden naar een kalenderjaar. Deze wijzigingen houden verband met de uitbreiding van de rechtsgevolgen die worden verbonden aan de VAR naar de loonheffing en werknemersverzekeringen en de grotere

risico's die daarvan het gevolg kunnen zijn. Door het verkorten van de geldigheidsduur van de VAR worden die risico's beperkt.

Artikel VI. Wijziging Wet op de loonbelasting 1964

In het voorgestelde artikel 6a is bepaald dat een opdrachtgever niet als inhoudingsplichtige wordt aangemerkt indien hij beschikt over een afschrift van een VAR-wuo of VAR-dga, mits:

1. de werkzaamheden die in de beschikking zijn genoemd overeenkomen met werkzaamheden die worden verricht;
2. de beschikking geldig is, en
3. de opdrachtgever de identiteit van de opdrachtnemer heeft vastgesteld.

Door deze bepaling kan de opdrachtgever zich zodanig indekken dat hij niet geconfronteerd kan worden met naheffingen van loonbelasting en premieheffing werknemersverzekeringen ter zake van de door hem betaalde beloning voor werkzaamheden die in de VAR zijn aangeduid. Wellicht ten overvloede kan worden opgemerkt dat op basis van artikel 3 157 Wet IB 2001 de opdrachtnemer de VAR-dga niet kan tonen in de arbeidsrelatie met zijn «eigen» vennootschap.

Ter voorkoming van oneigenlijk gebruik dient de opdrachtgever aan de hand van een geldig identiteitsbewijs (niet zijnde een rijbewijs) de identiteit van de opdrachtnemer vast te stellen, en een kopie van dat document te bewaren. Als de aard en/of het nummer van het identiteitsbewijs uit het afschrift van dat document blijkt, is met het bewaren van dat afschrift ook de aard en het nummer geadministreerd. Voorzover de aard en/of het nummer van het document niet uit het afschrift blijkt, is aparte administratie hiervan vereist. Opgemerkt wordt dat de tekst reeds is afgestemd op de wijziging van de Wet op de identificatieplicht die is voorgesteld bij het wetsvoorstel tot wijziging en aanvulling van de Wet op de identificatieplicht, het Wetboek van Strafrecht, de Algemene wet bestuursrecht, de Politiewet 1993 en enige andere wetten in verband met de invoering van een identificatieplicht van burgers ten opzichte van ambtenaren van politie aangesteld voor de uitvoering van de politietaak en van toezichthouders (Wet op de uitgebreide identificatieplicht)(Kamerstukken I 2003/04, 29 218, A).

Uiteraard is het ook zo dat de opdrachtgever een afschrift van de getoonde VAR dient te bewaren. In de wettekst is dit niet als een specifieke verplichting geformuleerd. Dit is niet nodig omdat de opdrachtgever, om niet als inhoudingsplichtige aangemerkt te worden, moet beschikken over een afschrift van de getoonde beschikking.

Artikel VII. Overgangsrecht

Een VAR die een geldigheid heeft die doorloopt na de inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel, krijgt van rechtswege ook de voorgestelde uitgebreide rechtsgevolgen voor de loonheffing en de werknemersverzekeringen. Opdrachtgevers aan wie na de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel een geldige VAR-wuo of een VAR-dga is getoond welke VAR is afgegeven voor de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel, hebben derhalve ook de zekerheid dat niet achteraf gesteld kan worden dat sprake was van een dienstbetrekking voor de heffing van loonbelasting en premies werknemersverzekeringen.

Om anticipatiegedrag te beperken, nl. het nog voor de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel aanvragen van een VAR met geldigheidsduur van 24 maanden met het oog op de uitgebreide rechtsgevolgen voor de loonheffing en de werknemersverzekeringen die in dit wetsvoorstel zijn opge-

nomen, wordt voorgesteld de geldigheidsduur van een reeds afgegeven beschikking met een geldigheidsduur die doorloopt na 31 december 2005 te verkorten. Voor deze beschikkingen geldt dat de geldigheidsduur altijd eindigt op 31 december 2005. Voor de periode daarna moet de opdrachtnemer een nieuwe verklaring aanvragen.

Artikel X. Inwerkingtreding

Teneinde opdrachtgevers en opdrachtnemers zo spoedig mogelijk de kans te geven via de VAR vooraf zekerheid te krijgen omtrent verzekerings- en premieplicht op grond van de werknemersverzekeringen en de inhoudingsplicht op grond van de loonbelasting, is het gewenst dit wetsvoorstel, nadat het tot wet is verheven, op zo kort mogelijke termijn in werking te laten treden. Het tijdstip van inwerkingtreding is met name afhankelijk van de tijdsduur die de Belastingdienst nodig heeft om deze wetswijziging op verantwoorde wijze te implementeren. Om deze reden wordt in dit artikel de mogelijkheid gecreëerd in het inwerkingtredingsbesluit toepassing te geven aan artikel 16 van de Tijdelijke referenduwet.

De Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid,
A. J. de Geus

De Staatssecretaris van Financiën,
J. G. Wijn