

Loonheffingen. Beleidsregels beoordeling dienstbetrekking

6 juli 2006/Nr. DGB2006/857M
Ministerie van Financiën/Directoraat-
Generaal Belastingdienst en het Uitvoe-
ringsinstituut werknemersverzekeringen

De Staatssecretaris van Financiën en de voorzitter Raad van bestuur van het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen hebben het volgende besloten: Dit besluit bevat een actualisering van de Beleidsregels beoordeling dienstbetrekking.¹ Ook is de toelichting over de werking van de verklaring arbeidsrelatie in situaties met directeuren-groootaandeelhouders uitgebreid.

1. Inleiding

In de Beleidsregels beoordeling dienstbetrekking geven de Belastingdienst en het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen (UWV) aan hoe zij omgaan met beoordelingen op het aanwezig zijn van een dienstbetrekking in het kader van inhoudingsplicht voor de loonheffing en verzekeringsplicht voor de werknemersverzekeringen. Door de inwerkingtreding van de WIA, de Zorgverzekeringswet en de Wet financiering sociale verzekeringen is het nodig de Beleidsregels beoordeling dienstbetrekking aan te passen. Inhoudelijk zijn geen wijzigingen beoogd ten aanzien van het begrip dienstbetrekking. Ook is de toelichting over de werking van de verklaring arbeidsrelatie in situaties met directeuren-groootaandeelhouders uitgebreid in onderdeel 5.6 van de bij dit besluit behorende Bijlage III.

1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen
loonheffing: Loonbelasting/premie
volksverzekeringen

loonheffingen: Loonheffing, premies
werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke Zorgverzekeringswet
Wet LB: Wet op de loonbelasting 1964
Wet IB: Wet inkomstenbelasting 2001
Zvw: Zorgverzekeringswet
werknemersverzekeringen: Ziektewet
(ZW), Werkloosheidswet (WW), Wet
op de arbeidsongeschiktheidsverzekering
(WAO), Wet Werk en inkomen
naar arbeidsvermogen (WIA)

werkgever: Inhoudingsplichtige voor
de loonheffingen (tenzij in dit besluit
anders wordt aangegeven)

VAR: Verklaring arbeidsrelatie
dga: directeur-groootaandeelhouder
CRvB: Centrale Raad van Beroep
HR: Hoge Raad

2. Beleidsregels beoordeling dienstbetrekking

De beleidsregels beoordeling dienstbetrekking zijn opgenomen in de bij dit besluit behorende bijlagen I, II en III. Die beleidsregels zijn ook te raadplegen op www.minfin.nl en www.uwv.nl.

3. Ingetrokken besluiten

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- het besluit van (20 en) 22 november 2002, nr. DGB 2002/6536M, Stcrt. 2002, nr. 234;
- het besluit van (14 en) 15 juli 2003, nr. DGB 2003/3756M, Stcrt. 2003, nr. 138;
- het besluit van 8 februari 2005, nr. DGB 2005/450M, Stcrt. 2005, nr. 31.

4. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met 1 januari 2006.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 6 juli 2006.
De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze:
de Directeur-Generaal Belastingdienst,
J. Thunnissen.

Amsterdam, 12 juli 2006.
De Voorzitter Raad van bestuur UWV,
J.M. Linthorst.

¹ Stcrt. 2002, nr. 234; laatstelijk gewijzigd bij besluit van 8 februari 2005, Stcrt. 2005, nr. 31.

Bijlage I bij Beleidsregels beoordeling dienstbetrekking

Inleiding

1. Algemeen

Arbeid die in dienstbetrekking wordt verricht, leidt van rechtswege (automatisch) tot verzekering voor de werknemersverzekeringen en de Zvw. De werkgever moet over het loon in dienstbetrekking loonheffingen inhouden en afdragen. De werkgever is tevens verplicht de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw te vergoeden aan de werknemer. Het is daarom van belang dat de opdrachtgever en de opdrachtnemer duidelijkheid krijgen over de aard van de arbeidsrelatie (wel of geen dienstbetrekking). Ook dient de opdrachtgever bij

twijfel of er sprake is van een dienstbetrekking, zo veel mogelijk zekerheid te hebben over de inhouding en afdracht van loonheffingen.

2. Soorten dienstbetrekkingen

De Wet LB en de werknemersverzekeringen kennen naast de privaatrechtelijke en de publiekrechtelijke dienstbetrekking in artikel 2, respectievelijk 3 ook de zogenoemde fictieve dienstbetrekkingen, zoals bedoeld in de artikelen 3 en 4, respectievelijk 4 en 5. De fictieve dienstbetrekkingen zijn gelijkgesteld met een echte dienstbetrekking. Een fictieve dienstbetrekking is bijvoorbeeld aan de orde bij arbeid die wordt verricht door thuiswerkers (en hun hulpen) en door personen die doorgaans op ten minste twee dagen per week werken tegen een beloning die per week doorgaans ten minste 40% van het minimumloon bedraagt.

Het bestaan van een publiekrechtelijke dienstbetrekking blijkt uit het formele aanstellingsbesluit, genomen door het daartoe bevoegde gezag en kenbaar gemaakt aan de betrokkene. Het is daarom in nagenoeg alle gevallen duidelijk of van een publiekrechtelijke dienstbetrekking sprake is.

In artikel 6 van de werknemersverzekeringen staan uitzonderingen op de verzekeringsplicht voor de dienstbetrekkingen.

In de praktijk bestaat vooral behoefte aan duidelijkheid over de wijze waarop wordt beoordeeld of een arbeidsrelatie een privaatrechtelijke of fictieve dienstbetrekking is.

3. De Verklaring arbeidsrelatie

De opkomst van nieuwe vormen van ondernemerschap (vooral zelfstandigen zonder personeel) heeft in nog meer situaties de vraag opgeroepen op welke wijze de arbeidsrelatie wordt beoordeeld in het kader van de Wet LB en van de werknemersverzekeringen. Voor een deel is de onduidelijkheid over de inhouding en afdracht van loonheffing weggenomen door de introductie van de VAR, die wordt afgegeven op grond van artikel 3.156 van de Wet IB door de Belastingdienst.

Een VAR waarin het inkomen als winst uit onderneming wordt aangemerkt (een VAR-winst), heeft vanaf 1 januari 2005 tot gevolg dat de opdrachtgever geen loonheffingen hoeft in te houden en af te dragen. De opdrachtnemer is voor arbeidsrelaties waarin de VAR-winst wordt gebruikt

niet verzekerd voor de werknemersverzekeringen en kan dus ook geen uitkering claimen.

Aan de zogenoemde aanmerkelijk belanghouder kan een VAR-dga worden afgegeven op grond van artikel 3.157 Wet IB. Die VAR bepaalt dat de opdrachtnemer 'de werkzaamheden uitsluitend verricht voor rekening en risico van de vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang heeft'. Zij is met name van belang voor de directiegrotaandeelhouder (in Bijlage III onderdeel 5 wordt nader ingegaan op deze bijzondere positie). Voor de toepassing van dit besluit wordt de VAR-dga ook als een VAR-winst beschouwd. Ook voor deze VAR geldt dat vanaf 1 januari 2005 de opdrachtgever geen loonheffingen meer hoeft in te houden en af te dragen. De opdrachtnemer is voor die arbeidsrelaties waarin deze VAR wordt gebruikt ook niet verzekerd voor de werknemersverzekeringen en kan ook geen uitkering claimen.

De VAR waarin het inkomen is aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden (VAR-row) of als loon (VAR-loon) heeft tot gevolg dat de opdrachtgever zelf moet toetsen of er sprake is van een (fictieve-) dienstbetrekking in een arbeidsrelatie met een opdrachtnemer (VAR-houder); Bijlage III kan hierbij behulpzaam zijn.

Het VAR-traject is niet geschikt om uitsluitel te krijgen over de vraag of in een specifieke arbeidsrelatie sprake is van een (privaatrechtelijke of publiekrechtelijke) dienstbetrekking. Daartoe kan in een voorkomend geval de inspecteur van de Belastingdienst (de competente eenheid van de opdrachtgever) worden geraadpleegd.

4. Afstemming UWV en Belastingdienst

Met dit besluit stellen UWV en Belastingdienst gezamenlijk een beoordelingskader vast voor de beoordeling van de privaatrechtelijke dienstbetrekking. Het is met name voor de opdrachtgever een hulpmiddel bij de beoordeling van arbeidsrelaties. Het besluit beoogt duidelijkheid te scheppen over:

- de wijze waarop UWV en Belastingdienst arbeidsrelaties toetsen aan de criteria van een dienstbetrekking;
- de rol die de VAR speelt bij de beoordeling van de dienstbetrekking;
- de inhouding en afdracht van loonheffingen.

Het besluit beoogt geen materiële wijziging te brengen in de criteria voor de beoordeling van een dienstbetrekking vóór of ná de inwerkingtreding van dit besluit. Door de Wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR is wel de beoordeling van de dienstbetrekking bij gebruik van een VAR eenvoudiger geworden. Wanneer er namelijk gebruik wordt gemaakt

van een VAR-winst of VAR-dga, kan de beoordeling van de arbeidsrelatie (wel of geen dienstbetrekking) achterwege blijven.

Ingeval er geen gebruik wordt gemaakt van een VAR-winst of VAR-dga, zal de beoordeling of een arbeidsverhouding een privaatrechtelijke of fictieve dienstbetrekking is, in eerste aanleg plaatsvinden door de opdrachtgever zelf. Vanaf 1 januari 2006 kan de opdrachtgever een standpunt vragen bij de Belastingdienst. De opdrachtnemer kan een standpunt vragen bij UWV. De opdrachtgever of de opdrachtnemer kunnen ieder tijdig bezwaar maken indien zij het niet eens zijn met een besluit over de loonheffingen of de verzekeringsplicht.

Voor brancheorganisaties bestaat de mogelijkheid om modelovereenkomsten door de Belastingdienst te laten toetsen op aspecten van een dienstbetrekking. Een dergelijke toets geschiedt altijd onder het voorbehoud dat de feiten en omstandigheden waaronder gewerkt wordt, overeenkomen met hetgeen in de modelovereenkomst staat.

Bijlage II bij Beleidsregels beoordeling dienstbetrekking

De wijze waarop getoetst dient te worden en de gevolgen van eventuele loonheffingen achteraf

1. Inleiding

Bij het aangaan van een arbeidsrelatie is de opdrachtgever - als mogelijke werkgever - de eerst verantwoordelijke om vast te stellen of er sprake is van een dienstbetrekking. In de controlefase beoordeelt de Belastingdienst of de arbeidsverhoudingen door de opdrachtgever goed zijn gekwalificeerd. Daarbij wordt dezelfde toets gebruikt.

Er moet altijd éérst getoetst worden of er sprake is van een echte dienstbetrekking en vervolgens, als die toets oplevert dat er geen dienstbetrekking is, of er sprake is van een fictieve dienstbetrekking. Als er een dienstbetrekking is, dan dient inhouding van loonheffing en premies werknemersverzekeringen plaats te vinden.

Met de Wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR is in deze beoordeling meer zekerheid en duidelijkheid gekomen ingeval een arbeidsrelatie wordt aangegaan met een VAR.

- Hierna wordt aangegeven:
- welke rol de VAR speelt (2);
 - de geldigheid van de VAR (3);
 - wat er gebeurt bij onjuist gebruik (4).

2. De rechtsgevolgen van de Verklaring arbeidsrelatie

Met een VAR aanvraagformulier kan een opdrachtnemer een VAR aanvragen bij de Belastingdienst. De Belasting-

dienst beoordeelt de antwoorden en geeft een van de volgende vier verklaringen af:

- de VAR loon uit dienstbetrekking (VAR-loon);
- de VAR resultaat uit overige werkzaamheden (VAR-row);
- de VAR winst uit onderneming (VAR-winst);
- de VAR voor rekening en risico van de vennootschap (VAR-dga).

De VAR-loon geeft aan dat de aanvrager zeer waarschijnlijk de werkzaamheden in dienstbetrekking verricht. De opdrachtgever is bevoegd opdrachten en aanwijzingen te geven. De opdrachtgever is verplicht om loon te betalen, vaak ook tijdens ziekte en vakantie. Op dit loon zal bij aanwezigheid van een dienstbetrekking door de opdrachtgever loonheffingen moeten worden ingehouden en afgedragen. De VAR-loon heeft echter op grond van de wet geen rechtsgevolgen. Het gebruik van een VAR-loon heeft dus niet tot gevolg dat er uitkeringsrechten voor de opdrachtnemer ontstaan, dit is alleen het geval als er feitelijk sprake is van een (fictieve-) dienstbetrekking. Bij twijfel over het bestaan van een dienstbetrekking kunt u Bijlage III raadplegen.

De VAR-row geeft op zichzelf geen uitsluitel over het wel of niet moeten inhouden van loonheffingen. Wordt in een arbeidsrelatie gebruik gemaakt van een VAR-row dan dient de opdrachtgever vast te stellen of sprake is van een (fictieve-) dienstbetrekking. Bij twijfel over het bestaan van een dienstbetrekking kunt u Bijlage III raadplegen.

De VAR-winst geeft aan dat de opdrachtnemer zelfstandige of zelfstandig ondernemer is. Bij de beoordeling van de antwoorden is door de Belastingdienst gekeken naar elementen van de dienstbetrekking en naar elementen van zelfstandigheid. Zo wordt beoordeeld of de opdrachtnemer winst maakt en hoeveel, of er opdrachten en aanwijzingen van de opdrachtgever moeten worden opgevolgd, wat de omvang is van de werkzaamheden, of de opdrachtnemer gehouden is de werkzaamheden persoonlijk te verrichten, of er ondernemersrisico wordt gelopen etc. De Belastingdienst beoordeelt de samenhang van de antwoorden die de aanvrager op het aanvraagformulier heeft gegeven. De opdrachtnemer is verplicht een administratie bij te houden en te bewaren. De ontvangen en verstuurd facturen moeten in die administratie worden bewaard.

De VAR-dga is de verklaring arbeidsrelatie die bedoeld is voor zelfstandigen die aandelen van een onderneming hebben en via die onderneming werkzaamheden verrichten voor derden.

Schema VAR en gevolgen voor inhouden en afdragen van loonheffingen

Soort Verklaring arbeidsrelatie	Gevolgen voor de opdrachtnemer	Gevolgen voor de opdrachtgever
Loon uit dienstbetrekking (VAR-loon)	<p>Er worden loonheffingen ingehouden op de beloning als er ook feitelijk sprake is van een (fictieve-) dienstbetrekking.</p> <p>De opdrachtnemer is alleen verzekerd voor de werknemersverzekeringen als de arbeidsrelatie een (fictieve-) dienstbetrekking is.</p> <p>Heeft de opdrachtgever vastgesteld dat er geen sprake is van een (fictieve-) dienstbetrekking, dan kan UWV op basis van feiten en omstandigheden van oordeel zijn dat er toch sprake was van een dienstbetrekking. In dat geval is de opdrachtnemer wel verzekerd voor de werknemersverzekeringen.</p>	<p>De opdrachtgever zal zelf moeten vaststellen of er sprake is van een (fictieve-) dienstbetrekking. Bij aanwezigheid van een dienstbetrekking moet hij over de beloning loonheffingen inhouden en afdragen. De normale loonheffingenregels zijn dan van toepassing.</p> <p>Heeft de opdrachtgever vastgesteld dat er geen sprake is van een (fictieve-) dienstbetrekking, dan kan de Belastingdienst op basis van feiten en omstandigheden van oordeel zijn dat er toch sprake was van een dienstbetrekking. In dat geval is de opdrachtnemer wel verzekerd voor de werknemersverzekeringen en bestaat inhoudingsplicht voor de loonheffingen.</p>
Resultaat uit overige werkzaamheden (VAR-row)	<p>Als de opdrachtgever heeft vastgesteld dat er sprake is van een (fictieve-) dienstbetrekking, dan worden er loonheffingen ingehouden op de beloning.</p>	<p>De opdrachtgever moet vaststellen of er sprake is van een (fictieve-) dienstbetrekking. Als er sprake is van een (fictieve-) dienstbetrekking dan moet de opdrachtgever loonheffingen inhouden en afdragen. De normale loonheffingenregels zijn dan van toepassing.</p> <p>Heeft de opdrachtgever vastgesteld dat er geen sprake is van een (fictieve-) dienstbetrekking, dan kunnen de Belastingdienst en UWV op basis van feiten en omstandigheden van oordeel zijn dat er toch sprake was van een dienstbetrekking en inhoudingsplicht voor de loonheffingen.</p>
Winst uit onderneming (VAR-winst)	<p>Er hoeven geen loonheffingen op de beloning te worden ingehouden.</p> <p>Opdrachtnemer is niet verzekerd voor de werknemersverzekeringen en kan geen aanspraak maken op een uitkering.</p>	<p>De opdrachtgever hoeft geen loonheffingen in te houden en af te dragen.</p> <p>De opdrachtgever moet de identiteit van de opdrachtnemer vaststellen en kopieën van het identiteitsbewijs en de getoonde verklaring bij zijn administratie bewaren. Indien ook de werkzaamheden overeenkomen met de werkzaamheden zoals op de verklaring staan vermeld en worden vericht gedurende de geldigheid van de verklaring, blijft een herbeoordeling van het verleden achterwege.</p>

Soort Verklaring arbeidsrelatie	Gevolgen voor de opdrachtnemer	Gevolgen voor de opdrachtgever
DGA (VAR-dga)	Er hoeven geen loonheffingen op de beloning te worden ingehouden. Opdrachtnemer is niet verzekerd voor de werknemersverzekeringen en kan geen aanspraak maken op een uitkering.	De opdrachtgever hoeft geen loonheffingen in te houden en af te dragen. De opdrachtgever moet de identiteit van de opdrachtnemer vaststellen en kopieën van het identiteitsbewijs en de getoonde verklaring bij zijn administratie bewaren. Indien ook de werkzaamheden overeenkomen met de werkzaamheden zoals op de verklaring staan vermeld en worden vericht gedurende de geldigheid van de verklaring, blijft een herbeoordeling van het verleden achterwege.

3. De geldigheid van de VAR

De rechtsgevolgen van de VAR treden pas in wanneer aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- de werkzaamheden moeten worden verricht binnen de geldigheidsduur van de verklaring;
- de werkzaamheden moeten overeenkomen met de omschrijving van de werkzaamheden op de VAR;
- de verklaring moet worden getoond aan de opdrachtgever die een kopie van de verklaring in zijn administratie moet bewaren;
- de opdrachtgever moet de identiteit van de opdrachtnemer vaststellen aan de hand van een geldig identiteitsbewijs (geen rijbewijs) en een kopie van dit identiteitsbewijs bij zijn administratie bewaren (de WID verplichtingen op grond van de Wet op de identificatieplicht).

3.1. De geldigheidsduur

De VAR die door de Belastingdienst is afgegeven heeft een geldigheid van 1 jaar. De verklaring is geldig van 1 januari tot en met 31 december van enig jaar. Als de aanvang van de werkzaamheden echter later ligt, dan is dat moment bepalend. Ingeval de opdrachtnemer bijvoorbeeld in maart een verklaring aanvraagt omdat pas op 1 mei voor het eerst een opdracht wordt verkregen dan zal de verklaring geldig zijn vanaf aanvang werkzaamheden (1 mei) en gelden tot 31 december van dat jaar. Op of na 1 september van het lopende jaar kan de opdrachtnemer alvast een verklaring aanvragen voor het volgende kalenderjaar.

De verklaring blijft na afloop van de geldigheidstermijn nog maximaal 1 jaar gelden voor opdrachten die zijn overeengekomen vóór 1 november en doorlopen na 1 januari van het nieuwe jaar. Dit geldt niet voor overeenkomsten die zijn aangegaan nadat de Belastingdienst al een nieuwe verklaring heeft afgegeven voor het volgende jaar. Voor die

overeenkomsten gelden vanaf 1 januari de rechtsgevolgen behorende bij de nieuwe verklaring.

De verklaringen die zijn afgegeven vóór 1 januari 2005 zijn maximaal geldig tot 31 december 2005. Houders van deze verklaringen zijn hierover schriftelijk geïnformeerd en zijn in de gelegenheid gesteld om tijdig een nieuwe verklaring aan te vragen.

3.2. Het gebruik van de VAR

De opdrachtnemer die over een geldige VAR beschikt kan deze bij het aangaan van een arbeidsrelatie gebruiken, maar is daartoe niet verplicht. Komen opdrachtgever en opdrachtnemer overeen dat ze de verklaring willen gebruiken dan zal de opdrachtnemer de verklaring moeten tonen en zal de opdrachtgever van de verklaring een kopie moeten opnemen in zijn administratie. Hij zal ook de identiteit van de opdrachtnemer moeten vaststellen aan de hand van een geldig identiteitsbewijs. Een rijbewijs geldt niet als identiteitsbewijs.

Wordt hieraan voldaan dan geldt voor de opdrachtgever dat hij ingeval van de VAR-winst en de VAR-dga geen loonheffingen hoeft in te houden en af te dragen; ook niet wanneer achteraf blijkt dat er toch sprake was van een dienstbetrekking, een en ander behoudens situaties van kwade trouw van de opdrachtgever. Voor de opdrachtnemer geldt dat hij niet verplicht verzekerd is voor de werknemersverzekeringen, waardoor er geen recht op uitkering bestaat.

Heeft de opdrachtnemer wel een VAR, maar hij toont deze niet, dan moet de opdrachtgever nagaan of sprake is van een (fictieve-) dienstbetrekking. Is sprake van een (fictieve-) dienstbetrekking, dan dienen loonheffingen te worden ingehouden en afgedragen.

4. Onjuist gebruik van de VAR

De Belastingdienst heeft de mogelijkheid om de gegevens van de aanvraag met andere gegevens te vergelijken en

onderzoekt het gebruik van de afgegeven verklaringen. Indien blijkt dat de inkomsten anders moeten worden beoordeeld dan waarvan bij de afgifte van de VAR is uitgegaan dan kan de Belastingdienst de verklaring herzien of bij een hernieuwde aanvraag een andere VAR afgeven.

Bij een herziening van de VAR is de opdrachtnemer verplicht dit aan zijn opdrachtgever mede te delen. De opdrachtgever mag dan niet langer meer uitgaan van de rechtsgevolgen verbonden aan de vervangen verklaring.

Indien door de Belastingdienst wordt geconstateerd dat voor een bepaalde opdracht een niet geldige VAR is gebruikt of wanneer een VAR is gebruikt voor andere werkzaamheden dan die staan vermeld op de VAR of wanneer de VAR is vervalst, zal een inhoudelijke beoordeling plaatsvinden. Mocht er sprake zijn van een (fictieve-) dienstbetrekking, dan zal naheffing plaatsvinden van loonheffingen en kan er een boete worden opgelegd.

Bijlage III bij Beleidsregels beoordeling dienstbetrekking

Het juridische kader waarbinnen de privaatrechtelijke dienstbetrekking wordt vastgesteld

Leeswijzer

Voor de beoordeling van een specifieke arbeidsrelatie geeft deze bijlage inzicht in en duidelijkheid over de daarbij te hanteren uitgangspunten. De bijlage bestaat uit de volgende onderdelen:

1. Algemene uitgangspunten.
2. Hoe verhoudt zich de overeenkomst van opdracht tot de arbeidsovereenkomst?
3. De criteria van de privaatrechtelijke dienstbetrekking.
4. Beoordeling per criterium. Dit onderdeel bevat een uitwerking van onderdeel 3.
5. Bijzondere situaties. In dit onderdeel worden enkele zaken besproken die spe-

cifiek zijn voor de desbetreffende doelgroepen. Het betreft de volgende doelgroepen:

- profit- of non-profit organisatie;
- waarneming;
- franchising;
- vergunninghouder;
- uitzendovereenkomst;
- directeur-grootaandeelhouder.

1. Algemene uitgangspunten

De hierna gegeven uitleg van wettelijke bepalingen is gebaseerd op de rechtspraak van de CRvB, de HR en de Gerechtshoven. De hieruit af te leiden criteria voor de privaatrechtelijke dienstbetrekking bepalen hoe arbeidsverhoudingen worden getoetst.

De beantwoording van de vraag of er in een bepaald geval sprake is van een privaatrechtelijke dienstbetrekking vindt plaats aan de hand van de feiten en omstandigheden van de te beoordelen concrete situatie. De beoordeling op grond van feiten en omstandigheden betekent het volgende:

- a. de aanwezigheid van een privaatrechtelijke dienstbetrekking wordt per arbeidsverhouding beoordeeld;
- b. indien er meer partijen bij een arbeidsverhouding zijn betrokken (tussenkomst, bemiddeling, inlenen, doorlenen enz.) dient de verhouding van de opdrachtnemer tot elk van die partijen beoordeeld te worden; er kan in principe met elk van die partijen sprake zijn van een dienstbetrekking;
- c. de bedoeling van partijen bij het aangaan van de overeenkomst, de vorm waarin de arbeidsverhouding is vastgelegd alsmede de benaming die aan de arbeidsverhouding is gegeven, zijn niet zelfstandig doorslaggevend. Een beoordeling vooraf, louter op basis van contracten en de bedoeling van partijen, is alleen mogelijk onder het voorbehoud dat de feiten en omstandigheden zullen overeenstemmen met deze informatie;
- d. een complete beoordeling kan pas plaatsvinden als er daadwerkelijk gewerkt wordt in een bepaalde arbeidsrelatie. Dan blijkt immers hoe de feiten en omstandigheden van de betreffende situatie werkelijk zijn. De arbeidsverhouding dient zich ontwikkeld te hebben om hiervan een goed beeld te krijgen. Voor een beoordeling in dit stadium geldt overigens dat deze alleen van toepassing is voor zover de feiten en omstandigheden niet wijzigen.

De werknemersverzekeringen zijn verplichte verzekeringen die van rechtswege ontstaan. Het is niet mogelijk om de opdrachtnemer niet verzekerd te achten als er op grond van de geldende criteria sprake is van verzekering. Of iemand verzekerd is, hangt niet af van de keuze van de bij de arbeidsverhouding betrokken partijen, maar volgt uit de feiten en omstandigheden van de werksituatie.

2. Hoe verhoudt zich de overeenkomst van opdracht tot de arbeidsovereenkomst?

Naast de arbeidsovereenkomst die hierna bij onderdeel 3 als privaatrechtelijke dienstbetrekking wordt behandeld kent het Burgerlijk Wetboek de overeenkomst van opdracht. Artikel 7:400 BW luidt: 'De overeenkomst van opdracht is de overeenkomst waarbij de ene partij, de opdrachtnemer, zich jegens de andere partij, de opdrachtgever, verbindt anders dan op grond van een arbeidsovereenkomst werkzaamheden te verrichten die in iets anders bestaan dan het tot stand brengen van een werk van stoffelijke aard, het bewaren van zaken, het uitvoeren van werken of het vervoeren of doen vervoeren van personen of zaken.' Gezien deze wettelijke definitie moet bij een arbeidsrelatie die zich in eerste instantie lijkt te kwalificeren als overeenkomst van opdracht, toch bezien worden of de desbetreffende overeenkomst niet een arbeidsovereenkomst is.

Over de verhouding tussen de overeenkomst van opdracht en de arbeidsovereenkomst valt op basis van jurisprudentie van de Hoge Raad het volgende op te merken.

Partijen die een overeenkomst sluiten die strekt tot het verrichten van werk tegen betaling kunnen deze overeenkomst op verschillende wijzen inrichten. Wat tussen hen heeft te gelden wordt bepaald door hetgeen hun bij het sluiten van de overeenkomst voor ogen stond, mede in aanmerking genomen de wijze waarop zij feitelijk aan de overeenkomst uitvoering hebben gegeven en aldus daaraan inhoud hebben gegeven. Aan de hand van de op deze wijze vastgestelde inhoud van de overeenkomst kan de rechter vervolgens bepalen of de overeenkomst behoort tot de in de wet geregelde bijzondere overeenkomsten. Daarbij is niet één enkel kenmerk beslissend maar moeten de verschillende rechtsgevolgen die partijen aan hun verhouding hebben verbonden in hun onderling verband worden bezien.

Ook bij een overeenkomst van opdracht kan sprake zijn van het geven van aanwijzingen. De enkele constatering dat in een arbeidsrelatie aanwijzingen worden gegeven, leidt niet zonder meer tot de vaststelling dat die arbeidsrelatie een arbeidsovereenkomst is. Wel is het zo dat als de bevoegdheid tot het geven van aanwijzingen geheel ontbreekt, geconcludeerd kan worden dat de arbeidsrelatie geen arbeidsovereenkomst is.

Er zijn twee belangrijke verschillen te noemen tussen de aanwijzingsbevoegdheid in het kader van een overeenkomst van opdracht en die in het kader van een arbeidsovereenkomst. Het eerste belangrijke verschil is dat bij een overeenkomst van opdracht de aanwijzingen slechts betrekking kunnen hebben op de vooraf overeengekomen opdracht, ter-

wijl de aanwijzingsbevoegdheid in het kader van een arbeidsovereenkomst meer algemeen van aard is. Het tweede belangrijke verschil is, dat bij een overeenkomst van opdracht de opdrachtnemer niet gehouden is om aanwijzingen op te volgen die niet tijdig zijn gegeven of die in het licht van een juiste uitvoering van de opdracht niet verantwoord zijn. Bij een overeenkomst van opdracht staat het overeengekomen resultaat voorop, terwijl bij een arbeidsovereenkomst de nadruk ligt op het leveren van een bepaalde inspanning van de werknemer.

3. De criteria van de privaatrechtelijke dienstbetrekking

Artikel 3 van de ZW, WW en WAO, artikel 8 van de WIA en artikel 2 van de Wet LB verwijzen naar de privaatrechtelijke dienstbetrekking. Dit is de arbeidsovereenkomst als bedoeld in artikel 7:610 van het Burgerlijk Wetboek (BW).

Volgens vaste jurisprudentie zijn voor de aanwezigheid van een privaatrechtelijke dienstbetrekking de volgende criteria van belang:

- a. de opdrachtnemer is verplicht de arbeid persoonlijk te verrichten;
- b. de opdrachtgever is verplicht tot betaling van loon;
- c. de opdrachtnemer staat in een gezagsverhouding tot de opdrachtgever.

Alleen als aan alle criteria is voldaan, is er sprake van een privaatrechtelijke dienstbetrekking.

4. Beoordeling per criterium

4.1. Algemeen

Hierna worden per criterium de omstandigheden beschreven die relevant zijn voor de beoordeling of voldaan is aan het betreffende vereiste. Geen enkele van deze omstandigheden is op zichzelf doorslaggevend. De omstandigheden worden in hun onderlinge samenhang gewogen. Hoewel de belangrijkste zijn genoemd, bevat deze richtlijn geen uitputtend overzicht.

4.2. Criterium a: de verplichting om persoonlijk arbeid te verrichten

De verplichting om persoonlijk arbeid te verrichten wordt aangenomen indien de opdrachtnemer zich bij de uitvoering van de overeengekomen arbeid niet of alleen met toestemming van de opdrachtgever door een ander mag laten vervangen.

De verplichting wordt ook aangenomen indien de opdrachtnemer zich alleen mag laten vervangen door iemand uit een vaste groep van personen, die de opdrachtgever ook zelf inschakelt en die de opdrachtgever uit dien hoofde kent. In dat geval weet de opdrachtgever om wie het gaat en aan welke kwalificaties

de vervanger voldoet. De opdrachtgever geeft zo in feite op voorhand toestemming voor vervanging.

Als de werkzaamheden minder eenvoudig zijn, dan zal de opdrachtnemer gekozen zijn op grond van bepaalde specifieke kwaliteiten. Het is dan meer aannemelijk dat de opdrachtnemer verplicht is de arbeid zelf te verrichten.

Als de opdrachtnemer feitelijk steeds zelf de arbeid verricht, dan wordt in principe aangenomen dat hij daartoe verplicht is.

4.3. Criterium b: de verplichting om loon te betalen

De verplichting tot betaling van loon is aanwezig indien de opdrachtgever verplicht is om aan de opdrachtnemer een reële contraprestatie te geven voor de verrichte arbeid.

De eis dat het loon zodanig moet zijn vastgesteld dat het een reële contraprestatie is voor de verrichte arbeid, kan voor de toepassing van de Wet LB niet altijd worden gesteld. De vergoeding moet betrekking hebben op de verrichte arbeid en moet dus meer zijn dan een kostenvergoeding.

De vorm waarin het loon wordt voldaan is niet van belang. Ook als er sprake is van verstrekkingen in natura, kan er toch sprake zijn van loon.

Ook de manier van betalen is niet van belang: contant, giraal of bancair, rechtstreeks van de opdrachtgever of door middel van betaling door derden. Een voorbeeld van dit laatste is de portier die zijn loon feitelijk ontvangt van de bezoekers van het etablissement van de opdrachtgever.

Op grond van de zogenaamde vrijwilligersregeling wordt vanaf 2006 voor de loonheffingen geen dienstbetrekking aangenomen als de vergoedingen en verstrekkingen aan een vrijwilliger samen niet meer bedragen dan € 150 per maand en € 1.500 per jaar (bedragen 2006; artikel 2, lid 6 Wet LB). Betaalt of verstrekt een opdrachtgever aan de vrijwilliger meer dan € 150 per maand of € 1.500 per jaar, dan gelden de normale regels voor de (fictieve-) dienstbetrekking om te beoordelen of de opdrachtgever loonheffingen moet inhouden en afdragen. Eén en ander laat overigens onverlet dat een vergoeding die niet hoger is dan de naar redelijkheid te bepalen kosten niet kan worden aangemerkt als een reële contraprestatie voor de verrichte arbeid. In zo'n (bijzondere) situatie is geen sprake van een (privaatrechtelijke) dienstbetrekking en zijn de grenzen van de vrijwilligersregeling niet van belang.

4.4. Criterium c: de gezagsverhouding

Opdrachten en aanwijzingen inzake de feitelijke werkzaamheden, de kern van gezag(suitoefening)

Een gezagsverhouding kan worden aangenomen als de opdrachtgever met betrekking tot de werkzaamheden in principe opdrachten en aanwijzingen kan geven die de opdrachtnemer dient op te volgen. In hoeverre daadwerkelijk opdrachten en aanwijzingen worden gegeven is niet doorslaggevend. Ook als in verband met de eenvoud van het werk (het inpakken van koek of het plukken van aardbeien) of gelet op de bekwaamheden van de opdrachtnemer (de ervaren jurist) nauwelijks opdrachten en aanwijzingen worden gegeven, kan er toch sprake zijn van een gezagsverhouding.

Andere voorbeelden van gezagsuitoefening

Gezag zal zich in de praktijk veelal uiten in aanwijzingen over de uitvoering van het werk en hetgeen daaraan gekoppeld is, maar kan ook op een andere manier tot uitdrukking komen. Voorchriften die niet de uitvoering van het werk direct raken zijn met name van belang als de opdrachtgever niet over de noodzakelijke deskundigheid beschikt om over het werk zelf aanwijzingen te geven; dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij de arbeidsverhouding van een arts in dienst van een uitvoerder van de sociale verzekering. De opdrachtgever zal dan vaak zelf niet deskundig zijn op het gebied van medische zaken, maar oefent niettemin gezag uit.

Gezag kan ook tot uitdrukking komen in (de opsomming is niet uitputtend):

- het geven van opdrachten en aanwijzingen anders dan ten aanzien van de feitelijke werkzaamheden, bijvoorbeeld: over werktijden, productie-eisen, representativiteit, omgang met de klanten, kenbaarheid middels bedrijfskleding, logo's op vervoermiddelen en visitekaartjes;
- het houden van toezicht en controle;
- het door de opdrachtgever in behandeling nemen van klachten over (het werk van) de opdrachtnemer;
- het door de opdrachtgever vragen van verantwoording anders dan over de inhoud van het werk middels bijvoorbeeld urenstaatjes, voortgangsrapportages et cetera.

Het gaat hier om voorbeelden van gezagsuitoefening, die kunnen duiden op een gezagsverhouding. Als tussen een opdrachtgever en een opdrachtnemer afspraken zijn gemaakt, is er niet per definitie een gezagsverhouding. Ook buiten dienstbetrekking, bijvoorbeeld bij een overeenkomst van opdracht, worden afspraken gemaakt over de aard en omvang van de werkzaamheden ter bepaling van het verlangde resultaat en wordt daarover gerapporteerd. Dit kan

zich bijvoorbeeld voordoen bij een theaterproductie, waar de belichtingstechnicus en de geluidsmen tegelijkertijd op het afgesproken tijdstip hun werk moeten aanvangen. Die afspraak kan een onderdeel zijn van een overeenkomst van opdracht en is dan niet te beschouwen als een uiting van gezag in het kader van een dienstbetrekking.

Familieverhouding

Bij de beoordeling van de invloed van een familieverhouding op de gezagsverhouding is een onderscheid tussen de jurisprudentie van de CRvB en die van de HR merkbaar. Volgens de HR hoeven persoonlijke verhoudingen een gezagsverhouding niet in de weg te staan. Voor de aanwezigheid van een gezagsverhouding is voldoende dat de opdrachtgever bevoegd is de opdrachtnemer bindende aanwijzingen over het werk te geven; niet noodzakelijk is dat hij van deze bevoegdheid gebruik maakt. In dit verband kan worden gewezen op de fictieve dienstbetrekking voor meewerkende kinderen.

Voor de CRvB is van belang de vraag, in hoeverre de familieverhouding de arbeidsverhouding beïnvloedt. Als de arbeidsverhouding wordt overheerst door de familieverhouding (dit kan zich bijvoorbeeld voordoen in de relatie vader-zoon of man-vrouw) dan is er geen sprake van een gezagsverhouding. Bij de beoordeling hiervan is mede van belang, in hoeverre het familielid op dezelfde wijze en onder dezelfde voorwaarden werkzaam is als degenen die onbetwist in dienstbetrekking werkzaam zijn.

Financieel belang

Een financieel belang van de opdrachtnemer in de onderneming van de opdrachtgever kan een gezagsverhouding in de weg staan. Als de opdrachtgever voor het voortbestaan van de onderneming (in belangrijke mate) afhankelijk is van een door de opdrachtnemer verstrekte lening of als het bedrijfsgebouw of het bedrijfsterrein in handen van de opdrachtnemer is, dan is de opdrachtgever in zekere mate afhankelijk van de opdrachtnemer. Het is dan niet altijd aannemelijk dat de opdrachtgever daadwerkelijk in staat is gezag over de opdrachtnemer uit te oefenen.

Wezenlijk onderdeel van de bedrijfsvoering

Uit jurisprudentie van de CRvB komt naar voren dat het niet goed voorstelbaar is dat er geen sprake is van gezag als het gaat om werkzaamheden die een wezenlijk onderdeel van de bedrijfsvoering vormen. Vaak zijn de werkzaamheden dan ook structureel ingebed in de bedrijfsvoering van de opdrachtgever. Voorbeelden zijn de werkzaamheden van de chauffeur voor een transportonderneming, van pizzakoeriers voor een

pizzaverkoper met bezorgdienst, van enquêteurs voor een enquêtebureau of van fruitplukkers in dienst van een fruitkwekerij. Het werk is een wezenlijk onderdeel van de bedrijfsvoering en veelal zijn de opdrachtnemers ingedeeld in een rij-, bezorg- of bezoekschema waarvan niet kan worden afgeweken zonder dat de bedrijfsvoering verstoord wordt. De werkzaamheden zijn dan structureel ingebed in de bedrijfsvoering en dat vormt een extra aanwijzing dat er sprake is van een wezenlijk onderdeel van de bedrijfsvoering.

Als de werkzaamheden een wezenlijk onderdeel van de bedrijfsvoering vormen, wordt er vanuit gegaan dat er sprake is van een gezagsverhouding. Degene die stelt dat daarvan geen sprake is, zal dit moeten aantonen aan de hand van de feiten en omstandigheden van de concrete situatie.

In de jurisprudentie van de HR en de Gerechtshoven komt de omstandigheid 'wezenlijk onderdeel van de bedrijfsvoering' minder uitdrukkelijk naar voren. Niettemin lijkt dit daar niet anders te liggen.

Frontverandering

Als de opdrachtnemer met betrekking tot hetzelfde soort van werkzaamheden die onder overeenkomstige condities worden verricht eerder in een privaatrechtelijke dienstbetrekking heeft gestaan tot de opdrachtgever, dan is dit een sterke aanwijzing dat er opnieuw c.q. nog steeds sprake is van een privaatrechtelijke dienstbetrekking. Als de regel wordt toegepast in een situatie van op elkaar aansluitende perioden, dan is er sprake van een privaatrechtelijke dienstbetrekking, tenzij ondubbelzinnig het tegendeel blijkt.

Het voorgaande geldt ook bij kleine afwijkingen ten opzichte van de eerdere arbeid(svoorwaarden). Het is daarbij niet van wezenlijk belang of de nieuwe arbeidsverhouding formeel via een tussengeschoven rechtspersoon bestaat of rechtstreeks tussen partijen.

5. Bijzondere situaties

5.1. Profit of non-profit organisatie

Het onderscheid tussen profit en non-profit organisaties komt mede tot uitdrukking in de mate waarin in de jurisprudentie gezagsverhoudingen aanwezig worden geoordeeld. Dit is bijvoorbeeld goed waarneembaar in de jurisprudentie ten aanzien van docenten.

Professionele organisaties die opereren op de commerciële markt – en veelal worden gekenmerkt door een strakke organisatie – worden veelal verondersteld gezag uit te oefenen over degenen die de arbeid verrichten. Het ontbreken van een gezagsverhouding is dan niet goed denkbaar. De opdrachtgever is in zijn commerciële belang immers afhankelijk van de prestaties van die docenten.

In non-profit organisaties, zoals de meeste sociaal-culturele instellingen, buurthuizen, clubhuizen en sportverenigingen, wordt doorgaans minder snel een gezagsverhouding aangenomen. Daarbij speelt een rol dat de leiding van de organisatie veelal in handen is van vrijwilligers en niet voldoende professioneel is om inhoudelijke sturing te geven. Meer in het algemeen doet zich bij non-profitinstellingen veel vrijwilligerswerk voor. In dit verband kan worden verwezen naar de vrijwilligersregeling en hetgeen hierover is opgemerkt bij onderdeel 4.3, criterium b.

5.2. Waarneming

Waarneming komt met name voor in (para-)medische beroepen, bijvoorbeeld bij tandartsen en fysiotherapeuten. De waarneming vindt plaats door zogenoemde waarnemers. De reden is gelegen in een tijdelijke afwezigheid wegens ziekte, zwangerschap, vakantie enz. Bij waarneming kan zich onverlet de eigen medische verantwoordelijkheid van de waarnemer een gezagsverhouding voordoen tot de praktijkhouder.

Van de hier bedoelde waarneming dient te worden onderscheiden de zogenoemde 'collegiale waarneming', waaronder wordt verstaan onderlinge waarneming tussen zelfstandigen met een eigen praktijk.

Van waarneming is voorts geen sprake, indien en voor zolang de verkoper van een praktijk nog enige tijd werkzaamheden in de praktijk verricht uitsluitend met het doel om een goede overdracht van de lopende praktijk te bewerkstelligen.

5.3. Franchising

Franchising is de ondernemingsvorm waarbij door de franchisenemer, tegen betaling, gebruik wordt gemaakt van het merk, de reputatie en de ervaring van de franchisegever.

De CRvB blijkt ook elke franchiseverhouding op de eigen merites te beoordelen.

Eenzijds is het mogelijk dat binnen een verhouding waarin volgens de contractanten sprake is van zelfstandige, gelijkwaardige partijen, een gezagsverhouding aanwezig wordt geacht, omdat de veronderstelde gelijkwaardigheid te ongelooftwaardig is. Anderzijds kunnen er ondanks gedetailleerde en verrekenende verplichtingen die contractueel aan de franchisenemer worden opgelegd, duidelijke contra-indicaties zijn voor een gezagsverhouding. Dit laatste doet zich met name voor indien sprake is van een op basis van gelijkwaardigheid gesloten franchiseovereenkomst om op basis van die gelijkwaardigheid met een gezamenlijke inspanning de gestelde doelen te bereiken.

Indien de franchisenemer zich vrijelijk kan laten vervangen bij de uitoefening van zijn werkzaamheden, is er geen

plicht om de arbeid persoonlijk te verrichten en is niet voldaan aan één van de vereisten voor een privaatrechtelijke dienstbetrekking.

5.4. Vergunninghouder

Bij de vaststelling van de gezagsverhouding is relevant wie over de eventueel vereiste vergunning beschikt, zoals bijvoorbeeld in de taxibranche of in de transportsector. Als de opdrachtgever over de vergunning beschikt, ligt een gezagsverhouding des te meer voor de hand, doordat de chauffeur in dat geval veelal economisch afhankelijk is van de opdrachtgever.

5.5. Uitzendovereenkomst

De uitzendovereenkomst is gedefinieerd in artikel 7:690 van het BW als: 'de arbeidsovereenkomst waarbij de werknemer door de werkgever, in het kader van de uitoefening van het beroep of bedrijf van de werkgever ter beschikking wordt gesteld van een derde om krachtens een door deze aan de werkgever verstrekte opdracht arbeid te verrichten onder toezicht en leiding van de derde'.

Er is volgens deze bepaling sprake van een uitzendovereenkomst als deze mede voldoet aan de kenmerken van een privaatrechtelijke dienstbetrekking. Er moet immers zijn voldaan aan de criteria arbeid, loon en gezag.

5.6. Directeur-grootaandeelhouder

Algemeen

Voor degene die aandelen bezit van een vennootschap gebruiken de fiscale wetten en de werknemersverzekeringen verschillende begrippen. Aanmerkelijk belanghouder is een fiscaal begrip en directeur-grootaandeelhouder (dga) is een begrip dat wordt gehanteerd bij de toepassing van de werknemersverzekeringen.

Aanmerkelijk belanghouder

Bij de beoordeling van de aanvraag om een VAR beoordeelt de Belastingdienst of er sprake is van een aanmerkelijk belanghouder. In het algemeen is dit iemand die voor 5% of meer direct of indirect aandeelhouder is van een vennootschap. De aanmerkelijk belanghouder kan op grond van artikel 3.157 Wet IB van de Belastingdienst een VAR krijgen: de VAR Voor rekening en risico van de vennootschap (VAR-dga).

Het begrip directeur-grootaandeelhouder in de werknemersverzekeringen

Artikel 6, lid 1, sub d van de werknemersverzekeringen bepaalt dat niet als dienstbetrekking wordt beschouwd de arbeidsverhouding van de directeur-grootaandeelhouder. In de op artikel 6, lid 4 gebaseerde regeling (hierna: regeling dga) is bepaald wie dga is. Het gaat

hier om bestuurders van een vennootschap die minstens de helft van de aandelen bezitten, of anderszins een zodanig aantal dat zij niet tegen hun wil door de aandeelhoudersvergadering (ava) kunnen worden ontslagen.

Deze uitzondering heeft betrekking op de arbeidsverhouding tot de onderneming waarbinnen de dga als zodanig werkzaam is. Hij kan echter wel in een verzekerde arbeidsverhouding werkzaam zijn bij andere opdrachtgevers; daarbij komt voor de toepassing van de werknemersverzekeringen aan het bestaan van een houdstervennootschap (personal holding) of een management-BV weinig betekenis toe, indien voldoende duidelijk is dat de dga van die vennootschap geacht wordt persoonlijk

arbeid te verrichten voor degene waarvoor de overeengekomen (management-) taak wordt vervuld.

Toepassing van de VAR-dga

Voor de loonheffingen geldt dat de verklaring alleen mag worden gebruikt in een arbeidsrelatie met derden-opdrachtgevers. De VAR-dga zegt niets over de arbeidsrelatie met de eigen vennootschap. Als eigen vennootschap moet daarbij worden aangemerkt een vennootschap waarin de houder van de VAR-dga (onmiddellijk of middellijk) aandelen bezit. Een voorbeeld van een arbeidsrelatie met een eigen vennootschap is die waarbij de houder van de VAR-dga vanuit zijn holding BV wordt

gedetacheerd bij een werkmaatschappij. In de arbeidsrelatie met die werkmaatschappij mag de VAR-dga niet worden toegepast.

Voor de loonbelasting, premie volksverzekeringen en de bijdrage Zvw geldt namelijk dat de houder van de VAR-dga in dienstbetrekking werkt bij zijn eigen vennootschap. Er moet onder meer rekening worden gehouden met de wettelijke regeling betreffende het zogenoemde 'gebruikelijk loon', in de zin van artikel 12a van de Wet LB. Voor de werknemersverzekeringen wordt de arbeidsrelatie met de eigen vennootschap beoordeeld volgens de criteria van de dienstbetrekking en die van de regeling dga.