

9 maart 2016

CHECKLIST AANDACHTSPUNTEN BEOORDELING OVEREENKOMSTEN VAN OPDRACHT DOOR BELASTINGDIENST (M.I.V. 1 MEI 2016)

De 'Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties', die op 1 mei 2016 in werking treedt, schaft de VAR (Verklaring arbeidsrelatie) af. In plaats van de VAR kunnen opdrachtgevers zekerheid krijgen over de arbeidsrelatie die zij aangaan met opdrachtnemers (ZZP-ers) door vooraf door de Belastingdienst beoordeelde opdrachtovereenkomsten te gaan gebruiken. Dat kan bijvoorbeeld een op de website van de Belastingdienst gepubliceerde algemene voorbeeld- of sectorovereenkomst zijn, maar ook een specifieke door een individuele opdrachtgever opgestelde overeenkomst. Daarnaast heeft de Belastingdienst op haar website bepalingen gepubliceerd die van belang zijn voor de beantwoording van de vraag of er een verplichting is tot het afdragen van loonheffingen. Deze bepalingen kunnen worden gebruikt om een overeenkomst samen te stellen die vervolgens ter beoordeling aan de Belastingdienst kan worden voorgelegd.

In deze checklist zullen wij op basis van de thans beschikbare informatie ingaan op deze nieuwe wetgeving, zodat men zich hier tijdig op kan voorbereiden. De Adviesgroep Loon- & Premieheffing van BDO kan u uiteraard adviseren en ondersteunen bij het opstellen, aanpassen en afstemmen van de overeenkomsten.

BEOORDELING OVEREENKOMSTEN VAN OPDRACHT

De nieuwe wetgeving houdt in dat belangenorganisaties van opdrachtgevers of belangenorganisaties van opdrachtnemers, en ook individuele opdrachtgevers of opdrachtnemers, overeenkomsten van opdracht kunnen voorleggen aan de Belastingdienst, zodat die een oordeel kan geven over de overeenkomst. Opdrachtgevers en opdrachtnemers kunnen hieraan een bepaalde mate van zekerheid ontleen omtrent de gevolgen voor de loonheffingen. Uiteraard geldt deze zekerheid uitsluitend als de arbeid ook daadwerkelijk wordt verricht overeenkomstig die voorgelegde overeenkomst.

De Belastingdienst beoordeelt de overeenkomsten uitsluitend op de elementen die van belang zijn om de vraag te kunnen beantwoorden of er sprake is van de plicht tot het afdragen van loonheffingen. De Belastingdienst kan en zal op basis van een voorgelegde overeenkomst geen oordeel geven over de fiscale kwalificatie van de inkomsten van de opdrachtnemer in de inkomstenbelasting.

Maar in feite is er ook geen definitief uitsluitsel over het wel/ niet bestaan van een (fictieve) dienstbetrekking bij de opdrachtgever. De Belastingdienst kan op een later moment bij onderzoek van de feiten namelijk alsnog een dienstbetrekking concluderen. Feitelijk wordt dus nog geen finaal oordeel gegeven bij de beoordeling van de overeenkomst van opdracht, zodat de opdrachtgever vooraf toch niet met zekerheid weet of hij loonheffingen moet(s)j inhoudend of niet. De praktijk kan immers weerbarstiger zijn dan het geschrevene!

Het gebruik van een beoordeelde (voorbeeld)overeenkomst is facultatief, hier bestaat geen enkele verplichting toe. De keuze of een voorbeeldovereenkomst en zo ja, welke overeenkomst, wordt gebruikt is aan opdrachtgever en opdrachtnemer. De doorlooptijd waarbinnen een beschikking door de Belastingdienst wordt afgegeven zal in de regel zo'n zes weken bedragen, maar kan ook langer duren als er veel overleg over plaats moet vinden.

De goedkeuring zou vervolgens vijf jaar moeten gelden, maar kan door gewijzigde wetgeving of jurisprudentie eerder vervallen. Het blijft dus zaak daar op te letten.

Bij een opdrachtgever die geen door de Belastingdienst beoordeelde (voorbeeld)overeenkomst gebruikt, geldt hetzelfde als nu bij een opdrachtgever die geen (vrijwarijnde) VAR in zijn administratie heeft.

De Belastingdienst zal aan de hand van de feitelijke situatie beoordelen of er al dan niet sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking. Als de conclusie dan luidt dat er toch sprake is (geweest) van een (fictieve) dienstbetrekking, kan de Belastingdienst een correctieverplichting of een naheffingsaanslag loonheffingen opleggen aan de opdrachtgever.

Per 1 mei 2016 begint overigens een transitietermijn van 12 maanden om partijen aan het systeem te laten wennen. Dat houdt in dat alle opdrachtgevers en opdrachtnemers tot 1 mei 2017 de tijd hebben om zo nodig hun werkwijze aan te passen aan een werkwijze die is voorzien in een voorbeeld- of modelovereenkomst. Tot die tijd zal de Belastingdienst wel toezicht houden, maar nog geen repressieve handhavingsmaatregelen nemen. Dit betekent dat de Belastingdienst waar nodig zal waarschuwen en partijen erop zal wijzen op welke punten een aanpassing van hun werkwijze nodig is om buiten dienstbetrekking te werken.

Daarna zal met ingang van 1 mei 2017 daadwerkelijk worden 'gehandhaafd' door de Belastingdienst. Bij partijen die na 1 mei 2017 niet volgens een beoordeelde (voorbeeld)overeenkomst of modelovereenkomst werken, kan worden gehandhaafd als blijkt dat er feitelijk sprake is van een dienstbetrekking. Als deze dienstbetrekking in 2016

9 maart 2016

al bestond, wordt door de vrijwaring alleen de periode vanaf 1 mei 2016 in de handhaving betrokken. Evidente fraude zal de Belastingdienst echter te allen tijde aanpakken.

WELKE SOORTEN OVEREENKOMSTEN?

Een sectorale benadering kan een geschikte manier zijn om in de verschillende sectoren op deze wijze helderheid te bieden. Belangenorganisaties die in specifieke sectoren actief zijn kunnen daarom (nieuw opgestelde of reeds toegepaste) sectorale voorbeeldovereenkomsten aanbieden, die naar het oordeel van die belangenorganisaties overeenkomsten zijn waarbij voor de opdrachtgever geen plicht tot het afdragen van loonheffingen geldt. Een sectorale benadering is niet noodzakelijk, maar heeft wel voordelen. Er kan dan immers rekening worden gehouden met terminologie of afspraken die in een specifieke sector gangbaar zijn en met voor die sector relevante wetgeving.

Daarnaast kunnen andere belangenorganisaties en externe partijen ook voorbeeldovereenkomsten voorleggen aan de Belastingdienst die geen sectorspecifieke kenmerken hebben en die voor meerdere sectoren kunnen worden gebruikt.

Individuele opdrachtgevers en opdrachtnemers die geen gebruik willen of kunnen maken van de hiervoor bedoelde voorbeeldovereenkomsten, kunnen echter ook zelf een overeenkomst opstellen en voorleggen aan de Belastingdienst.

De Belastingdienst zal beoordeelde overeenkomsten (voor zover mogelijk) openbaar maken, zodat deze door andere opdrachtgevers en opdrachtnemers kunnen worden gebruikt. Deze voorbeeldovereenkomsten kunnen in meerdere situaties worden gebruikt en worden gepubliceerd op de website van de Belastingdienst.

Indien een van deze voorbeeldovereenkomsten wordt gebruikt en voor zover daar geen bepalingen aan zijn toegevoegd die afbreuk doen aan de inhoud van de voorbeeldovereenkomst, waarbij tegelijkertijd daadwerkelijk in overeenstemming met die overeenkomst wordt gewerkt, leidt ook die overeenkomst tot vrijwaring voor de loonheffingen.

BELANRIJKE BEPALINGEN EN FACTOREN VOOR DE BEOORDELING

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 genoemde criteria is voldaan, is er sprake van een dienstbetrekking (met een verplichting tot het afdragen van loonheffingen) en dus niet van een overeenkomst van opdracht. Vooral het al of niet aanwezig zijn van een gezagsverhouding speelt daarbij een belangrijke en onderscheidende rol.

In dat kader heeft de Belastingdienst op haar website bepalingen gepubliceerd die van belang zijn voor de beantwoording van de vraag of er een verplichting is tot het afdragen van loonheffingen. Deze bepalingen kunnen worden gebruikt om een overeenkomst samen te stellen die vervolgens ter beoordeling aan de Belastingdienst kan worden voorgelegd. Deze zijn gebaseerd op een aantal (niet limitatieve) standaardfactoren waarop onderstaand wordt ingegaan. Het zijn maar enkele van de factoren die van belang zijn bij het opstellen van een overeenkomst. Hierbij moet uiteraard ook in het oog worden gehouden dat de overeenkomst als zodanig daadwerkelijk kan en zal worden uitgevoerd.

- ✓ **Mag de opdrachtnemer zich niet, of alleen met toestemming van zijn opdrachtgever laten vervangen?**
- Mag de opdrachtnemer zich alleen laten vervangen door iemand uit een vaste groep van personen, die de opdrachtgever zelf ook inschakelt en die de opdrachtgever uit dien hoofde kent?**
- Mag de opdrachtnemer voor verschillende opdrachtgevers tegelijk werken?**

Standpunt Belastingdienst:

Een 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.

9 maart 2016

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.

Als de opdrachtnemer aan de opdrachtgever echter dient te melden wie de werkzaamheden uitvoert, ook als dit tijdens de looptijd van de overeenkomst verandert en de opdrachtgever niet het recht heeft om vervangers te weigeren, anders dan op grond van objectieve kwalificaties, zoals relevante diploma's en certificaten, draagt dit bij tot de conclusie dat er geen sprake is van een dienstbetrekking. Deze objectieve kwalificaties moeten dan echter wel door de opdrachtgever en opdrachtnemer worden bepaald voordat de opdracht aangenomen wordt en moeten zijn toegevoegd aan de overeenkomst. Voor de objectieve criteria geldt, dat ze een direct en noodzakelijk verband moeten hebben met de concrete arbeidsprestaties en niet met de persoon van de vervanger. Dit vloeit voort uit de omstandigheid dat een arbeidsovereenkomst een persoonlijk karakter heeft. In het kader van een beoordeling van een arbeidsrelatie kan wellicht onvoldoende zekerheid worden verkregen of een combinatie van objectieve criteria in feite neerkomt op een 'profielchets' waaraan een vervanger moet voldoen. Bij een dergelijke profielchets past een toestemming vooraf door de opdrachtgever, zodat in wezen geen sprake is van vrije vervanging. Om deze reden kan een combinatie van objectieve criteria er toch toe leiden dat de Belastingdienst niet de gewenste zekerheid vooraf geeft.

- ✓ **Is er een verplichting tot het betalen van loon?**
Bepaalt de opdrachtgever de hoogte van de beloning voor de werkzaamheden?
Krijgt de opdrachtnemer doorbetaald bij ziekte of vakantie?

Standpunt Belastingdienst:

Een verplichting tot betaling van loon wordt aanwezig geacht, indien de opdrachtgever verplicht is om aan de opdrachtnemer een reële contraprestatie te geven voor de verrichte arbeid. De vergoeding moet betrekking hebben op de werkelijk 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.

Als nadrukkelijk is afgesproken dat géén sprake is van een loonbetalingsverplichting in de relatie tot degene die de arbeidsprestaties verricht, dan is géén sprake van een arbeidsovereenkomst, onder voorbehoud van conforme feitelijke uitvoering.

- ✓ **Geeft de opdrachtgever leiding en houdt hij (doorlopend) toezicht op het werk van de opdrachtnemer?**
Geeft de opdrachtgever aanwijzingen aan de opdrachtnemer over bijvoorbeeld representativiteit, omgang met klanten, werktijden, kenbaarheid door middel van bedrijfskleding, logo's op vervoermiddelen en visitekaartjes?
Neemt de opdrachtgever klachten in behandeling over (het werk van) de opdrachtnemer?

Standpunt Belastingdienst:

Een gezagsverhouding kan worden aangenomen als de opdrachtgever met betrekking tot de werkzaamheden in principe opdrachten en aanwijzingen kan geven, bijvoorbeeld via bedrijfsprotocollen, 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 of gelet op de bekwaamheden van de opdrachtnemer nauwelijks opdrachten en aanwijzingen worden gegeven, kan er toch sprake zijn van 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. Bij een overeenkomst van opdracht staat immers het overeengekomen resultaat voorop, terwijl bij een arbeidsovereenkomst de nadruk ligt op het leveren van een bepaalde inspanning van de werknemer.

9 maart 2016

Bij een overeenkomst van opdracht kan overigens ook sprake zijn van het geven van aanwijzingen. Er zijn daarbij 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, terwijl 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 de beoordeling van een overeenkomst let de Belastingdienst op instructies over de werkinhoud (materieel gezag) en instructies die zien op overige aspecten (formeel gezag).

- ✓ **Vormen de werkzaamheden die de opdrachtnemer verricht een wezenlijk onderdeel van de bedrijfsvoering van de opdrachtgever?**
Zorgt de opdrachtgever ook voor gereedschappen, hulpmiddelen en materialen, benodigd voor de uitvoering van de werkzaamheden?

Standpunt Belastingdienst:

Uit jurisprudentie 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. Veelal zijn de opdrachtnemers ingedeeld in een werkschema waarvan niet kan worden afgeweken zonder dat de bedrijfsvoering wordt verstoord en/of zijn er werknemers van de opdrachtgever die dezelfde of gelijksoortige werkzaamheden uitvoeren. 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.

Als de opdrachtnemer zelf zorgt voor gereedschappen, hulpmiddelen en materialen en daar ook zelf voor betaalt, kan dit een aanwijzing zijn voor het ontbreken van een dienstbetrekking.

- ✓ **Is de opdrachtgever aansprakelijk voor de schade die een opdrachtnemer veroorzaakt in de uitoefening van zijn werkzaamheden?**
Moet de opdrachtnemer het werk gratis opnieuw doen of gratis aanpassen als het niet voldoet aan de overeenkomst?
Heeft de opdrachtnemer een beroepsaansprakelijkheidsverzekering?

Standpunt Belastingdienst:

Er wordt geacht sprake te zijn van ondernemersrisico voor de opdrachtnemer, als een opdrachtgever de opdrachtnemer niet, of minder, betaalt als hij niet tevreden is over het werk van de opdrachtnemer, of als de opdrachtgever in dat geval zonder aanvullende vergoeding het werk door de opdrachtnemer (deels) opnieuw kan laten uitvoeren.

In dat geval zal de opdrachtnemer ook aansprakelijk gesteld kunnen worden voor schade die door zijn toedoen is veroorzaakt en zal hij hiervoor ook verzekerd zijn.

NADAT DE GOEDKEURING IS ONTVANGEN...

Het risico blijft bestaan dat de Belastingdienst naar aanleiding van een controle toch correctieverplichtingen of naheffingsaanslagen (en eventueel boetes) oplegt, als blijkt dat de uitvoering van de overeenkomst afwijkt van wat oorspronkelijk is overeengekomen. Een incidentele afwijking van de overeenkomst zou echter geen gevolgen hoeven te hebben, mits de opdrachtgever of opdrachtnemer aannemelijk kunnen maken dat het gaat om een tijdelijke situatie, c.q. dat het inderdaad een incident betreft.

9 maart 2016

DE FICTIEVE DIENSTBETREKKING EN/OF TUSSENKOMST- SITUATIES

Als er geen sprake is van een echte dienstbetrekking, kan de arbeidsrelatie tussen opdrachtgever en opdrachtnemer nog wel een fictieve dienstbetrekking zijn. Op basis van de op dit moment geldende wet- en regelgeving kunnen de fictieve dienstbetrekkingen van thuiswerkers en gelijkgestelden, niet worden uitgesloten. Na de wijziging per 1 mei 2016, bestaat de mogelijkheid dat opdrachtgever en opdrachtnemer gezamenlijk kunnen bepalen, dat de fictieve dienstbetrekkingen voor thuiswerkers en gelijkgestelden (en de gageregeling en fictieve dienstbetrekking voor artiesten) niet op een arbeidsrelatie van toepassing zijn. Een dergelijke bepaling dient dan integraal onderdeel uit te maken van de opgestelde overeenkomst.

Let op! Voor arbeidsrelaties waarin een opdrachtnemer door tussenkomst van een intermediair werkzaam is bij een derde is een algemene modelovereenkomst opgesteld door VNO-NCW en de Belastingdienst. Deze modelovereenkomst is een mogelijke uitwerking voor het werken buiten het kader van een arbeidsovereenkomst (incl. uitzendovereenkomst) en het voorkomen van de toepasselijkheid van de uitzendfictie/tussenkomstbepaling.

Er is sprake van een uitzendovereenkomst (artikel 7:690 BW), als de werknemer door de opdrachtgever, in het kader van de uitoefening van het beroep of bedrijf van de opdrachtgever ter beschikking wordt gesteld aan een derde om krachtens een door deze aan de opdrachtgever verstrekte opdracht arbeid te verrichten onder toezicht en leiding van de derde. Als die leiding en toezicht van de derde ontbreken, is geen sprake van een uitzendovereenkomst.

Mogelijk is dan nog wel sprake van de fictieve dienstbetrekking voor tussenkomst-situaties. Dit is het geval wanneer een uitzendkracht bij een derde werkt via een organisatie of een natuurlijk persoon. Voor die fictieve dienstbetrekking geldt als uitsluitingsgrond, de situatie waarin de opdrachtnemer de arbeid verricht in de uitoefening van zijn bedrijf of in de zelfstandige uitoefening van een beroep. Wil de fictie niet van toepassing zijn dan is het aan de opdrachtgever om dat aannemelijk te maken. Daarbij gaat het om een toets binnen de systematiek van de loonheffingen, vanuit het perspectief, de positie en de verantwoordelijkheden van de opdrachtgever. Het is voor de opdrachtgever in veel gevallen redelijkerwijs niet mogelijk om het ondernemerschap van de opdrachtnemer in de zin van de Wet IB 2001 (volledig) te beoordelen. De opdrachtgever zal zich daarom vooral moeten baseren op de informatie waarover hij binnen de grenzen van diezelfde redelijkheid als opdrachtgever en betrokkene bij de arbeidsrelatie kan beschikken. Dit uitgangspunt is uitgewerkt in artikel 9 van de algemene modelovereenkomst opgesteld door VNO-NCW en de Belastingdienst.

NB Deze checklist is niet uitputtend bedoeld: zij bevat daarom niet alle aandachtspunten, terwijl de toelichting op de aandachtspunten beknopt is. Wij kunnen dan ook geen aansprakelijkheid aanvaarden voor het gebruik van deze checklist. Raadpleeg altijd de Adviesgroep Loon- & Premieheffing bij het gebruik ervan.