



Geaccordeerd door
het Directieoverleg Arbeidsrelaties

**Corporate Dienst
Vaktechniek**
Landelijke Coördinatie

Croeselaan 14
3521 CA Utrecht
Postbus 18280
3510 CG Utrecht
www.belastingdienst.nl

memo Handhaving arbeidsrelaties – richtlijnen doorwerking IH en OB

Datum
1 september 2023

Versienummer
1

1 Inleiding

Op 24 maart 2023 is het Handhavingsplan Beoordeling Arbeidsrelaties 2023 vastgesteld. De focus binnen de handhaving op arbeidsrelaties is primair gericht op de loonheffingen (hierna: LH) in relatie tot opdrachtgevers.¹ De handhaving wordt geïntensiveerd en versterkt bij opdrachtgevers en dit kan ook gevolgen hebben voor de fiscale positie van opdrachtnemers en opdrachtgevers op het gebied van de omzetbelasting (hierna: OB) en voor de inkomensheffingen (hierna: IH) van de opdrachtnemers. De handhaving bij opdrachtnemers loopt mee in het reguliere toezicht op de ingediende aangiften (zoals bijvoorbeeld de Steekproef Ondernemingen²).

Vanuit de uitvoeringspraktijk zijn vragen opgekomen hoe het toezicht in de LH, OB en IH zich vanuit vaktechnisch³ oogpunt tot elkaar verhouden. Het is belangrijk om op te merken dat het gaat om complexe problematiek met veel specifieke omstandigheden in verschillende gradaties, waardoor maatwerk in veel situaties gewenst is. We hebben daarbij te maken met verschillende dilemma's. Wij vragen het Directieoverleg Arbeidsrelaties om de hierna beschreven richtlijnen te accorderen. Op basis hiervan kan binnen de gegeven vaktechnische (handhavings)kaders een keuze worden gemaakt bij dilemma's in de handhaving op arbeidsrelaties. Deze richtlijnen helpen de medewerkers in de uitvoering bij het maken van deze keuze.

Opbouw advies

De kern van het advies is opgenomen in paragraaf 2 van dit memo. Vervolgens is in paragraaf 3 het advies vertaald naar richtlijnen voor de uitvoering. Deze richtlijnen zijn beschreven vanuit de volgende twee situaties:

1. In de LH wordt een aanwijzing gegeven aan een opdrachtgever omdat is geconstateerd dat ten onrechte buiten dienstbetrekking wordt gewerkt. Dit heeft gevolgen voor de OB-positie van de opdrachtgever en voor de opdrachtnemer(s) van deze opdrachtgever op het gebied van de IH en de OB. De vraag komt op hoe met deze gevolgen voor de opdrachtgever en de opdrachtnemers om dient te worden gegaan.
2. Onderzoek bij een opdrachtnemer leidt ertoe dat kan worden geconcludeerd dat geen sprake is van winst uit onderneming in de IH, maar van loon uit dienstbetrekking. De vraag komt op hoe met deze constatering voor de IH en OB moet worden omgegaan.

1 Via de opdrachtgever kunnen meer arbeidsrelaties worden beoordeeld dan vanuit de opdrachtnemer. Hierdoor ontstaat er een hefboomwerking, hetgeen binnen de handhavingsstrategie van de Belastingdienst past.

2 Zie ook het Handhavingsplan Arbeidsrelaties 2023.

3 Onder vaktechniek wordt in dit memo zowel de rechtstoepassing (inclusief de ruimte in het recht) als handhaving begrepen.

Paragraaf 4 bevat een nadere toelichting op het advies. In bijlage 1 zijn de hoofdlijnen van de relevante wet- en regelgeving voor de IH en OB met enkele formeelrechtelijke aspecten opgenomen. In bijlage 2 is een uitgebreide toelichting op de uitwerking van een aanwijzing in de LH naar de OB opgenomen. Er wordt daarnaast gewerkt aan een aantal voorbeeldcasussen met vertaling van de richtlijnen naar de uitvoering.

**Corporate Dienst
Vaktechniek**

Datum
1 september 2023

Beslispunt

Wij vragen het Directieoverleg Arbeidsrelaties akkoord te gaan met de hierna beschreven richtlijnen voor de uitvoering.

2 Kern

In de kern komt het advies over de twee genoemde situaties op het volgende neer:

1. Vanuit een aanwijzing bij de opdrachtgever is het advies het volgende:
 - Naar aanleiding van een aanwijzing bij de opdrachtgever (in de LH), is het advies in beginsel niet te kiezen voor gerichte handhavingsacties op eerdere jaren bij de opdrachtnemer voor zover deze zijn gericht op bronkwalificatie (DBA). De focus in de handhaving richt zich op opdrachtgevers.
 - De vaststelling voor de LH bij een opdrachtgever dat er sprake is van een dienstbetrekking, sluit het OB-ondernemerschap van de opdrachtnemer(s) in principe uit. In het verleden is de positie die een opdrachtnemer inneemt over zijn OB-ondernemerschap gevolgd, indien er geen aanwijzingen zijn voor een andersluidende kwalificatie. Het advies is daarom terughoudend te zijn in het corrigeren van de OB-positie van de opdrachtgever en de opdrachtnemer in de tijdvakken vóór aanwijzing in de LH. Dit behoeft een individuele beoordeling in afstemming met de VT- lijn.
 - Op het moment dat een aanwijzing wordt gegeven in de LH, is het advies dat de Belastingdienst ondersteuning biedt aan de opdrachtgever bij het informeren van zijn opdrachtnemers.
 - Bij eventuele correcties na een tweede beoordeling⁴ van de LH-positie bij de opdrachtgever is het advies dat de Belastingdienst de betreffende opdrachtnemers informeert over de mogelijke gevolgen van die correcties voor hun IH- en OB-positie.
2. Vanuit een toezichtactiviteit bij de opdrachtnemer waarbij bronkwalificatie speelt, is het advies het volgende:
 - Daar waar het reguliere toezicht de IH bij een opdrachtnemer raakt, is het advies het toezicht te richten op de meest recente (openstaande) (winst) aangifte en aandacht te hebben voor de toekomstige jaren.
 - Voor de OB moet een eigen ondernemersbeoordeling worden gemaakt, waarbij het standpunt voor de IH een sterke aanwijzing kan zijn of al dan niet sprake is van ondernemerschap. De OB-gevolgen dienen vanaf het beoordeelde tijdvak naar de toekomst toe te worden bepaald.
 - Indien de omstandigheden daar aanleiding toe geven, kan een onderzoek IH en/of OB naar eerdere jaren en/of tijdvakken worden uitgebreid. Of het gewenst is om in het specifieke geval een onderzoek uit te breiden naar eerdere jaren en/of tijdvakken dient te worden afgestemd met de vaktechnische- en managementlijn.

Dit advies is gebaseerd op de toepassing van de geldende wet- en regelgeving⁵ (inclusief de ruimte in het recht) en de mogelijkheid om keuzes te maken in handhaving. Daarbij is rekening gehouden met de uitgangspunten van de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie Belastingdienst (UHS).

⁴ Bij de tweede beoordeling wordt vastgesteld of de aanwijzing door de opdrachtgever is opgevolgd.

⁵ Voor een overzicht van de relevante wet- en regelgeving wordt verwezen naar bijlage 1.

3 Richtlijnen

Corporate Dienst
Vaktechniek

3.1 Vanuit een aanwijzing bij de opdrachtgever

Vanuit een aanwijzing bij een opdrachtgever in de LH stellen wij samengevat de volgende richtlijnen voor.

Datum
1 september 2023

Richtlijnen IH

- Als voor de LH is vastgesteld dat sprake is van een dienstbetrekking, dan volgt de IH in beginsel deze kwalificatie. Daarbij dient te worden opgemerkt dat de fiscale gevolgen voor de IH ook afhankelijk zijn van de overige feiten en omstandigheden bij de opdrachtnemer. Deze vallen buiten het onderzoek bij de opdrachtgever. Daarnaast kan de (uitzonderlijke) situatie zich voordoen dat de looninkomsten van de opdrachtnemer tot zijn winst uit onderneming behoren.⁶
- Naar aanleiding van een aanwijzing bij de opdrachtgever worden in beginsel geen gerichte acties uitgevoerd op eerdere jaren⁷ bij de opdrachtnemer voor zover deze zijn gericht op bronkwalificatie. De focus in de handhaving richt zich op opdrachtgevers.

Onderbouwing richtlijnen IH

- We geven het advies om het toezicht op de bronkwalificatie zo veel mogelijk te richten op de opdrachtgever omdat dit doelmatiger is. Via de opdrachtgever kunnen namelijk meer arbeidsrelaties worden beoordeeld dan vanuit de opdrachtnemer. Hierdoor ontstaat er een hefboomwerking, hetgeen binnen de handhavingstrategie van de Belastingdienst past.
- Indien de arbeidsrelatie, naar aanleiding van de aanwijzing in de LH, dusdanig wordt aangepast dat er sprake is van werken buiten dienstbetrekking, leidt dit ertoe dat er geen actie nodig is bij de opdrachtnemer.
- Indien de opdrachtgever, naar aanleiding van de aanwijzing in de LH, zich aansluit bij de constatering dat sprake is van een dienstbetrekking, leidt dit ertoe dat bij de opdrachtnemer het loon en de loonheffing in de VIA wordt opgenomen. Er is dan over het algemeen (afgezien van bijvoorbeeld vragen vanuit opdrachtnemers of aanpassingen in de VIA door de opdrachtnemer) geen verdere actie meer nodig bij de opdrachtnemer. Om vragen zoveel mogelijk te voorkomen is het advies om voor handavingscommunicatie richting opdrachtnemers naar aanleiding van de aanwijzing te kiezen.
- Als de opdrachtgever de aanwijzing niet opvolgt, volgt correctie in de LH vanaf het moment dat de aanwijzing is gegeven. Afhankelijk van de uitkomsten van deze correcties in de LH, is het advies om te zorgen voor handavingscommunicatie richting de opdrachtnemers. Daarbij moet rekening worden gehouden met de specifieke omstandigheden.
- De aanwijzing kan niet altijd een op een worden doorgetrokken naar de opdrachtnemer. De fiscale gevolgen voor de IH zijn immers ook afhankelijk van de overige feiten en omstandigheden bij de opdrachtnemer (concreet: de opdrachtnemer kan op basis hiervan toch ondernemer zijn). Deze feiten en omstandigheden vallen buiten het onderzoek bij de opdrachtgever.

Richtlijnen OB

- Een aanwijzing in de LH kan gevolgen hebben voor de OB-posities van de opdrachtgever en opdrachtnemer(s). In voorkomende gevallen is de materiële impact van een correctie van de btw-posities van de opdrachtgever en opdrachtnemer echter beperkt. Het advies is daarom terughoudend te zijn in het corrigeren van de OB-posities van de opdrachtgever en opdrachtnemer(s) in de tijdvakken vóór aanwijzing in de LH. Dit behoeft een individuele beoordeling in afstemming met de vaktechnische lijn.

⁶ In bijlage 1 wordt kort ingegaan op de absorptieregeling.

⁷ Daaronder verstaan we de belastingjaren welke liggen vóór het moment van het geven van de aanwijzing.

- Het advies is om de OB-gevolgen vanaf het beoordeelde tijdvak naar de toekomst toe te bepalen. Indien de omstandigheden daar aanleiding toe geven, kan een onderzoek worden uitgebreid naar eerdere tijdvakken.
- Omdat elke concrete casus kan verschillen op vaktechnisch gebied, maar ook bijvoorbeeld op het vlak van handhaving, moet vanuit de LH altijd afstemming plaatsvinden met de vaktechnische lijn OB en indien nodig de managementlijn.

**Corporate Dienst
Vaktechniek**

Datum
1 september 2023

Onderbouwing richtlijnen OB

- In de periode vóór een aanwijzing in de LH, wordt het standpunt van de opdrachtnemer met betrekking tot het ondernemerschap voor zijn OB-positie in beginsel gevolgd, tenzij er duidelijke aanwijzingen voor het tegendeel zijn of het ondernemerschap voor de OB al negatief is beoordeeld door de Belastingdienst.
- Wanneer er voor de LH een aanwijzing wordt afgegeven aan de opdrachtgever, wordt er niet direct gecorrigeerd in de LH. Voor de handhaving ligt het in de rede om ook voor de OB niet direct tot correcties over te gaan. Wel is het aan te raden de OB-gevolgen van het al dan niet opvolgen van een aanwijzing in kaart te brengen en daarover in gesprek te gaan met de opdrachtgever.
- Indien de aanwijzing in de LH niet is opgevolgd en er corrigerend wordt opgetreden in de LH, dient de doorwerking van het LH-standpunt naar de OB-positie van de betrokken partijen te worden bepaald.
- Vanwege de diverse situaties in de OB, is er een uitgebreide toelichting op de uitwerking van een aanwijzing in de LH naar de OB gemaakt. Deze is opgenomen in bijlage 2. In deze bijlage zijn 5 situaties uitgewerkt met cijfermatige voorbeelden. Voor de periode vóór de aanwijzing in de LH, de herstelperiode en de periode vanaf corrigerend optreden in de LH zijn de vaktechnische adviezen, zoals hierboven kort benoemd, uitgebreid beschreven.

Communicatie naar opdrachtnemers

- Op het moment dat een aanwijzing wordt gegeven voor de LH, wordt er een herstelperiode geboden. In deze periode is de positie van de opdrachtnemer onzeker, omdat de opdrachtgever een keuze dient te maken en aanpassingen kan doen. Op dit moment is het aan de opdrachtgever om zijn opdrachtnemer(s) te informeren over de door hem te nemen acties. Het advies is dat de Belastingdienst hierbij ondersteuning biedt, bijvoorbeeld met een brochure die de opdrachtgever kan gebruiken in zijn communicatie met zijn opdrachtnemer(s).
- Op het moment dat een aanwijzing in de LH niet wordt opgevolgd en vervolgens overgegaan wordt tot correctie in de LH, is er duidelijkheid over de gevolgen van deze correcties voor de opdrachtnemer(s). Vanaf dit moment kan de Belastingdienst aan de opdrachtnemer(s) communiceren welke gevolgen de kwalificatie van de arbeidsrelatie kan hebben voor zijn/hun IH- en OB-positie. Het advies is hiervoor een standaardbrochure of brief te ontwikkelen.
- Indien de opdrachtgever, naar aanleiding van de aanwijzing in de LH, zich aansluit bij de constatering dat sprake is van een dienstbetrekking, adviseren wij aan de opdrachtnemer onder andere te communiceren:
 - Dat dit gevolgen kan hebben voor zijn ondernemerschap en dat het loon en de loonheffing in de VIA wordt opgenomen.
 - Dat de opdrachtnemer voor de betreffende werkzaamheden in loondienst is en mogelijk geen OB-ondernemer meer is. Hij mag daardoor geen btw in rekening brengen voor deze werkzaamheden. Daarnaast heeft hij geen recht op aftrek van voorbelasting op kosten met betrekking tot deze werkzaamheden. Indien opdrachtnemer geen andere btw-belaste werkzaamheden verricht, kan hij verzoeken om te worden afgevoerd als OB-ondernemer.
- Het zal per situatie verschillen wat de meest wenselijke handelswijze is in de communicatie naar de opdrachtnemers.

3.2 Vanuit een toezichtactiviteit bij de opdrachtnemer

Vanuit regulier toezicht⁸ met betrekking tot een opdrachtnemer stellen wij samengevat de volgende richtlijnen voor.

Corporate Dienst
Vaktechniek

Datum
1 september 2023

Richtlijnen IH en OB

- Daar waar de opdrachtnemer in regulier toezicht IH en/of OB wordt betrokken, wordt (in overeenstemming met de UHS) geadviseerd de beoordeling zoveel mogelijk te richten op de meest recente (openstaande) (winst)aangifte en/of tijdvakken.⁹ Daarbij dient ook aandacht te zijn voor toekomstige aangiften en/of tijdvakken om regel naleving in de toekomst te waarborgen. Voor de vraag of het gewenst is om in het specifieke geval een onderzoek uit te breiden naar eerdere jaren dient afstemming plaats te vinden met de vaktechnische- en managementlijn.
- Het is denkbaar dat op grond van de feiten en omstandigheden bij de opdrachtnemer geconcludeerd wordt dat er sprake is van belastbaar loon uit een echte of een fictieve dienstbetrekking. Voor de conclusie dat sprake is van loon uit dienstbetrekking kan het noodzakelijk zijn om ook feitenonderzoek te doen bij de opdrachtgever. Dit is afhankelijk van feiten en omstandigheden. Een dergelijk nader onderzoek zal altijd in afstemming met de vaktechnische lijn en managementlijn plaats moeten vinden. Bij GO zal ook de klantcoördinator moeten worden betrokken.
- Signalen van een onjuiste kwalificatie van de dienstbetrekking bij een opdrachtnemer worden daarnaast in overleg met de vaktechnische lijn en managementlijn opgewerkt voor een mogelijk bedrijfsbezoek of boekenonderzoek bij de opdrachtgever.
- Voor de OB dient een eigen ondernemersbeoordeling te worden gemaakt, waarbij het standpunt voor de IH een sterke aanwijzing kan zijn of al dan niet sprake is van ondernemerschap. OB gevolgen dienen vanaf het beoordeelde tijdvak naar de toekomst toe te worden bepaald. Indien de omstandigheden daar aanleiding toe geven, kan een onderzoek naar eerdere tijdvakken worden uitgebreid.

Onderbouwing richtlijnen IH en OB

- We sluiten voor de bovenstaande richtlijn zoveel mogelijk aan bij de huidige praktijk. Zo geldt momenteel al voor steekproefonderzoeken dat de meest recente (openstaande) aangifte IH wordt beoordeeld. Daarnaast geldt hiervoor ook dat uitbreiding van het onderzoek naar eerdere jaren dient te worden afgestemd met de vaktechnische- en managementlijn.
- Bij de beoordeling van een aangifte/tijdvak, wordt ook aandacht besteed aan de toekomstige aangiften/tijdvakken van de opdrachtnemer om regel naleving in de toekomst te waarborgen. Dat past ook bij het strategische doel van de Belastingdienst, waarbij wordt beoogd *'met 'handhaving' het gedrag van burgers en bedrijven zodanig te beïnvloeden dat zij structureel (fiscale) regels naleven (compliance). Dit moet zorgen voor de borging van de continuïteit van belastingopbrengsten.'*¹⁰
- Het advies is om gebruik te maken van handavingscommunicatie gericht op opdrachtnemers.
- Zoals gebruikelijk dienen bij het vaststellen van de belastingaanslag de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht te worden genomen. Daarbij is onder meer aandacht voor de lange duur van het handavingsmoratorium in de LH.
- Het uitvoeren van een mogelijk bedrijfsbezoek of boekenonderzoek bij de opdrachtgever, zorgt voor een hefboomwerking in de handhaving op arbeidsrelaties.
- Omdat elke concrete casus kan verschillen moet in voorkomende gevallen afstemming plaatsvinden met de vaktechnische lijn IH/OB/LH en indien nodig de managementlijn.

8 Hier wordt bedoeld vanuit het regulier toezicht, zoals steekproeven en aangifte-uitwerp.

9 Bij steekproefonderzoeken geldt op dit moment dat de meest recente (openstaande) aangifte IH in het onderzoek wordt betrokken.

10 Zie bijlage 2 van het 'Handavingsplan arbeidsrelaties'

4 Ten slotte

Het handhavingsmoratorium voor de LH geldt vanaf 1 mei 2016¹¹ en geldt niet voor de IH en OB. In de Voortgangsbrief werken met en als zelfstandige is opgenomen dat de handhaving, binnen de mogelijkheden van de bestaande wet- en regelgeving, wordt versterkt en verbeterd en dat het kabinet de ambitie heeft uiterlijk op 1 januari 2025 het handhavingsmoratorium voor de LH volledig op te heffen. Handhaving binnen de LH, IH en OB kenmerkt zich door een groot aantal opdrachtgevers, nog groter aantal opdrachtnemers en beperkte beschikbare capaciteit. De Belastingdienst heeft daarbij keuzevrijheid in de handhaving.¹² In het Handhavingsplan wordt de focus voor handhaving op opdrachtgevers gericht.

Corporate Dienst
Vaktechniek

Datum
1 september 2023

De vraag is opgekomen of en hoe handhaving in de IH en de OB vormgegeven kan worden, mede gezien het handhavingsmoratorium in de LH. Wij adviseren binnen dit kader de mogelijkheid tot handhaving bij opdrachtnemers in de IH en OB open te houden omdat:

- geheel niet corrigeren in de IH/OB impact kan hebben op de bereidheid tot regelnaleving, met name in de IH;
- het rapport van de Algemene Rekenkamer (ARK) het handhavingsmoratorium als één van de knelpunten benoemt ten aanzien van de aanpak van schijnzelfstandigheid;
- de ARK heeft vastgesteld dat ook over eerdere jaren, zij het in afnemende mate, bij opdrachtnemers¹³ is gehandhaafd¹⁴ in de IH en/of OB. Het invoeren van een handhavingsmoratorium in de IH en/of OB kan mogelijk tot herstelacties leiden vanuit belastingplichtigen die in het verleden wel te maken hebben gehad met handhavingsacties;
- er mogelijk een aanzuigende werking kan ontstaan op het onterechte gebruik van ondernemersfaciliteiten, ook door niet-ondernemers die zich gesterkt voelen door het handhavingsmoratorium in de LH (zie bijvoorbeeld Rechtbank Noord Holland waar een werknemer in zijn aangifte ondernemersfaciliteiten heeft opgenomen met een beroep op het gelijkheidsbeginsel);
- Rechtbank Noord Holland nam in zijn uitspraak als uitgangspunt dat de handhaving in de IH niet valt onder het handhavingsmoratorium; en
- het gaat om complexe problematiek met veel specifieke omstandigheden in verschillende gradaties. Dit vraagt om maatwerk.

Individuele besluitvorming vindt plaats binnen de ruimte die het recht biedt. Bij het invullen van die ruimte is leidend wat – mede gezien de omstandigheden in het individuele geval – de meest passende rechtstoepassing is; dit is maatwerk.

5 Bijlagen

Bijlage 1 : Arbeidsrelaties DBA – Hoofdpijnen wet- en regelgeving IH en OB

Bijlage 2: Arbeidsrelaties DBA – Doorwerking aanwijzing LH naar OB

11 Met ingang van 1 mei 2017 kan de Belastingdienst handhaven bij 'evident kwaadwillenden' en met ingang van 1 juli 2018 bij alle 'kwaadwillenden'. Vanaf 1 januari 2020 kan de Belastingdienst – vooruitlopend op het gefaseerd afbouwen van het handhavingsmoratorium – ook handhaven wanneer opdrachtgevers aanwijzingen van de Belastingdienst niet of niet in voldoende mate binnen een redelijke termijn opvolgen.

12 Zie ook Cum Laude <https://www.uitspraken.nl/uitspraak/rechtbank-den-haag/civiel-recht/civiel-recht-overig/kort-geding/ecli-nl-rbdha-2023-1024>.

13 De Belastingdienst administreert voor de inkomstenbelasting niet hoe vaak hij in totaal zijn reactieve handhavingsinstrumenten inzet op het gebied van mogelijke schijnzelfstandigheid bij zelfstandigen (zie onder meer Rapport ARK).

14 In figuur 11 van het rapport van de ARK is opgenomen hoeveel keer de Belastingdienst gecorrigeerd heeft bij individuele opdrachtnemers. De cijfers zijn gebaseerd op aantallen (navorderings)aanlagen inkomstenbelasting waarbij de Belastingdienst 'winst uit onderneming' corrigeerde in 'loon uit dienstbetrekking' of 'resultaat uit overige werkzaamheden'. De correcties van daadwerkelijke schijnzelfstandigheid zijn hier in opgenomen.



Bijlage 1 bij het memo
Arbeidsrelaties (DBA): Richtlijnen doorwerking IH en OB

**Corporate Dienst
Vaktechniek**
Landelijke Coördinatie

Croeselaan 14
3521 CA Utrecht
Postbus 18280
3510 CG Utrecht
www.belastingdienst.nl

memo Arbeidsrelaties (DBA): Overzicht hoofdlijnen wet- en
regelgeving voor de inkomstenbelasting en omzetbelasting
(alsmede enkele formeelrechtelijke aspecten)

Auteurs
Landelijke coördinatie
omzetbelasting, inkom-
stenbelasting/schenk-en
erfbelasting, Formeel
Recht, Loonheffingen en
Controle

Datum
31 augustus 2023

1 Inleiding

Het voorliggende memo betreft een bijlage bij het memo 'Arbeidsrelaties (DBA) – Richtlijnen doorwerking IH en OB'. Dit memo ziet uitsluitend op de geldende wet- en regelgeving met betrekking tot de handhaving op arbeidsrelaties ten aanzien van de inkomstenbelasting en omzetbelasting.

Het voorliggende memo is enkel beschrijvend en theoretisch van aard, waarbij op hoofdlijnen inzicht wordt gegeven in de relevante rechtstoepassing rondom de bovenstaande problematiek voor de inkomstenbelasting en de omzetbelasting. Tevens komt een aantal formeelrechtelijke aspecten aan bod. Expliciet dient te worden opgemerkt dat dit memo niet uitputtend is en dat niet wordt ingegaan op concrete casuïstiek. De fiscale gevolgen voor een individuele casus dienen altijd zelfstandig te worden beoordeeld en zijn afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval. Er wordt daarom geadviseerd om bij vragen omtrent deze problematiek afstemming te zoeken met de vaktechnische lijn.

2 Hoofdlijnen relevante wet- en regelgeving

2.1 Lijst van afkortingen

ABRvS	Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State
Awb AWR	Algemene wet bestuursrecht
Btw-richtlijn	Algemene wet inzake rijksbelastingen
Besluit AV	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
IB LH	Omzetbelasting, administratieve-, facturerings- en andere verplichtingen, BWBR0035935 Inkomstenbelasting
Wet IB 2001	Loonheffingen
Wet LB 1964	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet OB	Wet op de loonbelasting 1964 Wet op de omzetbelasting 1968

2.2 Inkomstenbelasting

Algemeen

2.2.1. In het algemeen geldt dat inkomsten alleen worden belast met IB als er sprake is van een *bron van inkomen*. Er is sprake van een bron van inkomen als aan de volgende voorwaarden wordt voldaan¹:

- De belastingplichtige neemt deel aan het economische verkeer;
- De belastingplichtige heeft het oogmerk om voordeel te behalen; en
- Het voordeel is redelijkerwijs te verwachten.

2.2.2. Indien er sprake is van een bron van inkomen, dan dient beoordeeld te worden onder welke inkomenscategorie de bron valt. In box 1, de heffingsgrondslag voor inkomsten uit werk en woning, zijn onder meer de volgende inkomenscategorieën te onderscheiden: winst uit onderneming, belastbaar loon en resultaat uit overige werkzaamheden. Hieronder wordt kort ingegaan op deze inkomenscategorieën. Daarbij dient te worden opgemerkt dat de Wet IB 2001 een zogenaamde 'rangorderegeling' kent.² Dat houdt in dat in geval van samenloop voordelen in beginsel enkel op grond van de eerstgenoemde categorie in de wet in de heffing kunnen worden betrokken.³

Winst uit onderneming

2.2.3. Winst uit onderneming is de eerste inkomenscategorie onder box 1. In de Wet IB 2001 is geen definitie opgenomen van het begrip 'onderneming'. Een omschrijving die op basis van jurisprudentie veelal wordt gehanteerd is 'een duurzame organisatie die erop is gericht met behulp van arbeid en kapitaal deel te nemen aan het maatschappelijke productieproces met het oogmerk om winst te behalen'. Om te bepalen of sprake is van een onderneming, kunnen onder meer de volgende factoren een rol spelen: de duurzaamheid en de omvang van de werkzaamheden, de organisatie van kapitaal en arbeid, de winstverwachting, de beschikbare tijd, het lopen van (ondernemers)risico, de mate van zelfstandigheid bij het verrichten van werkzaamheden en het aantal opdrachtgevers.⁴

In artikel 3.4 van de Wet IB 2001 is de 'ondernemer' gedefinieerd als 'de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming'. Overigens dient eerst op grond van de feiten (objectief) te worden vastgesteld of er sprake is van een onderneming. Zonder de aanwezigheid van een onderneming (een organisatie van kapitaal en arbeid) kan er geen ondernemer (een natuurlijk persoon) zijn. De beoefenaar van een zelfstandig beroep wordt op grond van artikel 3.5 van de Wet IB 2001 gelijkgesteld met een ondernemer en het zelfstandig uitgeoefende beroep als onderneming.

1 Op basis van jurisprudentie gewezen onder de Wet inkomstenbelasting 1964, zie o.a. Cursus Belastingrecht IB (versie 2022/2023), p. 109.

2 Zie artikel 2.14 van de Wet IB 2001.

3 Hoogeveen, in: Cursus Belastingrecht IB (versie 2022/2023). p. 99.

4 Het is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het individuele geval om te kunnen vaststellen of sprake is van een onderneming voor de inkomstenbelasting. Factoren dienen in onderlinge samenhang gewogen en beoordeeld te worden, waarbij geen van de factoren op zichzelf doorslaggevend is voor een finaal oordeel. Zie ook *Kamerstukken II* 2014/15, 32 642, nr. 5, p. 3-4 en bijvoorbeeld HR 21 april 1993, BNB 1993/185 en HR 20 december 2000, BNB 2001/88.

2.2.4. Ondernemers hebben aftrekposten en faciliteiten die werknemers niet hebben. Een ondernemer kan in aanmerking komen voor diverse faciliteiten, waaronder de investeringsaftrek, de ondernemersaftrek en de MKB-winstvrijstelling.⁵ Bovendien kunnen onder bepaalde voorwaarden de kosten van een onderneming ten laste worden gebracht van de winst.

2.2.5. Indien bijvoorbeeld wordt vastgesteld dat een opdrachtnemer géén winst uit onderneming geniet maar loon uit dienstbetrekking, betekent dit dat de opdrachtnemer geen recht heeft op de ondernemersfaciliteiten in de IB. Daarnaast is het – afgezien van reiskosten in de vorm van een forfaitaire reisaf trek – in dat geval niet mogelijk voor de opdrachtnemer om gemaakte kosten in aftrek te brengen op het loon. Dat kan in voorkomend geval leiden tot een correctie of navordering. Uiteraard dienen bij het vaststellen van de aanslag de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht te worden genomen. Dat kan er toe leiden dat een belastingaanslag⁶ niet opgelegd kan worden. In paragraaf 2.4.2. van dit memo wordt nader ingegaan op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Loon uit dienstbetrekking

2.2.6. De tweede inkomenscategorie onder box 1 is het belastbare loon. Daaronder wordt verstaan het loon verminderd met de reisaf trek. De IB volgt voor wat betreft de kwalificatie van loon in principe de LH.⁷ De Wet LB 1964 bepaalt dat loon *'al hetgeen is uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten, daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking.'*⁸ Op grond van deze bepaling is de dienstbetrekking de bron van het loon.⁹

Voor de privaatrechtelijke dienstbetrekking wordt aangesloten bij het civiele recht. Dan gaat het om de arbeidsovereenkomst, waarvan de belangrijkste drie elementen gezag, arbeid en loon zijn. Overigens blijkt uit constante rechtspraak van de Hoge Raad dat alle elementen in hun onderlinge verband daarbij een rol spelen en dat geen van de elementen op voorhand beslissend is (de holistische toets).¹⁰ Voor de sociale zekerheid en daarmee ook voor de premie- en bijdrageheffing geldt hetzelfde.

2.2.7. Onder de inkomenscategorie loon kan, in tegenstelling tot de categorie winst uit onderneming¹¹, geen beroep worden gedaan op de ondernemersfaciliteiten in de IB. Daarnaast is het – afgezien van de forfaitaire reisaf trek – niet mogelijk om gemaakte kosten in aftrek te brengen.

5 Zie voor een uitgebreid overzicht van ondernemersfaciliteiten: Van Kempen, in: *Cursus Belastingrecht IB3.2.5.B (versie 2022/2023)*.

6 Onder belastingaanslag wordt overigens verstaan de voorlopige aanslag, de aanslag, de navorderingsaanslag en de naheffingsaanslag, alsmede de voorlopige conserverende aanslag, de conserverende aanslag en de conserverende navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting. De uitnodiging tot betaling staat niet genoemd in artikel 2, derde lid, onderdeel e, van de AWR. Deze bepaling geeft de definitie van het begrip 'belastingaanslag'.

7 Overigens is er een aantal loonbestanddelen die niet onder de LH valt, maar wel wordt gezien als loon voor de IB. Denk daarbij aan fooien boven een bepaalde norm.

8 Zie artikel 10, eerste lid, van de Wet LB 1964.

9 Dit is ook bevestigd in HR 8 februari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB3896.

10 Zie artikel 7:610, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek. Overigens is aangegeven dat het kabinet de regelgeving rondom de beoordeling van arbeidsrelaties wil verduidelijken en het grijze gebied tussen werknemers en zelfstandigen wil verkleinen, zie o.a. *Kamerstukken II 2022/23*, 31 311, nr. 246.

11 Overigens hebben resultaatgenieters die onder de terbeschikkingstellingsregeling vallen bijvoorbeeld wel recht op de zogeheten terbeschikkingstellingsvrijstelling (een faciliteit die vergelijkbaar is met de MKB-winstvrijstelling).

Resultaat uit overige werkzaamheden

2.2.8. De inkomenscategorie 'resultaat uit overige werkzaamheden' kan opkomen als sprake is van een werkzaamheid en er geen sprake is van winst uit onderneming of loon. Ook voor deze inkomenscategorie dient sprake te zijn van een bron van inkomen die is gerelateerd aan verrichte werkzaamheden.

Rangorde

2.2.9. De voordelen die worden behaald met de drie hiervoor beschreven inkomensbronnen staan op grond van artikel 2.14 van de Wet IB 2001 in een wettelijke rangorde tot elkaar. Deze voordelen worden bij een belastingplichtige tussen en binnen het belastbare inkomen box 1 toegerekend. De rangorderegeling heeft echter geen kwalificerend effect. Er dient met andere woorden steeds op basis van de feiten bronkwalificatie plaats te vinden. Hoewel er sprake kan zijn van samenloop (voorbeeld is absorptie, zie hierna) sluiten de verschillende bronnen elkaar naar strekking uit. Winst uit onderneming onderscheidt zich van loon en resultaat uit overige werkzaamheden, door de aanwezigheid van een objectieve onderneming (duurzame organisatie). Loon verschilt daarentegen van winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden op het punt van de dienstbetrekking (geen zelfstandigheid). Niet-zelfstandige arbeid waaruit loon wordt genoten kwalificeert niet als resultaat uit overige werkzaamheden. In artikel 3.90 van de Wet IB 2001 wordt dit nog eens expliciet verwoord door aan te geven dat het gaat om het resultaat uit een of meer werkzaamheden dat geen winst uit onderneming of loon genereert.

Absorptie van loon in winst

2.2.10. De situatie kan zich voordoen dat een belastingplichtige naast winst uit onderneming tevens loon uit dienstbetrekking geniet. De vraag komt dan op of het loon mogelijk wordt 'geabsorbeerd' in de winst. De looninkomsten behoren in dat geval tot de winst uit onderneming. Daarvoor is vereist dat er een *zeer nauwe samenhang*¹² bestaat tussen de werkzaamheden voor de onderneming en de werkzaamheden in dienstbetrekking en dat bovendien de onderneming *dominant* is ten opzichte van de dienstbetrekking. Het voert in het kader van dit memo te ver om een uitputtende beschrijving te geven van de mogelijkheid van absorptie van loon in winst (in de praktijk is dit een uitzonderlijke situatie). Raadpleeg in voorkomende gevallen hiervoor de vaktechnische lijn.

2.3 Omzetbelasting

Ondernemerschap

2.3.1. De omzetbelasting kent een ruim ondernemersbegrip. Voor de omzetbelasting is een **ieder** die **zelfstandig** een **economische activiteit**¹³ verricht ondernemer, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit (artikel 7 Wet OB en artikel 9 Btw-richtlijn).

Onder het woord 'ieder' vallen niet alleen natuurlijke personen en rechtspersonen, maar ook entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid vallen onder 'ieder'.

12 Hoogstraten, Franssen en Van Lienen geven aan dat ondanks dat het criterium van een 'zeer nauwe samenhang' niet eenduidig wordt ingevuld door de rechtspraak, enige samenhang in elk geval niet voldoende is, maar dat de werkzaamheden in dienstbetrekking van dezelfde aard dienen te zijn als de werkzaamheden voor de onderneming. Zie Hoogstraten, Franssen en Van Lienen, 'Absorptie: loon uit dienstbetrekking is onderdeel van winst uit onderneming', *Wet DBA* (FA nr. 24) 2017/6.3.1.

13 In de Wet OB wordt de term 'bedrijf' gebruikt voor een economische activiteit.

Zelfstandigheid

2.3.2. De term 'zelfstandig' is niet gedefinieerd in de Wet OB, maar is wel nader ingevuld in artikel 10 Btw-richtlijn:

'De in artikel 9, lid 1, bedoelde voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig moet worden verricht, sluit loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.'

De Wet OB dient in lijn met deze bepaling te worden uitgelegd. Ondernemerschap wordt dus uitgesloten door het bestaan van een dienstbetrekking of een andere juridische band waardoor iemand niet zelf zijn arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden kan bepalen en ondergeschikt is ten aanzien van de verantwoordelijkheid van de werkgever. Een beoordeling van het ondernemerschap in de LH of IB, vormt dan ook een indicatie bij het beoordelen van het ondernemerschap voor de btw.

Naast de in artikel 10 Btw-richtlijn genoemde arbeidsrelatie, is het echter ook mogelijk dat de vereiste zelfstandigheid zoals bedoeld in artikel 9 Btw-richtlijn op andere gronden ontbreekt. Daarvan is sprake als de activiteiten niet in eigen naam, niet voor eigen rekening en niet onder eigen verantwoordelijkheid worden verricht en het economisch risico voor de activiteiten niet door de betreffende persoon wordt gedragen. Deze situatie doet zich bijvoorbeeld voor bij een natuurlijk persoon die optreedt als commissaris, toezichthouder of lid van een (bezwaar)commissie.¹⁴

De zelfstandigheid en daarmee het ondernemerschap dient steeds, ook bij het ontbreken van een arbeidsovereenkomst of een soortgelijke juridische band, op basis van de feiten en omstandigheden te worden beoordeeld.

Economische activiteit

2.3.3. Met 'economische activiteit' wordt bedoeld het verrichten van leveringen van goederen en diensten waar een tegenprestatie tegenover staat. Deze tegenprestatie hoeft niet kostendekkend of winstgevend te zijn, zolang de verkregen vergoeding meer dan symbolisch is. De handelingen dienen regelmatig te worden verricht; een incidentele levering leidt niet tot een economische activiteit.

Artikel 9 Btw-richtlijn beschrijft het begrip 'economische activiteit' als volgt: *'Als 'economische activiteit' worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.'*

¹⁴ HvJ EU 13 juni 2019, C-420-18, en Besluit Btw-heffing bij werkzaamheden van toezichthouders en van leden van diverse commissies, BWBR0045102.

Aftrek van voorbelasting

2.3.4. Een ondernemer maakt kosten voor het uitvoeren van zijn activiteiten. Deze kosten kunnen met btw zijn belast, als het gaat om de inkoop van btw-belaste goederen of diensten. Deze btw op de kosten kan door de ondernemer in aftrek worden gebracht op de btw die hij verschuldigd is over zijn btw-belaste activiteiten. Voorwaarde hiervoor is dat de kosten zijn gemaakt voor het verrichten van btw-belaste handelingen en dat de btw door een ondernemer aan hem in rekening is gebracht (artikel 168 Btw-richtlijn en artikel 15 Wet OB).

De inkomende btw brengt de ondernemer in aftrek in zijn aangifte omzetbelasting in het tijdvak dat de btw aan hem in rekening is gebracht.

Vrijstellingen

2.3.5. Voor de btw geldt als uitgangspunt dat alle leveringen en diensten, verricht door een ondernemer, met btw zijn belast. Uitzondering op deze regel zijn de vrijstellingen. Als een levering of dienst vrijgesteld is van btw, houdt dit in dat de ondernemer die de activiteit verricht, geen btw in rekening brengt aan zijn afnemer. De btw op de kosten die deze ondernemer maakt voor de vrijgestelde activiteit, kan hij niet in aftrek brengen.

De activiteiten die vrijgesteld zijn van btw, zijn opgesomd in de artikelen 132 tot en met 137 Btw-richtlijn en artikel 11 Wet OB. Het gaat enerzijds om activiteiten in het algemeen belang, zoals zorg, onderwijs en kinderopvang en anderzijds om activiteiten die om andere – vaak btw-technische – redenen zijn vrijgesteld, zoals de levering en verhuur van onroerende zaken en financiële dienstverlening.

Verschuldigheid

2.3.6. De hoofdregel is dat de btw die een ondernemer in rekening brengt aan zijn afnemer, moet worden voldaan in het aangiftetijdvak waarin de factuur met de btw is uitgereikt (artikel 12 t/m 14 Wet OB). Ook indien de btw onterecht in rekening is gebracht, is degene die melding maakt van btw op een factuur deze btw verschuldigd (artikel 37 Wet OB). Btw die op grond van artikel 37 Wet OB verschuldigd is geworden, kan door de afnemer (de ontvanger van de factuur) niet in aftrek worden gebracht.

Kleine ondernemersregeling

2.3.7. Een ondernemer van wie de omzet in een kalenderjaar in Nederland niet meer bedraagt dan € 20.000 kan kiezen voor toepassing van vrijstelling van belasting op de door hem verrichte leveringen van goederen en diensten (de zogeheten kleine ondernemersregeling, artikel 25 Wet OB). De ondernemer heeft geen recht op aftrek van de btw die aan hem in rekening is gebracht. Als een ondernemer de kleine ondernemersregeling toepast, is hij bovendien ontheven van de administratieve verplichtingen die de Wet OB aan hem stelt.

Besluit administratieve verplichtingen – herziening en correctie van ten onrechte gefactureerde btw

2.3.8. In het besluit Omzetbelasting, administratieve-, facturerings- en andere verplichtingen (Besluit AV) is beschreven hoe en onder welke voorwaarden een factuur waarop onterecht btw in rekening is gebracht (verschuldigd geworden op grond van artikel 37 Wet OB, zie par. 2.5. van het Besluit AV), door de ondernemer kan worden gecorrigeerd. Het uitgangspunt daarbij is dat de ondernemer de ten onrechte gefactureerde btw kan herzien als hij het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld (par. 3.5.1. van het Besluit AV).

2.3.9. Het Besluit AV beschrijft in paragraaf 3.5.2. de toepassing van de heffingsmogelijkheden als ten onrechte gefactureerde btw niet is herzien en niet is voldaan. Als de ten onrechte in rekening gebrachte btw niet is voldaan, kan de inspecteur die belasting naheffen bij de opsteller van de factuur (de leverancier) en bij de ontvanger van de factuur (de afnemer). De inspecteur zal in het algemeen niet beide mogelijkheden benutten, maar een keuze maken tussen correctie bij de leverancier of de afnemer. In eerste instantie zal de inspecteur de mogelijkheid onderzoeken om de btw na te heffen bij de leverancier, die de btw op grond van artikel 37 Wet OB verschuldigd is. Correctie bij de afnemer is ook mogelijk, aangezien de afnemer geen recht heeft op aftrek van de btw die de leverancier op grond van artikel 37 Wet OB verschuldigd is geworden. Paragraaf 3.5.2. van het Besluit AV geeft een genuanceerde afweging over de correctiemogelijkheden en verantwoordelijkheden van partijen in dergelijke situaties.

Ontbreken van zelfstandigheid

2.3.10. Een van de criteria voor het ondernemerschap in de btw is de vraag of een belastingplichtige zelfstandig economische activiteiten verricht. Indien bijvoorbeeld wordt vastgesteld dat een opdrachtnemer loon uit dienstbetrekking geniet, betekent dit voor de btw dat de opdrachtnemer niet voldoet aan het criterium dat hij zelfstandig economische activiteiten verricht. De opdrachtnemer kwalificeert niet als ondernemer voor de btw. De opdrachtnemer mag geen btw meer in rekening brengen over zijn gewerkte uren voor deze opdrachtgever en heeft geen recht op aftrek van aan hem in rekening gebrachte btw.

2.3.11. Indien de opdrachtnemer btw op de facturen aan de opdrachtgever vermeldt, is hij deze btw verschuldigd op grond van artikel 37 Wet OB. De opdrachtgever heeft in beginsel geen recht op aftrek van de btw die de opdrachtnemer op grond van artikel 37 Wet OB verschuldigd is.

2.3.12. Indien de opdrachtgever bemiddelt tussen een opdrachtnemer en een uiteindelijke afnemer, kan het vaststellen van een dienstbetrekking gevolgen hebben voor de vergoeding die de opdrachtgever in rekening brengt aan de uiteindelijke afnemer. De opdrachtnemer ontvangt loon van de opdrachtgever en factureert niet direct aan de afnemer. De opdrachtgever kan ervoor kiezen de vergoeding aan de afnemer te verhogen met de loonkosten voor de gewerkte uren van de opdrachtnemer. Aangezien de vergoeding de grondslag vormt waarover btw berekend wordt, verhoogt dit de in rekening te brengen btw. Indien de afnemer geen recht op aftrek heeft, worden zijn kosten hierdoor hoger.

2.4 Enkele formeelrechtelijke aspecten

2.4.1. Naheffing en navordering

Naheffing

2.4.1.1. De loon- en omzetbelasting zijn aangiftebelastingen. In artikel 20 van de AWR is geregeld dat als de belasting die op aangifte behoort te worden voldaan of afgedragen geheel of gedeeltelijk niet is betaald, de inspecteur de te weinig geheven belasting kan naheffen.

2.4.1.2. De bevoegdheid tot naheffing vervalt door verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend. Voor naheffing is geen nieuw feit nodig. Naheffing kan worden beperkt door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Daarnaast valt op te merken dat artikel 20, eerste lid, van de AWR een zogenaamde 'kan- bepaling' behelst en dat impliceert dat er sprake is van een zekere beslissruimte voor de inspecteur (een discretionaire bevoegdheid) om na te heffen.

Navordering

Corporate Dienst
Vaktechniek

Datum
31 augustus 2023

2.4.1.3. De IB is een aanslagbelasting. In artikel 16 van de AWR zijn de wettelijke voorwaarden opgenomen waaronder navordering kan plaatsvinden voor aanslagbelastingen. Artikel 16 AWR bepaalt dat als enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, dan wel dat een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing, teruggaaf of heffingskorting ten onrechte of tot een te hoog bedrag is verleend, de inspecteur de te weinig geheven belasting dan wel de ten onrechte of tot een te hoog bedrag verleende heffingskorting kan navorderen. De navorderingsaanslag volgt op de aanslag. Met andere woorden: een (primitieve) definitieve aanslag kan enkel worden herzien door middel van een navorderingsaanslag.

2.4.1.4. Een feit, dat de inspecteur *bekend* was of *redelijkerwijs* bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren, tenzij er sprake is van kwade trouw van belastingplichtige. Dit wordt ook wel het 'nieuw feit'- vereiste genoemd en impliceert dat de inspecteur een zekere onderzoeksplicht heeft. Voldoet de inspecteur niet aan deze onderzoeksplicht, dan ontstaat er een ambtelijk verzuim en kan hij niet op grond van een 'nieuw feit' navorderen.¹⁵

2.4.1.5. Of sprake is van een nieuw feit moet altijd worden beoordeeld aan de hand van de concrete feiten en omstandigheden van het geval. Opgemerkt kan worden dat in 2007 bij de Hoge Raad een geschil voorlag waarbij het ging om de vraag of de inspecteur in redelijkheid moest twifelen aan de juistheid van de aangiften indien voor de eerste keer winst uit onderneming (in de IB) werd aangegeven. De Hoge Raad oordeelde dat *'de inspecteur [...] bij het vaststellen van een aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen uit [mag] gaan van de juistheid van de gegevens die een belastingplichtige bij zijn aangifte heeft verstrekt. Tot een nader onderzoek is hij in beginsel niet gehouden. Wel is hij tot een nader onderzoek gehouden, indien hij, na met een normale zorgvuldigheid kennis te hebben genomen van de inhoud van de aangifte, aan de juistheid van enig daarin opgenomen gegeven in redelijkheid behoort te twifelen.'*¹⁶ In principe mag de inspecteur er vanuit gaan dat het standpunt van belastingplichtige dat sprake is van winst uit onderneming juist is. Hij is (pas) verplicht tot het instellen van een nader onderzoek als er bij hem twijfels ontstaan over dit standpunt nadat hij met een normale zorgvuldigheid kennis heeft genomen van de aangifte IB.

2.4.1.6. Navordering kan ook plaatsvinden zónder dat er sprake is van een nieuw feit, bijvoorbeeld ingeval er sprake is van kwade trouw of een zogeheten 'kenbare fout'. Bij kwade trouw heeft de belastingplichtige de inspecteur opzettelijk de juiste informatie onthouden of opzettelijk onjuiste of onvolledige informatie verstrekt. Er moet sprake zijn van (voorwaardelijke) opzet en de kwade trouw moet aanwezig zijn geweest op het moment van het indienen van de aangifte.¹⁷ Of sprake is van kwade trouw moet altijd worden beoordeeld aan de hand van de concrete feiten en omstandigheden van het geval.

Er is sprake van een 'kenbare fout' indien ten gevolge van een fout een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of ten gevolge van een fout een belastingaanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld, hetgeen de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is. Van kenbaar zijn is in ieder geval sprake als de te weinig geheven belasting ten minste 30 percent van de ingevolge de belastingwet verschuldigde belasting bedraagt.¹⁸

15 Zie fiscale thema's, Navordering, D.N.N. Jansen).

16 HR 7 december 2007, ECLI:NL:PHR:2007:BB3465, r.o. 3.3.

17 Zie fiscale thema's, Navordering, D.N.N. Jansen.

18 Zie artikel 16, lid 2, onderdeel c, van de AWR.

2.4.1.7. De bevoegdheid tot het vaststellen van een navorderingsaanslag vervalt door verloop van vijf jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. Bij een tijdvakbelasting wordt de belastingschuld geacht te zijn ontstaan op het tijdstip waarop het tijdvak eindigt. Als voor het doen van aangifte uitstel is gevraagd en verleend, wordt de navorderingstermijn met de duur van dit uitstel verlengd. Op de reguliere navorderingstermijn van vijf jaar zijn uitzonderingen, bijvoorbeeld indien er sprake is van een 'kenbare fout' of een buitenlandsituatie. Navordering kan worden beperkt door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Ook hier valt op te merken dat artikel 16, eerste lid, van de AWR een zogenaamde 'kan-bepaling' behelst en dat impliceert dat er sprake is van een zekere beslissruimte voor de inspecteur (een discretionaire bevoegdheid) om al dan niet na te vorderen.

Corrigeren in de loonheffing(en) of in de inkomensheffing(en)?

2.4.1.8. Als sprake blijkt te zijn van een dienstbetrekking en het loon nog niet in de loonheffing(en) is betrokken staat de inspecteur voor de keuze om (los van de correctieberichten) de loonheffing na te heffen bij de inhoudingsplichtige of een (navorderings)aanslag inkomensheffing op te leggen aan de belastingplichtige/werknemer. Dat keuzerecht van de inspecteur is niet ongelimiteerd, wat is bepaald in vele arresten van de Hoge Raad. Zo is bijvoorbeeld geen plaats voor naheffing van loonheffing als over het loon al inkomensheffing is geheven door middel van een (navorderings)aanslag.¹⁹ Wel mogen bij de inhoudingsplichtige/werkgever de premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zvw worden nageheven. Voor meer voorrangsregels en beperkingen in de keuzevrijheid zij verwezen naar bijv. Loonheffingen, FED fiscale studiereserie nr. 7, 17e druk (par. 18.3.2).

2.4.2. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur

Algemeen

2.4.2.1. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn rechtsbeginselen waaraan een behoorlijk handelende overheid altijd dient te voldoen. Dat geldt natuurlijk ook voor de Belastingdienst. Er kan een onderscheid worden gemaakt tussen de materiële beginselen en formele beginselen, waarbij de materiële beginselen zien op *de inhoud* van besluiten en de formele beginselen op *de wijze van totstandkoming* van besluiten. Onder de materiële beginselen kunnen worden geschaard: het vertrouwensbeginsel, het gelijkheidsbeginsel, het verbod van willekeur, het evenredigheidsbeginsel en het verbod van détournement de pouvoir. Onder de formele beginselen vallen: het motiveringsbeginsel, het zorgvuldigheidsbeginsel en het fair play beginsel.

2.4.2.2. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur spelen *altijd* een rol in de uitoefening van ons werk als bestuursorgaan en dus ook in het kader van de onderhavige problematiek. Een aantal beginselen wordt hieronder nader toegelicht omdat, gelet op de problematiek die speelt bij de handhaving op arbeidsrelaties, deze *mogelijkerwijs* meer op de voorgrond kunnen treden. De belastingplichtige kan een beroep doen op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waarbij een geslaagd beroep op een beginsel ertoe kan leiden dat toepassing van de wet achterwege moet blijven.

19 HR 10 februari 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5251, BNB 1993/138

Het gelijkheidsbeginsel

2.4.2.3. Een beginsel dat nader wordt toegelicht is het gelijkheidsbeginsel. Op grond van het gelijkheidsbeginsel moeten gelijke gevallen gelijk behandeld worden en ongelijke gevallen ongelijk naar de mate waarin zij verschillen.

**Corporate Dienst
Vaktechniek**

Datum
31 augustus 2023

2.4.2.4. Onder het gelijkheidsbeginsel moeten de gevallen die men wil vergelijken zowel *feitelijk* als *rechtens* gelijk zijn. Met *feitelijk* vergelijkbaar wordt bedoeld dat de belastingplichtigen met wie wordt vergeleken, in soortgelijke (relevante) omstandigheden moeten verkeren als de belastingplichtige die zich beroept op het gelijkheidsbeginsel. De gevallen moeten dezelfde (feitelijke) kenmerken hebben.²⁰ Met *rechtens* vergelijkbaar wordt bedoeld dat dezelfde wettelijke voorschriften van toepassing zijn op zowel de belastingplichtige in kwestie als op de belastingplichtigen met wie wordt vergeleken. Dit betekent de facto dat het wettelijk kader tot uitgangspunt wordt genomen.²¹

2.4.2.5. Naast de vraag of sprake is van feitelijk en rechtens gelijke gevallen, kan pas een geslaagd beroep worden gedaan op het gelijkheidsbeginsel als er sprake is van een bepaalde gedraging van de Belastingdienst. Daarbij kan het gaan om 1) begunstigend beleid, 2) een oogmerk van begunstiging of 3) een gunstigere behandeling in de meerderheid van de gevallen, ook wel de 'meerderheidsregel' genoemd.²² Op elk van deze gedragingen wordt afzonderlijk ingegaan.

2.4.2.6. Van begunstigend beleid is sprake als de Belastingdienst voor een bepaalde groep van gevallen bewust een standpunt inneemt dat voor deze groep gunstiger is dan bij een normale toepassing van de wet. Daarnaast kan een beroep op het gelijkheidsbeginsel slagen als het bestuursorgaan in de meerderheid van de vergelijkbare gevallen waarmee het bekend is, expliciet of impliciet een standpunt inneemt op grond waarvan het een juiste wetstoepassing achterwege laat.²³ In dat geval kan ook sprake zijn van 'begunstigend beleid'. Een oogmerk van begunstiging houdt in dat de Belastingdienst *bewust* een bepaalde belastingplichtige gunstiger heeft behandeld dan een andere belastingplichtige, die in dezelfde omstandigheden verkeert. Er moet dan sprake zijn van een *bewuste bevoordeling* en niet van een fout van de inspecteur.

2.4.2.7. In een recente uitspraak van de Rechtbank Noord-Holland stelde eiseres, waarbij overigens niet in geschil was dat zij in loondienst was, onder meer dat het gelijkheidsbeginsel was geschonden omdat het handhavingsmoratorium (*red. ER: in de LH²⁴*) begunstigend beleid zou vormen voor een groep schijnzelfstandigen die in werkelijkheid werknemers zijn.²⁵ Voorts betoogde eiseres dat (echte) werknemers als gelijk geval moeten worden aangemerkt en ook recht zouden moeten hebben op de ondernemersfaciliteiten. De Rechtbank oordeelde in dit kader dat het gelijkheidsbeginsel niet is geschonden en gaf aan dat *'de arbeids- en sociaalrechtelijke situatie van een werknemer zoals eiseres, die in loondienst van een werkgever werkzaamheden verricht, is rechtens en maatschappelijk zo principieel verschillend van die van een ondernemer die voor eigen rekening en risico een onderneming drijft en daar inkomsten uit geniet, dat zij in dit globale opzicht niet als gelijke gevallen zijn te beschouwen'*.²⁶ Daarnaast

20 Vakstudie Algemeen Deel, artikel 11 AWR, aantekening 1.12.21.

21 Vakstudie Algemeen Deel, artikel 11 AWR, aantekening 1.12.21.

22 Poelmann, in: Cursus Belastingrecht FBR.4.4.0.C. (*actueel t/m 06-01-2023*)

23 HR 10 oktober 2014, nr. 13/02842, ECLI:NL:HR:2014:2923.

24 Strikt genomen geldt het handhavingsmoratorium niet voor de IB en de OB, maar enkel voor de LH.

25 Zie Rechtbank Noord-Holland 23 januari 2023, nr. HAA - 21/6940, ECLI:NL:RBNHO:2023:411, r.o. 13.

26 Zie Rechtbank Noord-Holland 23 januari 2023, nr. HAA - 21/6940, ECLI:NL:RBNHO:2023:411, r.o. 29.

oordeelde de Rechtbank met betrekking tot de stelling dat sprake zou zijn van begunstigend beleid dat het *'niet aannemelijk [is] dat het handhavingsmoratorium in het opzicht van de ondernemersfaciliteiten een ongerechtvaardigde ongelijke behandeling oplevert tussen werknemers die door hun werkgever als werknemer worden gekwalificeerd en werknemers die door hun werkgever ten onrechte niet als werknemer worden gekwalificeerd'*, omdat het handhavingsmoratorium niet ziet op (controles in) de IB.²⁷

**Corporate Dienst
Vaktechniek**

Datum
31 augustus 2023

2.4.2.8. Als de Belastingdienst binnen een groep van gelijke gevallen de wet bij de meerderheid van die gevallen niet juist toepast, kan de belastingplichtige een beroep doen op het gelijkheidsbeginsel. Dit wordt de zogenaamde 'meerderheidsregel' genoemd. Bij de meerderheidsregel is niet vereist dat sprake is van 'bewustheid' bij de inspecteur, maar gaat het om het duiden van een bepaalde gedragslijn van de inspecteur.²⁸ Een beroep op de meerderheidsregel is overigens niet mogelijk in gevallen waarin de juiste wetstoepassing achterwege is gebleven vanwege een gering financieel belang of waarin de aanslag onjuist is vastgesteld als gevolg van tik- of schrijffouten.²⁹ Voor de afbakening van de groep 'gelijke gevallen' gelden diverse voorwaarden, waaronder dat enkel gevallen met een aanslag van dezelfde datum of van een eerdere datum meetellen.³⁰ Ook tellen sommige gelijke gevallen niet mee voor de referentiegroep, zoals de gevallen waarin de inspecteur de fout nog kan en wil herstellen door middel van een navorderingsaanslag.³¹

2.4.2.9. Uiteraard dient een behoorlijk handelende overheid (en dus ook de Belastingdienst) steeds te voldoen aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Een belastingplichtige kan hier een beroep op doen als we ons niet aan deze beginselen houden of in strijd ermee handelen. Dat geldt ook voor het gelijkheidsbeginsel. De belastingplichtige dient in dat geval aan de orde te stellen dat hij ongunstiger wordt behandeld dan andere gelijke gevallen. De bewijslast ligt ook primair bij de belastingplichtige, waarbij hij 'bijzondere feiten of omstandigheden' moet kunnen aandragen om een geslaagd beroep te kunnen doen op het gelijkheidsbeginsel en niet enkel algemeenheden kan opwerpen.³² Voor de meerderheidsregel geldt specifiek dat de belastingplichtige zelf de namen van andere belastingplichtigen moet aandragen.³³

27 Zie Rechtbank Noord-Holland 23 januari 2023, nr. HAA - 21/6940, ECLI:NL:RBNHO:2023:411, r.o. 29.

28 Poelmann, in: Cursus Belastingrecht FBR.4.4.0.C.e. (actueel t/m 06-01-2023)

29 Idem.

30 Idem.

31 Poelmann, in: Cursus Belastingrecht FBR.4.4.0.C.e. (actueel t/m 06-01-2023) Zie ook HR 19 oktober 2007, ECLI:NL:HR:2007:BB5768.

32 Poelmann, in: Cursus Belastingrecht FBR.4.4.2.A. (actueel t/m 06-01-2023)

33 Poelmann, in: Cursus Belastingrecht FBR.4.4.2.D. (actueel t/m 06-01-2023) De belastingplichtige zal eerst twee concrete gevallen moeten noemen waarin een begunstigende behandeling is toegepast (Zie HR 6 oktober 2006, BNB 2007/3). Daarna is de inspecteur weer aan zet. De meerderheidsregel kan in ieder geval alleen toegepast worden als de in de vergelijking betrokken gevallen bekend zijn (Zie HR 5 maart 2004, BNB 2004/269).

2.4.2.10. In ECLI:NL:RBDHA:2023:1024 stelde belanghebbende (een horeca- en evenementenbureau dat scholieren en studenten een oproepovereenkomst aanbiedt) onder meer dat de Belastingdienst door het handhavingsmoratorium (*red. ER*: in de LH³⁴) onrechtmatig handelt.³⁵ Belanghebbende stelt de Staat aansprakelijk voor de schade die zij lijdt ten gevolge van het niet-handhavend optreden van de Belastingdienst bij concurrenten die met schijnconstructies werken. Dit leidt volgens belanghebbende namelijk tot een ongelijk speelveld. De Rechtbank oordeelde in dit kader onder andere dat het gelijkheidsbeginsel niet is geschonden, omdat '[...] dit beginsel niet zo ver gaat dat de Belastingdienst bij het heffen van belastingen absolute gelijkheid moet garanderen, in die zin dat wordt gegarandeerd dat elk bedrijf wordt gecontroleerd en elk bedrijf de juiste belasting betaalt'.³⁶ Daarnaast oordeelde de Rechtbank dat aan de Belastingdienst bij de uitvoering van zijn taken beleidsvrijheid toekomt. De Belastingdienst kan ook binnen de kaders van het handhavingsmoratorium – uit bijvoorbeeld het oogpunt van doelmatigheid – bepaalde keuzes maken ten aanzien van zijn controlebevoegdheden, aldus Rechtbank Den Haag.³⁷

2.4.2.11. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het gelijkheidsbeginsel, gelden voor alle handelingen van het bestuursorgaan en beperken dus ook de mogelijkheid tot naheffing en navordering. Het bovenstaande (is er sprake van feitelijk en rechtens gelijke gevallen en één van de drie 'gedragingen' van de Belastingdienst) dient dus ook in acht te worden genomen bij naheffing en navordering. Ten aanzien van aangiftebelastingen heeft de Hoge Raad expliciet aangegeven dat een belastingplichtige zich kan beroepen op de meerderheidsregel, indien naheffing in de meerderheid van de vergelijkbare gevallen achterwege blijft hoewel de verschuldigde belasting niet (volledig) is betaald en het bestuursorgaan over alle benodigde gegevens beschikt om een naheffingsaanslag te kunnen opleggen.³⁸ In dat geval kan naheffing niet plaatsvinden. Overigens leidt niet elke bewuste ongelijke behandeling door de inspecteur tot een te honoreren beroep op het gelijkheidsbeginsel. Soms is er een rechtvaardiging voor het onderscheid. Zo is onder omstandigheden de wijze waarop bewijs mag worden geleverd³⁹, de uitvoerbaarheid van een bepaalde regeling⁴⁰ of het bevorderen van compliance⁴¹ een rechtvaardigingsgrond.

Het evenredigheidsbeginsel en het zorgvuldigheidsbeginsel

2.4.2.12. Het evenredigheids- of proportionaliteitsbeginsel houdt in dat het *middel* dat de inspecteur gebruikt *in verhouding* moet staan tot het te bereiken *doel*. Het evenredigheidsbeginsel, maar ook het verbod op willekeur en het materiële zorgvuldigheidsbeginsel, zijn gecodificeerd in artikel 3:4, tweede lid, van de Awb.⁴²

34 Het handhavingsmoratorium geldt niet voor de IB en de OB.

35 Rechtbank Den Haag 2 februari 2023, ECLI:NL:RBDHA:2023:1024, r.o. 3.2.

36 Rechtbank Den Haag 2 februari 2023, ECLI:NL:RBDHA:2023:1024, r.o. 4.7.

37 Rechtbank Den Haag 2 februari 2023, ECLI:NL:RBDHA:2023:1024, r.o. 4.4.

38 Zie in dit verband HR 13 juli 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX0882, r.o. 4.3.

39 HR 6 juni 1979, BNB 1979/211.

40 HR 7 april 1993, BNB 1993/172.

41 HR 21 oktober 1992, BNB 1993/35.

42 Poelmann, in: Cursus Belastingrecht FBR.4.5.0. (*actueel t/m 06-01-2023*)

2.4.2.13. Het is belangrijk om te noemen dat een belangenafweging – en derhalve toepassing van het evenredigheidsbeginsel – in principe enkel kan plaatsvinden als het bestuursorgaan een bepaalde mate van beleids- dan wel beoordelingsvrijheid heeft.⁴³ Besluiten kunnen namelijk ook berusten op een gebonden bevoegdheid (zoals belastingaanslagen) die het bestuursorgaan géén beslissruimte geeft.⁴⁴ In die gevallen is toepassing van het evenredigheidsbeginsel veelal niet mogelijk. Als bijvoorbeeld uit onderzoek is gebleken dat de belastingplichtige geen ondernemer is, maar werknemer, kan hij geen beroep doen op de ondernemersfaciliteiten uit de Wet IB 2001. De inspecteur heeft dan in beginsel geen ruimte om op grond van het evenredigheidsbeginsel hiervan af te wijken.

2.4.2.14. Een gebonden bevoegdheid kan voortvloeien uit een wet in formele zin. Echter, bij zogeheten 'niet verdisconteerde bijzondere omstandigheden', kán de wet in formele zin toch buiten toepassing worden gelaten. Dat betekent dat (juiste) toepassing van de wet achterwege kan worden gelaten bij de aanwezigheid van bijzondere omstandigheden die niet of niet volledig zijn verdisconteerd in de afweging van de wetgever.⁴⁵ De ABRvS geeft in haar uitspraak van 1 maart 2023 aan dat '*de niet verdisconteerde bijzondere omstandigheden verschillend van aard kunnen zijn*'. Het kan hierbij gaan om het handelen van het bestuursorgaan zelf bij de uitvoering of toepassing van de wet of om gevolgen van de toepassing van de wet die niet overeenkomen met wat de wetgever kan hebben bedoeld dan wel voorzien.⁴⁶

2.4.2.15. Het zorgvuldigheidsbeginsel houdt in dat de inspecteur bij de voorbereiding van een besluit kennis vergaart over de relevante feiten en de af te wegen belangen. Van de inspecteur wordt zorgvuldigheid verwacht bij de voorbereiding, totstandkoming en uitvoering van zijn besluiten. De mate waarin de betrokken belangen moeten worden onderzocht, hangt af van het besluit dat moet worden genomen.

2.4.2.16. Overigens heeft de inspecteur bij het opleggen van belastingaanslagen een zekere 'freies Ermessen'. Dat wil zeggen dat hij een zekere vrijheid heeft om in bepaalde gevallen een belastingaanslag niet of lager vast te stellen wanneer er onzekerheid is over de voor de aanslagregeling relevante feiten. Dat betekent dat het soms in de rede kan liggen om geen nader onderzoek te doen, mede in het licht van de hiervoor genoemde rechtsbeginselen.

2.4.2.17. Het voert in het kader van dit memo te ver om een uitputtende beschrijving te geven van de toepassing van de rechtsbeginselen. Raadpleeg in voorkomende gevallen hiervoor de vaktechnische lijn.

43 Vakstudie Algemeen Deel, artikel 3:4 Awb, aantekening 3.5.5.2. Zie ook ABRvS 2 februari 2022, nr. 202002668/1/A3, r.o. 7.3, waarin de ABRvS aangeeft dat artikel 3:4, tweede lid, Awb niet alleen geldt '[...] voor bestuurlijke maatregelen, maar voor alle besluiten waarbij het bestuursorgaan beleidsruimte heeft en waaraan het dus op grond van artikel 3:4, eerste lid, van de Awb een afweging van de rechtstreeks betrokken belangen ten grondslag moet leggen.'

44 Vakstudie Algemeen Deel, artikel 3:4 Awb, aantekening 3.5.5.

45 ABRvS 1 maart 2023, nr. 202006816/1/A2, r.o. 9.11.

46 ABRvS 1 maart 2023, nr. 202006816/1/A2, ECLI:NL:RVS:2023:772, r.o. 9.13.



Bijlage 2 bij het memo
Arbeidsrelaties (DBA): Richtlijnen doorwerking IH en OB

**Corporate Dienst
Vaktechniek**
Landelijke Coördinatie

Croeselaan 14
3521 CA Utrecht
Postbus 18280
3510 CG Utrecht
www.belastingdienst.nl

Auteurs
Landelijke coördinatie
omzetbelasting, inkom-
stenbelasting/schenk-en
erfbelasting, Formeel
Recht, Loonheffingen en
Controle

Datum
31 augustus 2023

memo

1 Inleiding

Dit memo betreft een bijlage bij het memo Doorwerking IH en OB: richtlijnen van CD/vaktechniek, Landelijke Coördinatie. Dit memo ziet uitsluitend op de vaktechnische aspecten van deze problematiek ten aanzien van de btw en is een nadere uitwerking van het advies dat in het memo Handhaving arbeidsrelaties: Richtlijnen doorwerking IH en OB is opgenomen.

Indien de Belastingdienst het standpunt inneemt dat sprake is van een dienstbetrekking in de LH, dan kan dit gevolgen hebben voor de btw-positie van de opdrachtnemer, opdrachtgever, afnemer en/of tussenpartij. Dit memo is bedoeld om op hoofdlijnen inzicht te geven in de gevolgen voor de OB in de meest voorkomende situaties. Daarnaast is in het memo een vaktechnisch advies opgenomen hoe omgegaan kan worden met de OB-gevolgen van een aanwijzing in de LH.

De komende jaren zal de Belastingdienst vaker te maken krijgen met situaties waarin voor de LH het standpunt wordt ingenomen dat sprake is van een dienstbetrekking. De verwachting is dan ook dat in de loop der tijd meer zicht zal komen op de situaties die zich voor kunnen doen en de dilemma's die spelen. In zoverre is dit memo een groeidocument dat aangevuld dient te worden met de inzichten die de Belastingdienst de komende tijd op zal doen.

2 Inhoud van het memo

Dit memo gaat uit van de situatie dat het handhavingsmoratorium voor de LH nog niet is opgeheven.¹ Als uitgangssituatie is genomen dat bij een opdrachtgever naar aanleiding van een controle in de LH een aanwijzing is afgegeven.

Achtereenvolgens komt het volgende aanbod:

- Beknopte beschrijving van het proces dat bij een aanwijzing in de LH wordt gevolgd en de verschillende tijdsperioden die hierdoor te onderscheiden zijn, met een samenvatting van het vaktechnisch advies (hoofdstuk 3)
- Beschrijving van vijf situaties die zich voor de btw voor kunnen doen (hoofdstuk 4).
- Beschrijving op hoofdlijnen van de gevolgen voor de OB van een aanwijzing in de LH (hoofdstuk 5)
- Uitwerking van het vaktechnisch advies OB (hoofdstuk 6)

¹ Het kabinet heeft het streven het handhavingsmoratorium uiterlijk 1-1-2025 op te heffen.

3 Conclusies en uitgangspunten

Corporate Dienst
Vaktechniek

Datum
31 augustus 2023

3.1 Te onderscheiden perioden

Indien naar aanleiding van een onderzoek naar de LH-positie van een opdrachtgever een aanwijzing wordt gegeven, krijgt die opdrachtgever doorgaans drie tot zes maanden de gelegenheid zijn werkwijze aan te passen (herstelperiode). De opdrachtgever kan er dan voor kiezen zijn werkwijze zo aan te passen dat geen sprake meer is van een dienstbetrekking, hij kan zijn opdrachtnemers in dienstbetrekking nemen, of hij kan ervoor kiezen de situatie niet te wijzigen. Vervolgens vindt er een tweede beoordeling plaats door de Belastingdienst. Indien de Belastingdienst van mening is dat de opdrachtgever zijn opdrachtnemers onterecht niet in dienstbetrekking heeft genomen, wordt er een correctieverplichting en/of naheffingsaanslag opgelegd vanaf het moment dat de aanwijzing is afgegeven.

Het handavingsmoratorium in de LH geldt niet voor de IH en de OB. De situaties die in deze notitie is geschetst, roepen vragen en dilemma's op in verschillende perioden van de behandeling van het dossier. Het is daarom de vraag hoe voor de OB dient te worden gehandeld in de volgende perioden:

3. Periode 1: Verleden, vóór de aanwijzing in de LH
4. Periode 2: Herstelperiode LH
5. Periode 3: Na de herstelperiode tijdens eventuele bezwaar- en beroepsprocedures in de LH, totdat de LH-positie van de opdrachtgever vaststaat.

3.2 Samenvatting vaktechnisch advies

In hoofdstuk 6 van dit memo wordt uitgewerkt welke vaktechnische uitgangspunten kunnen worden gehanteerd om in een dossier te besluiten op en welke handavingsmaatregelen worden genomen. Hierbij merken wij op dat voor deze afweging afstemming met de vaktechnische lijn OB en LH en de managementlijn gewenst is en soms ook is voorgeschreven.

3.2.1 Periode 1: Verleden, vóór de aanwijzing in de LH

Een aanwijzing in de LH kan gevolgen hebben voor de btw-positie van de opdrachtgever en de opdrachtnemer. Wat betreft de opdrachtnemer is sinds de invoering van het handavingsmoratorium in de LH voor de btw het uitgangspunt gehanteerd dat het standpunt dat een opdrachtnemer inneemt over de vraag of hij voldoet aan het criterium dat hij voor de btw *zelfstandig* economische activiteiten verricht (artikel 7 Wet OB) door de Belastingdienst in principe wordt gevolgd, indien er geen aanwijzingen zijn voor een andersluidende kwalificatie. In voorkomende gevallen is de materiele impact van een correctie van de btw-positie van de opdrachtgever en opdrachtnemer daarnaast beperkt. Het advies is daarom terughoudend te zijn in het corrigeren van de btw-positie van de opdrachtgever en de opdrachtnemer in de tijdvakken vóór aanwijzing in de LH. Dit moet per situatie worden beoordeeld.

3.2.2 Periode 2: Herstelperiode

Wanneer er voor de LH een aanwijzing wordt afgegeven bij de opdrachtgever, wordt deze een herstelperiode geboden. Voor de handhaving ligt het in de rede om ook voor de OB deze herstelperiode te respecteren. Wel is het aan te raden de OB- gevolgen van het al dan niet opvolgen van een aanwijzing in kaart te brengen en daarover in gesprek te gaan met de opdrachtgever. Dit moet per situatie worden bekeken.

3.2.3 Periode 3: Vanaf de herstelperiode, tijdens eventuele bezwaar- en beroepsprocedures in de LH, totdat de LH-positie van de opdrachtgever vaststaat

Corporate Dienst
Vaktechniek

Datum
31 augustus 2023

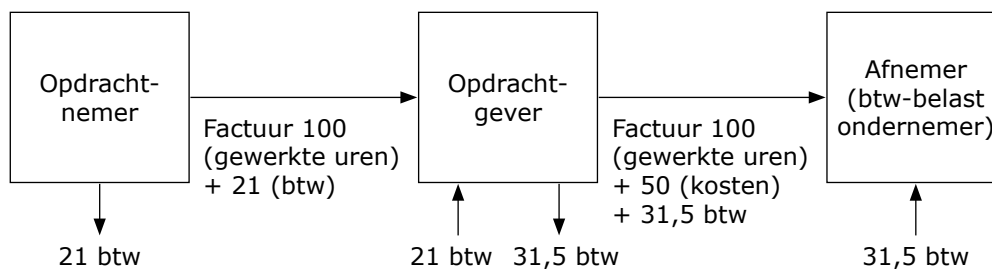
Indien de aanwijzing in de LH niet is opgevolgd en er correcties nodig zijn, dient de doorwerking van dat standpunt naar de btw-positie van de betrokken partijen te worden bepaald. Indien nodig dienen hieraan gevolgen te worden verbonden, waarbij het standpunt in de LH een duidelijke indicatie is. Het advies is hierbij tot een oplossing te komen die zo werkbaar mogelijk is voor alle betrokken partijen, met in achtneming van de uitgangspunten die in dit memo zijn geformuleerd. Daarbij moet ook worden overwogen of en op welke manier andere betrokken partijen van de aanwijzing op de hoogte kunnen worden gebracht.

4 Te onderscheiden situaties

In dit hoofdstuk beschrijven wij een aantal situaties waarin een aanwijzing is gegeven in de LH, waarbij het standpunt kan leiden tot OB-gevolgen. Hierbij merken wij op dat het gaat om gestileerde situaties. Het is geen uitputtende lijst; er zullen zich in de praktijk situaties voordoen die niet in dit memo zijn beschreven.

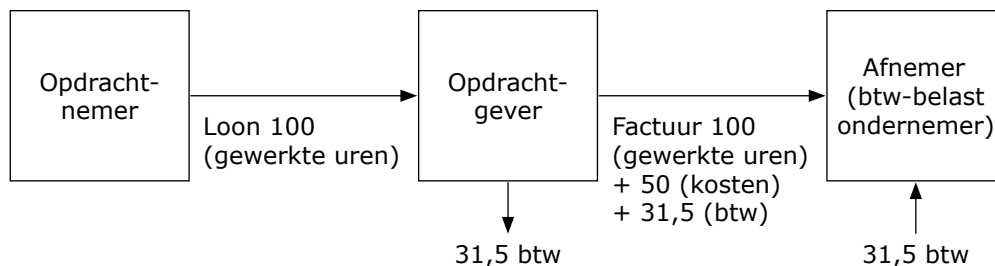
- Situatie 1: 'Aan-en-door', volledig btw-belaste keten (par. 4.1)
- Situatie 2: 'Aan-en-door', toepassing kleineondernemersregeling, btw-belaste keten (par. 4.2)
- Situatie 3: Platform bemiddelt tussen opdrachtgever en uiteindelijke afnemer, btw-belaste keten (par. 4.3)
- Situatie 4: Platform bemiddelt tussen opdrachtnemer en afnemer, opdrachtnemer past kleineondernemersregeling toe, afnemer heeft geen recht op aftrek van voorbelasting (par. 4.4)
- Situatie 5: Opdrachtnemer werkt rechtstreeks voor een vrijgestelde opdrachtgever (par. 4.5)

4.1 Situatie 1: 'Aan-en-door', volledig btw-belaste keten



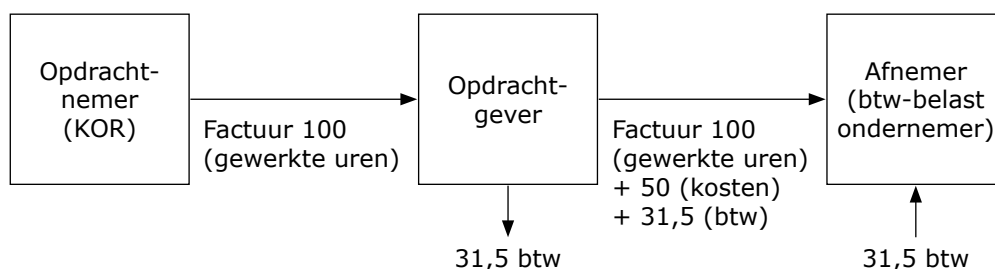
- Opdrachtnemer, opdrachtgever en de afnemer kwalificeren als ondernemer voor de btw. Allen presteren volledig btw-belast.
- De opdrachtnemer stuurt een factuur met btw voor de door hem gewerkte uren voor 100 plus 21 btw (21%) aan opdrachtgever.
- De opdrachtgever brengt de 21 btw die de opdrachtnemer aan hem in rekening heeft gebracht in aftrek op zijn aangifte omzetbelasting.
- De opdrachtgever factureert 100 arbeidskosten, 50 overige kosten plus 31,5 btw (21%) aan de uiteindelijk afnemer.
- De afnemer brengt de 31,5 btw die de opdrachtgever aan de afnemer in rekening heeft gebracht, volledig in aftrek op zijn aangifte omzetbelasting.
- De btw loopt volledig neutraal door deze handelsketen: er blijft nergens btw drukken.

Nu stelt de Belastingdienst dat de opdrachtnemer in loondienst is bij de opdrachtgever. De situatie wordt dan als volgt:



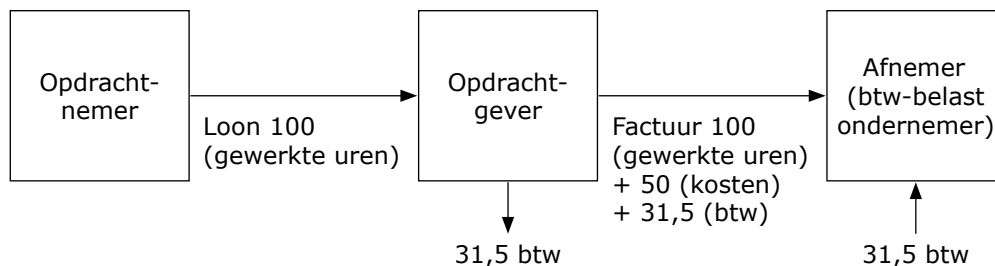
- De opdrachtnemer factureert niet aan de opdrachtgever, maar ontvangt 100 loon van de opdrachtgever.
- De opdrachtgever factureert 100 arbeidskosten, 50 overige kosten plus 31,5 btw (21%) aan de uiteindelijk afnemer.
- De afnemer brengt de 31,5 btw die de opdrachtgever aan de afnemer in rekening heeft gebracht, volledig in aftrek op zijn aangifte omzetbelasting.
- De opdrachtnemer brengt in deze situatie geen btw in rekening en heeft geen recht op aftrek van voorbelasting.
- De btw-druk in de laatste schakel blijft gelijk.

4.2 Situatie 2: 'Aan-en-door', toepassing kleineondernemersregeling, btw-belaste keten



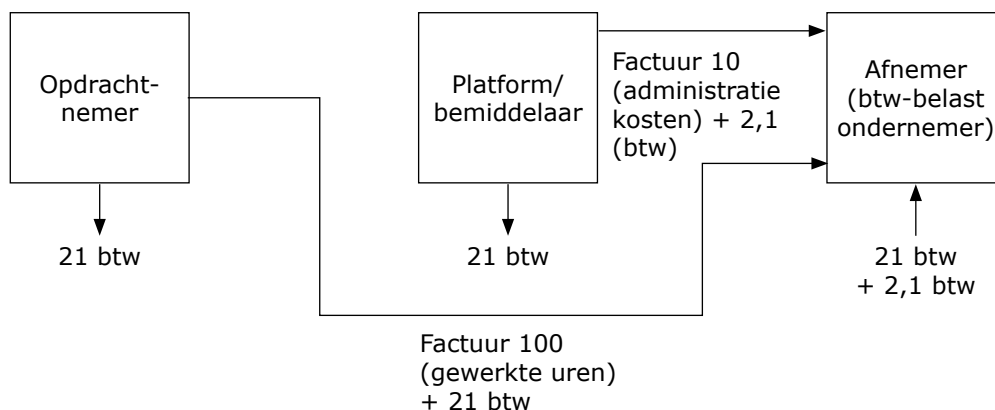
- De opdrachtnemer kwalificeert als ondernemer voor de btw, maar maakt gebruik van de kleineondernemersregeling (KOR, artikel 25 Wet OB). Dit betekent dat de opdrachtnemer geen btw in rekening brengt over de prestaties die hij verricht en dat hij geen recht heeft op aftrek van voorbelasting.
- De opdrachtnemer stuurt een factuur van 100 zonder btw voor de door hem gewerkte uren aan de opdrachtgever.
- De opdrachtgever factureert 100 arbeidskosten, 50 overige kosten plus 31,5 btw (21%) aan de uiteindelijk afnemer.
- De afnemer brengt de 31,5 btw die de opdrachtgever aan de afnemer in rekening heeft gebracht, volledig in aftrek op zijn aangifte omzetbelasting.

Nu stelt de Belastingdienst dat de opdrachtnemer in loondienst is bij de opdrachtgever. De situatie wordt dan als volgt:



- De opdrachtnemer factureert niet aan de opdrachtgever, maar ontvangt 100 loon van de opdrachtgever.
- De opdrachtgever factureert 100 arbeidskosten, 50 overige kosten plus 31,5 btw (21%) aan de uiteindelijk afnemer.
- De afnemer brengt de 31,5 btw die de opdrachtgever aan de afnemer in rekening heeft gebracht, volledig in aftrek op zijn aangifte omzetbelasting.
- De btw-last in de schakels blijft gelijk.

4.3 Situatie 3: Platform bemiddelt tussen opdrachtnemer en uiteindelijke afnemer, btw-belaste keten

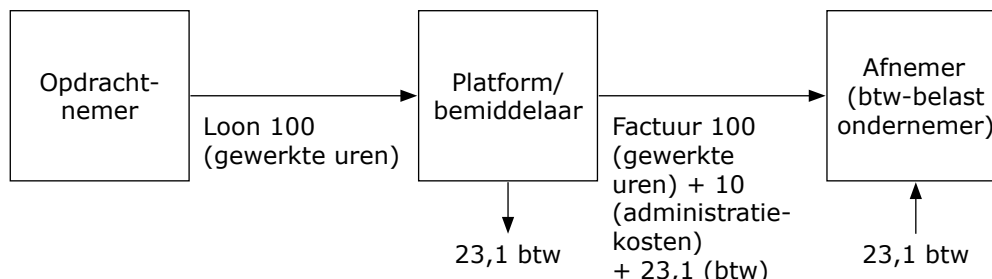


- Opdrachtnemer, platform en de afnemer kwalificeren als ondernemer voor de btw. Allen presteren volledig btw-belast.
- Het platform bemiddelt tussen de opdrachtnemer en de uiteindelijke afnemer. Hiervoor brengt het platform 10 administratiekosten plus 2,1 btw in rekening aan de uiteindelijke afnemer. Het platform draagt 2,1 btw af aan de Belastingdienst.
- De opdrachtnemer stuurt een factuur van 100 met 21 btw (21%) voor de door hem gewerkte uren rechtstreeks aan de afnemer. De opdrachtnemer draagt 21 btw af aan de Belastingdienst.
- De afnemer heeft volledig recht op aftrek van de 21 btw op de gewerkte uren en 2,1 btw op de administratiekosten.
- De btw loopt hier volledig neutraal door de handelsketen.

Nu stelt de Belastingdienst dat de opdrachtnemer in loondienst is bij het platform. De situatie ziet er dan als volgt uit:

Corporate Dienst Vaktechniek

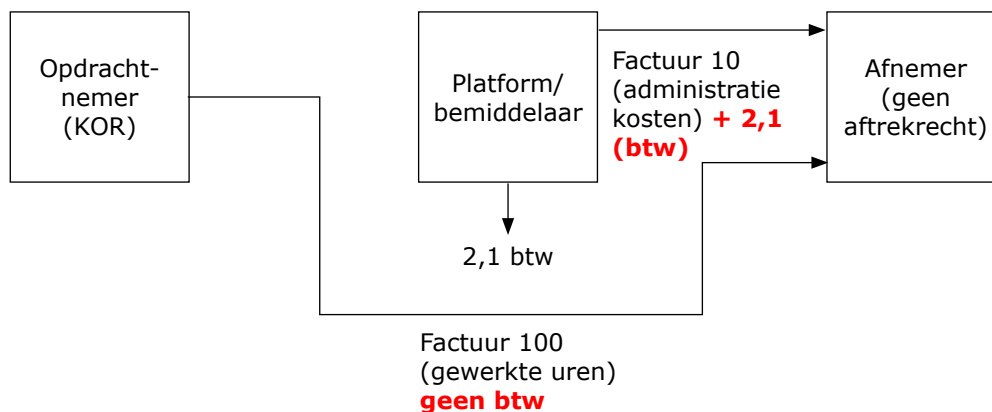
Datum
31 augustus 2023



- De opdrachtnemer factureert niet aan de afnemer, maar ontvangt 100 loon van het platform.
- Het platform factureert 100 arbeidskosten, 10 administratiekosten plus 23,1 btw (21%) aan de afnemer.
- De afnemer brengt de 23,1 btw die de opdrachtgever aan de afnemer in rekening heeft gebracht, volledig in aftrek op zijn aangifte omzetbelasting.
- De opdrachtnemer brengt in deze situatie geen btw in rekening en heeft geen recht op aftrek van voorbelasting.
- De btw-druk in de laatste schakel blijft gelijk.

4.4 Situatie 4: Platform bemiddelt tussen opdrachtnemer en afnemer, opdrachtnemer past kleineondernemersregeling toe, afnemer heeft geen recht op aftrek van voorbelasting

Vergelijk deze situatie met situatie 3.

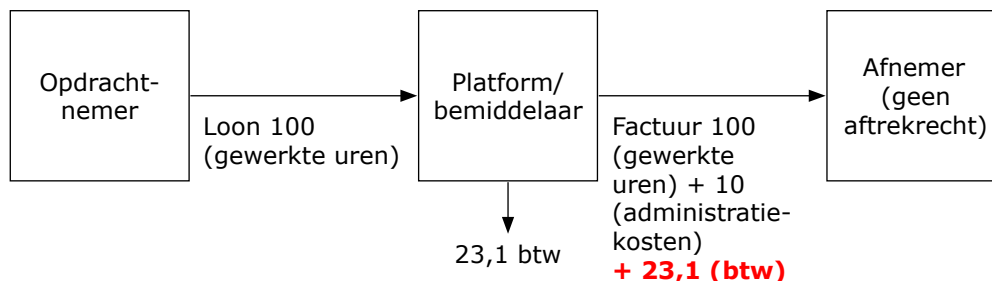


- De opdrachtnemer maakt gebruik van de KOR (artikel 25 Wet OB). Dit betekent dat de opdrachtnemer geen btw in rekening brengt over de prestaties die hij verricht en dat hij geen recht heeft op aftrek van voorbelasting.
- De afnemer heeft geen recht op aftrek van voorbelasting. De btw werkt hierdoor voor de afnemer kostprijsverhogend. De afnemer kan een vrijgestelde ondernemer zijn of niet kwalificeren als ondernemer voor de btw.
- De opdrachtnemer factureert 100 voor de gewerkte uren zonder btw rechtstreeks aan de uiteindelijke afnemer.
- De afnemer heeft ten opzichte van situatie 3 een btw-voordeel. De afnemer krijgt geen btw in rekening gebracht door de opdrachtnemer, omdat die opdrachtnemer gebruik maakt van de KOR. De afnemer krijgt alleen over 10 administratiekosten van het platform 21% btw in rekening gebracht en niet 21 btw over de 100 voor de gewerkte uren.

Nu stelt de Belastingdienst dat de opdrachtnemer in loondienst is bij het platform. De situatie ziet er dan als volgt uit:

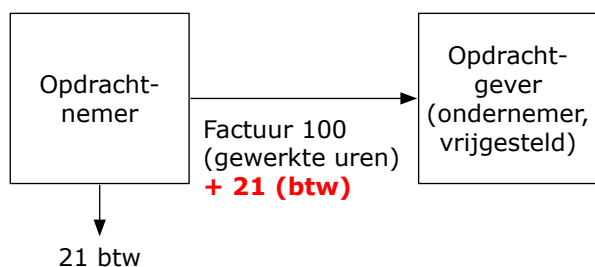
Corporate Dienst Vaktechniek

Datum
31 augustus 2023



- De opdrachtnemer factureert niet aan de afnemer, maar ontvangt 100 loon van de opdrachtgever.
- Het platform factureert 100 arbeidskosten, 10 administratiekosten plus 23,1 btw (21%) aan de afnemer.
- De afnemer kan de 23,1 btw die het platform aan hem in rekening brengt, niet in aftrek brengen. De afnemer betaalt meer btw ten bedrage van 21 ($23,1 - 2,1 = 21$) dan in de situatie waarin sprake is van een dienstbetrekking, ten opzichte van de situatie waarin de opdrachtnemer voor de btw als ondernemer kwalificeert, maar geen btw in rekening brengt (uitgaande van afwenteling van de meer verschuldigde btw door het platform op de opdrachtgever).
- **NB.** In dit voorbeeld is het uitgangspunt genomen dat de opdrachtnemer zonder toepassing van de KOR btw in rekening zou hebben gebracht aan de afnemer. Het kan zo zijn dat de opdrachtnemer op grond van artikel 11 Wet OB vrijgestelde activiteiten verricht voor de afnemer. In situaties waarin sprake is van bemiddeling in (deels) vrijgestelde schakels kan een veelheid aan btw-problematiek spelen (zie verder par. 6.4.1).

4.5 Situatie 5. Opdrachtnemer werkt rechtstreeks voor een vrijgestelde opdrachtgever

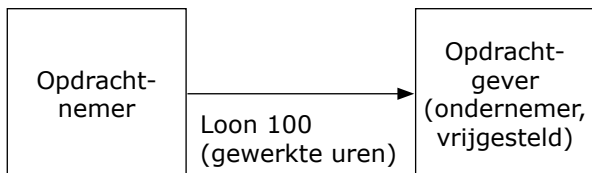


- De opdrachtnemer factureert 100 voor gewerkte uren met 21 btw (21%) aan de opdrachtgever.
- De opdrachtgever heeft geen recht op aftrek voor voorbelasting, omdat de opdrachtgever de gewerkte uren van de opdrachtnemer gebruikt voor het verrichten van onbelaste activiteiten. De btw werkt hier kostprijsverhogend voor de opdrachtgever.

Nu stelt de Belastingdienst dat de opdrachtnemer in dienstbetrekking is bij de opdrachtgever. De situatie ziet er dan als volgt uit:

**Corporate Dienst
Vaktechniek**

Datum
31 augustus 2023



- De opdrachtnemer factureert niet aan de afnemer, maar ontvangt 100 loon van de opdrachtgever.
- De opdrachtgever betaalt 100 loon aan de opdrachtnemer, in plaats van 100 plus 21% btw vergoeding voor de gewerkte uren.

5 Beschrijving btw-gevolgen op hoofdlijnen

Een van de criteria voor het ondernemerschap in de btw is de vraag of een belastingplichtige *zelfstandig* economische activiteiten uitvoert (artikel 9 Btw-richtlijn). Loontrekkenden met een arbeidsovereenkomst zijn hiervan uitgezonderd (artikel 10 Btw-richtlijn). In de situatie dat voor de LH een aanwijzing wordt gegeven, kan dit daarom gevolgen hebben voor de btw-positie van de opdrachtgever, de opdrachtnemer, eventuele tussenpersonen en/of de afnemer.

5.1 Opdrachtnemer

Indien sprake is van een dienstbetrekking voor de loonheffingen, is dit een indicatie dat de opdrachtnemers voor de arbeid die zij voor de opdrachtgever verrichten niet aan het criterium voldoen dat zij *zelfstandig* economische activiteiten verrichten. Voor deze werkzaamheden zullen zij doorgaans daarom niet kwalificeren als ondernemer voor de btw op grond van artikel 10 Btw-richtlijn. Doordat geen sprake is van zelfstandigheid, kwalificeert de vergoeding voor de gewerkte uren van de opdrachtnemers niet langer als btw-belaste omzet van die opdrachtnemers. Het kan zo zijn dat de opdrachtnemers voor andere activiteiten wel nog steeds als ondernemer kwalificeren.

Het is denkbaar dat de opdrachtnemer kosten heeft gemaakt waar btw op drukt, bijvoorbeeld de aanschaf van een computer of een auto. Indien hij deze kosten gebruikt voor btw-belaste activiteiten, heeft de opdrachtnemer recht op aftrek van de btw die op de kosten drukt. Indien hij echter in dienstbetrekking is, zijn de activiteiten niet (langer) met btw belast en heeft hij geen recht op aftrek van de btw die aan hem in rekening wordt gebracht.

Verricht de opdrachtnemer vrijgestelde activiteiten op grond van artikel 11 Wet OB of past hij de kleineondernemersregeling toe, dan blijven de gevolgen voor zijn btw-positie beperkt. De opdrachtnemer bracht als ondernemer geen btw in rekening en had geen recht op aftrek van voorbelasting. Indien hij in dienstbetrekking is bij de opdrachtgever of de bemiddelaar, blijft dit gelijk. De vraag of een dergelijke opdrachtnemer in dienstbetrekking is of niet, kan echter wel gevolgen hebben op andere schakels (zie hierna).

De verantwoordelijkheid voor het doen van een juiste en volledige aangifte OB ligt in beginsel bij de ondernemer zelf. Het corrigeren van de btw-positie van de opdrachtnemers – al dan niet op initiatief van de opdrachtnemer zelf via vooroverleg of bezwaar – kan voor de opdrachtnemers én de Belastingdienst (grote) administratieve gevolgen hebben. Een aanwijzing in de LH bij de opdrachtgever, houdt voor de opdrachtnemer in dat hij geen btw meer in rekening dient

te brengen aan de opdrachtgever. Het kan zo zijn dat de opdrachtnemer door de aanwijzing bij de opdrachtgever niet langer kwalificeert als ondernemer voor de btw. Hij kan dan verzoeken te worden uitgeschreven als ondernemer voor de btw bij de Belastingdienst, mits hij geen andere economische activiteiten zelfstandig verricht.

**Corporate Dienst
Vaktechniek**

Datum
31 augustus 2023

5.2 Opdrachtgever

Voor de opdrachtgever heeft de kwalificatie van dienstbetrekking tot gevolg dat de opdrachtnemer onterecht btw aan hem in rekening brengt. Deze btw is in beginsel niet (meer) aftrekbaar.

Ten aanzien van de uitgaande prestaties van de opdrachtgever heeft de aanwijzing in de LH in de meeste situaties geen btw-gevolgen. De meest voorkomende situaties betreffen situatie 1 (par. 4.1) en situatie 2 (par. 4.2). In beide situaties is en blijft de opdrachtgever btw verschuldigd over de (doorberekening van de) gewerkte uren en eventuele andere kosten.

Dit is anders als sprake is van een dienstbetrekking bij een partij die eerder optrad als bemiddelaar (situatie 3 en 4, par. 4.3 en 4.4). Dan behoren de gewerkte uren niet langer tot de btw-belaste omzet van de opdrachtnemer, maar tot de omzet van die bemiddelaar, die daarover btw verschuldigd is. Dit betekent een belangrijke wijziging in de btw-positie van de bemiddelaar en een administratieve omschakeling.

Ook in situatie 5 heeft de aanwijzing in de LH invloed op de btw-positie van de opdrachtgever. In deze situatie zijn de activiteiten van de opdrachtgever niet onderworpen aan btw, waardoor hij geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. De btw die de opdrachtnemer over de gewerkte uren aan de opdrachtgever in rekening brengt, werkt voor de opdrachtgever daardoor kostprijsverhogend. Indien de opdrachtnemer in dienstbetrekking is bij de opdrachtgever, brengt de opdrachtnemer geen (kostprijsverhogende) btw meer in rekening over de gewerkte uren.

5.3 Afnemer

De uiteindelijke afnemer heeft in de meeste situaties geen financieel belang bij de wijziging van de btw-positie van de opdrachtgever en de opdrachtnemer. De afnemer krijgt in beide scenario's (zelfstandigheid van de opdrachtnemer en bij een dienstbetrekking), btw in rekening gebracht over de gewerkte uren en eventuele andere kosten. Dit is anders in situatie 4 (par. 4.4) en situatie 5 (par. 4.5), waarin de afnemer geen recht heeft op aftrek van voorbelasting.

In situatie 4 krijgt de afnemer geen btw in rekening gebracht over de gewerkte uren doordat de opdrachtnemer gebruik maakt van de KOR. Als de opdrachtnemer in dienstbetrekking is bij de bemiddelaar, krijgt de afnemer wél btw in rekening gebracht over de gewerkte uren. Dit werkt voor de afnemer kostprijsverhogend (bij afwenteling van de verschuldigde btw door het platform op de afnemer).

Bij invoering van maatregelen uit het Vat in the Digital Age (ViDA) pakket, thans wetsvoorstellen die in Brussel worden uitonderhandeld, worden diensten van personenvervoer en hotelaccommodatie anders in de btw-heffing betrokken. Waar nu het platform bemiddelt en niet op eigen naam tussenkomt, zal na invoering van deze maatregel, een aan-en-door-levering ontstaan. Hiermee wordt de btw-situatie gelijk aan die in situaties 1 en 2 beschreven zijn. Invoering van deze maatregel wordt niet verwacht voor 1 januari 2025.

5.4 Fictieve dienstbetrekking

Met een fictieve dienstbetrekking is er geen sprake van een civielrechtelijke dienstbetrekking. De situaties waarin voor de LH sprake is van een fictieve dienstbetrekking zijn zeer divers. Voor de OB dient daarom een separate beoordeling te worden verricht om te bepalen of er sprake is van zelfstandigheid en daarmee ondernemerschap. Mogelijk kan er worden gesteld dat sprake is van 'een andere juridische band waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever', zoals opgenomen in art. 10 Btw-richtlijn dan wel dat de zelfstandigheid ontbreekt op grond van artikel 9 Btw-richtlijn. Dit zal per situatie moeten worden beoordeeld. Afstemming in de vaktechnische lijn is in dergelijke situaties noodzakelijk.

5.5 Verschuldigdheid van btw (artikel 37 Wet OB)

Btw die op een factuur in rekening is gebracht, dient te worden voldaan. In het verleden heeft de opdrachtnemer gehandeld als ware ondernemer en btw in rekening gebracht aan de opdrachtgever. Om deze reden dient zij de btw over de gewerkte uren op aangifte OB te voldoen. Dit kan door de opdrachtnemer onder voorwaarden gecorrigeerd worden, maar daarvoor is het wel noodzakelijk dat het gevaar voor verlies van belastinginkomsten wordt voorkomen en de facturen waarop de btw in rekening is gebracht, worden gecorrigeerd middels een creditnota (zie ook Omzetbelasting, administratieve-, facturerings- en andere verplichtingen, par. 3.5.1., hierna: besluit AV).²

6 Vaktechnisch advies

6.1 Verleden, vóór de aanwijzing in de LH

6.1.1 Opdrachtgever

In voorkomende gevallen heeft een aanwijzing die in de LH aan de opdrachtgever wordt afgegeven, gevolgen voor zijn btw-positie. Het ligt voor de btw in de rede om de focus in de handhaving te leggen op de btw-positie van de opdrachtgever, zeker wanneer deze de fiscale verhouding tot de opdrachtnemer dicteert. In veel gevallen is er geen materiële impact voor de btw in geval de btw-positie van de opdrachtgever en de opdrachtnemer naar aanleiding van een aanwijzing in de LH wijzigt, zoals beschreven in situaties 1 en 2 (par. 4.1 en 4.2). In andere situaties kan dit echter wel zo zijn, zoals in de situatie van een platform of bemiddelaar (situatie 4, par. 4.4). Of in dergelijke situaties de tijdvakken vóór aanwijzing in de LH moeten worden gecorrigeerd, moet op basis van alle omstandigheden worden bekeken. Denk hierbij aan eerdere controles/contacten met de Belastingdienst, materieel belang en/of eventuele onduidelijkheid of pleitbare standpunten ten aanzien van de omstandigheden in het verleden. Het advies is terughoudend te zijn in het corrigeren van de btw-positie van de opdrachtgever in de tijdvakken vóór aanwijzing in de LH. Dit behoeft een individuele beoordeling in afstemming met de VT-lijn.

Hierbij merken wij op dat de mogelijkheid voor een inspecteur om een naheffingsaanslag op te leggen op grond van artikel 20 AWR een kan-bepaling betreft. De inspecteur heeft de mogelijkheid een naheffingsaanslag op te leggen, maar kan daar ook van afzien. Deze keuze maakt de inspecteur met in achtneming van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Wij verwijzen hiervoor ter illustratie naar het bindend advies 21-206-0003 van de kennisgroep Formeel Recht, artikel 64 AWR en paragraaf 3.5.3. Besluit AV.

² Besluit Omzetbelasting, administratieve-, facturerings- en andere verplichtingen, BWBR0035935.

6.1.2 Opdrachtnemer

De btw kent een ruim (EU-rechtelijk) ondernemersbegrip: als er prestaties worden verricht tegen vergoeding (wat bij ZZP'ers veelal het geval zal zijn), dan is al snel sprake van ondernemerschap. Dit kan anders zijn als sprake is van ondergeschiktheid ten aanzien van arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de opdrachtgever³ dan wel als sprake is van onzelfstandigheid op grond van artikel 9 Btw-richtlijn. Sinds de invoering van het handhavingsmoratorium in de LH is voor de btw het uitgangspunt gehanteerd dat het standpunt dat een opdrachtnemer inneemt over de vraag of hij voldoet aan het criterium dat hij voor de btw *zelfstandig* economische activiteiten verricht (artikel 7 Wet OB) door de Belastingdienst in beginsel wordt gevolgd, indien er geen aanwijzingen zijn voor een andersluidende kwalificatie.

Gezien het vorenstaande ligt het in de rede om deze lijn voor de toekomst voort te zetten. Het advies is om terughoudend te zijn in het corrigeren van de btw-positie van de opdrachtnemer over de tijdvakken vóór de aanwijzing in de LH. Omstandigheden in een individuele casus kunnen aanleiding zijn om van deze lijn af te wijken. Hiervoor dient afstemming plaats te vinden binnen de vaktechnische lijn OB en LH en indien nodig de managementlijn.

Als laatste is het relevant dat correctie van de btw-positie van de opdrachtgever en de opdrachtnemers voor beide partijen én voor de Belastingdienst potentieel grote administratieve gevolgen kan hebben, wat het nodige vraagt van de capaciteit in de uitvoering.

6.2 Herstelperiode

In de periode tussen het afgeven van de aanwijzing (de eerste beoordeling) en de tweede beoordeling krijgt de opdrachtgever of de bemiddelaar de gelegenheid zijn werkwijze aan te passen (herstelperiode). Het kan zo zijn dat de opdrachtgever zijn werkwijze zo gaat aanpassen naar aanleiding van de aanwijzing dat niet langer sprake is van een dienstbetrekking. Ook is het mogelijk dat de opdrachtgever naar aanleiding van de aanwijzing de opdrachtnemer in dienstbetrekking neemt. Een derde mogelijkheid is dat de opdrachtgever de werkwijze niet of onvoldoende heeft aangepast en de Belastingdienst van mening blijft dat sprake is van een dienstbetrekking, terwijl de opdrachtgever geen loonheffingen afdraagt.

De vaststelling van eventuele onzelfstandigheid en daarmee de btw-positie van de opdrachtgever en de opdrachtnemer is in deze periode dus nog onzeker. Ons advies is om terughoudend te zijn in het proactief corrigeren van de btw-positie van de opdrachtgever en de opdrachtnemer. Wij verwijzen verder naar de overwegingen ten aanzien van het corrigeren van de btw-positie van de opdrachtgever en de opdrachtnemer naar paragraaf 6.1.

Wel kan het wenselijk zijn om over de btw-positie van opdrachtgever in overleg te treden en de gevolgen van de aanwijzing voor zijn btw-positie duidelijk te communiceren. De aanpassing van de administratie conform de aanwijzing in de LH zal bijvoorbeeld ook voor de btw moeten worden ingeregeld. Dit zal per situatie moeten worden beoordeeld. Afstemming met de vaktechnische lijn LH en OB en/of de managementlijn is gewenst.⁴

³ Artikel 10 Btw-richtlijn

⁴ Indien nodig dienen ook de vaktechnische lijn IH en formeel recht te worden geraadpleegd.

Door de onzekerheid over de handelswijze van de opdrachtgever in deze periode zal het in veel gevallen nog niet wenselijk of praktisch zijn de opdrachtnemers te informeren over de lopende discussie (zie ook par. 6.3 hierna).

**Corporate Dienst
Vaktechniek**

Datum
31 augustus 2023

6.3 Vanaf de herstelperiode, tijdens eventuele bezwaar- en beroepsprocedures in de LH, totdat de LH-positie van de opdrachtgever vaststaat.

Anders dan twee voorgaande perioden zoals beschreven in paragraaf 6.1 en paragraaf 6.2, heeft de Belastingdienst bij de tweede beoordeling een definitief standpunt ingenomen over de LH-positie van de opdrachtgever. Wij benoemen op hoofdlijnen drie mogelijke scenario's die zich in deze periode kunnen voordoen.

6.3.1 Er is geen sprake meer van een dienstbetrekking

Op het moment dat de aanwijzing in de LH wordt afgegeven, krijgt de betreffende belastingplichtige de mogelijkheid zijn werkwijze aan te passen. Als bij de tweede beoordeling blijkt dat door deze aanpassingen niet langer sprake is van een dienstbetrekking, blijft de fiscale positie zowel voor de LH als de OB hetzelfde als voor de aanwijzing.

6.3.2 De opdrachtnemers zijn door de opdrachtgever in dienst genomen

Het kan zo zijn de opdrachtgever de aanwijzing van de Belastingdienst opvolgt en de opdrachtnemers in dienstbetrekking neemt.

Ons advies is om in deze situatie met de opdrachtgever in overleg te treden, voor zover dit bij het afgeven van de aanwijzing door de LH niet al heeft plaatsgevonden. De btw-positie van de opdrachtgever en de opdrachtnemers wijzigt immers als de aanwijzing wordt opgevolgd, wat de nodige (met name administratieve) gevolgen kan hebben voor de btw.

Als met de opdrachtgever tot werkbare afspraken is gekomen, kan overwogen worden – bij voorkeur door, of gezamenlijk met de opdrachtgever – enige communicatie te verzorgen richting de opdrachtnemers. Het is denkbaar dat de opdrachtnemers op de hoogte zijn over de lopende LH-discussies tussen de opdrachtgever en de Belastingdienst en dat er bij hen de nodige vragen en onzekerheden leven. Ook dienen de opdrachtnemers niet langer met btw te factureren aan de opdrachtgever. Daarnaast kan het voorkomen dat de opdrachtnemers geen aangifte OB meer hoeven te doen, omdat zij in het geheel niet meer kwalificeren als ondernemer voor de btw vanwege het ontbreken van andere zelfstandige economische activiteiten.

6.3.3 De opdrachtgever maakt bezwaar tegen het standpunt in de LH

Bij deze derde mogelijkheid heeft de opdrachtgever zijn werkwijze niet aangepast en zal voor de LH een correctieverplichting en/of naheffingsaanslag worden opgelegd met terugwerkende kracht tot het moment dat de aanwijzing is afgegeven. Het is waarschijnlijk dat de opdrachtgever dan in bezwaar gaat tegen de afgedragen loonheffingen of naheffingsaanslag. In de situatie dat lange tijd wordt geprocedeerd over de LH-positie van de opdrachtgever, blijft net als in de twee eerdere perioden (par. 6.1 en 6.2) onzekerheid bestaan over de btw-positie van het platform en de opdrachtnemers. Anders dan in de twee voorgaande perioden is de LH-positie van de opdrachtgever definitief door de Belastingdienst beoordeeld en worden aan dit standpunt voor de LH (handhavings)gevolgen verbonden.

Ons advies is om in gesprek te gaan met de opdrachtgever over de btw-gevolgen van het standpunt van de LH, om deze in ieder geval te bepalen en daar waar nodig tot een zo goed mogelijke oplossing te komen voor alle partijen die hierbij betrokken zijn. Het zal erg afhankelijk zijn van de situatie hoe deze oplossing eruit ziet – maatwerk is geboden. Daarbij dient te worden meegewogen dat voor de btw het standpunt van de LH ten aanzien van de aanwezigheid van een dienstbetrekking in beginsel leidt tot een einde van het btw-ondernemerschap van opdrachtnemers voor deze arbeidsrelatie. Dat houdt in dat de btw-positie van de opdrachtgever en de opdrachtnemers wijzigt als voor de LH het standpunt wordt ingenomen dat sprake is van een dienstbetrekking. Het is in overeenstemming met de eerder ingezette lijn om aan het standpunt in de LH gevolgen te verbinden voor de btw. Het zal ook afhankelijk zijn van wat de impact is van de gewijzigde btw-positie van de opdrachtgever en de opdrachtnemers voor alle betrokken partijen en wat die gevolgen precies zijn. Afhankelijk daarvan zal bepaald moeten worden welke vorm van handhaving het meest passend is voor de situatie. Afstemming met de vaktechnische lijn LH en OB en de managementlijn is vereist.

In dit scenario zal het in voorkomende gevallen wenselijk zijn enige communicatie te verzorgen richting de opdrachtnemers. De opdrachtnemers dragen primair de verantwoordelijkheid voor hun eigen aangiften omzetbelasting, maar het is zinnig hen ervan op de hoogte te stellen dat zij voor het contract dat zij met de betreffende opdrachtgever hebben, naar de mening van de Belastingdienst niet kwalificeren als ondernemer voor de btw. Er dient in ieder geval rekening te worden gehouden dat er (met of zonder communicatie naar de opdrachtnemers) vragen, verzoeken en/of bezwaarschriften zullen worden ingediend door de opdrachtnemers. Afhankelijk van de grootte van de groep opdrachtnemers zal dit het nodige vragen aan capaciteit, coördinatie en afstemming van de Belastingdienst, in voorkomende gevallen over de dienstonderdelen heen.

Het zal per situatie verschillen wat de meest wenselijke handelswijze is in de communicatie naar de opdrachtnemers.

6.4 Advies t.a.v specifieke situaties

In hoofdstuk 4 zijn een vijftal situaties beschreven. In de eerste drie situaties zullen de aanwijzing in de LH en de wijzigingen in de btw-positie van de opdrachtgever en de opdrachtnemer een beperkte materiële impact hebben. Toepassing van het vaktechnisch advies zoals eerder in de hoofdstuk beschreven zal daarom met name administratief bij opdrachtgevers, opdrachtnemers en de Belastingdienst goed ingeregeld moeten worden. Dit vraagt ongetwijfeld de nodige tijd en inspanning, maar hoeft bij goede coördinatie en communicatie niet tot grote problemen of discussies te leiden. Dit is met name anders in situatie 4, waar de uiteindelijke afnemer (en daarmee ook de bemiddelaar of het platform) er een btw-belang bij heeft dat de opdrachtnemers niet in dienstbetrekking zijn bij de bemiddelaar. Hierna worden situatie 4 en 5 nader besproken.

6.4.1 Situatie 4: Platform bemiddelt tussen opdrachtnemer en afnemer, opdrachtnemer past kleineondernemersregeling toe, afnemer heeft geen recht op aftrek van voorbelasting

Zoals beschreven in paragraaf 4.4 leidt een aanwijzing in de LH bij de bemiddelaar ertoe dat er een hogere btw-druk ontstaat bij de uiteindelijke afnemer, die geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. Deze situatie kent vele varianten. In het voorbeeld in paragraaf 4.4 is uitgegaan van toepassing van de KOR door de opdrachtnemer, waarbij de opdrachtnemer zonder toepassing van de KOR btw in rekening zou hebben gebracht aan de afnemer. Het komt echter ook (veelvuldig) voor dat de opdrachtnemer en/of de bemiddelaar activiteiten verricht die zijn vrijgesteld op grond van artikel 11 Wet OB.

Situaties waarin sprake is van bemiddeling en toepassing van een vrijstelling kennen een groot aantal btw-vraagstukken. Hierdoor ontstaan er complexe discussies waar op voorhand geen eenduidig advies over gegeven kan worden.

Wij noemen in dit kader bijvoorbeeld:

- De mogelijkheid voor de opdrachtnemer en/of de bemiddelaar om een vrijstelling op grond van artikel 11 Wet OB toe te passen. In de zorgsector zien we in dit kader bijvoorbeeld (meer) discussies over mogelijke toepassing van btw-zorgvrijstellingen, mede in relatie tot (voormalige) loondienst-situaties.
- Het onderscheid tussen bemiddeling en onderaanneming en de btw-gevolgen hiervan.
- Toepassing van het besluit Omzetbelasting, ter beschikking stellen van personeel⁵.

De gevolgen voor de btw van een aanwijzing in de LH dienen in deze situaties zorgvuldig in kaart te worden gebracht en afgestemd te worden in de vaktechnische lijn OB. Hoe vervolgens gehandeld dient te worden ten aanzien van de tijdvakken in de drie verschillende perioden zoals benoemd in paragraaf 3.1 vereist afstemming met de vaktechnische lijn OB, LH en/of de managementlijn.

6.4.2 Situatie 5: Opdrachtnemer werkt rechtstreeks voor een vrijgestelde opdrachtgever

Indien de opdrachtnemer btw-belast presteert aan een opdrachtgever die de handelingen van de opdrachtnemer voor vrijgestelde activiteiten gebruikt, werkt de btw die de opdrachtnemer aan de opdrachtgever in rekening brengt, kostprijs verhogend. Als de opdrachtgever de opdrachtnemer in dienstbetrekking neemt, valt die btw-druk weg. De opdrachtgever en de opdrachtnemer hebben de mogelijkheid om deze btw-druk ook over eerdere tijdvakken weg te nemen, door de facturen die de opdrachtnemer in eerdere tijdvakken heeft uitgereikt aan de opdrachtgever te corrigeren en het gevaar voor verlies van belastinginkomsten uit te schakelen (zie het besluit AV). Mogelijk leidt dit tot correctie of herziening van de btw die de opdrachtnemer op zijn aangifte omzetbelasting in aftrek heeft gebracht.

6.4.3 Indien in rekening gebrachte btw door de opdrachtnemer niet is afgedragen

Het is denkbaar dat de btw die de opdrachtnemer aan de opdrachtgever in rekening heeft gebracht, door de opdrachtnemer niet op aangifte is voldaan. Deze btw is de opdrachtnemer verschuldigd, ongeacht de vraag of sprake is van een dienstbetrekking. Deze btw kan dan ook op reguliere wijze worden gecorrigeerd.

7 Afsluitend

Met dit memo is getracht zoveel mogelijk duidelijkheid te geven voor de uitvoering. Omdat elke situatie anders is en in complexiteit kan verschillen, zijn deze voorbeelden niet uitputtend en niet volledig ingevuld. Afstemming in de vaktechnische lijn is in de meeste gevallen noodzakelijk en altijd gewenst.

8 Versieoverzicht

Nummer	Datum	Toelichting
0.9	16-07-2023	Afgestemd met Lavaco OB en FJZ
1	31-08-2023	

⁵ Besluit Omzetbelasting, ter beschikking stellen van personeel, BWBR0046927.