

# Schijnzelfstandigheid bij arbeidsrelatie met zzp'er?

25-4-2024 | Fiscale arbeidsrelatie

Mr. S.A.M. Verweij

**Er zijn verschillende redenen waarom het werken met zelfstandigen zonder personeel (hierna: 'zzp'ers') aantrekkelijk kan zijn. Zo hoef je als opdrachtgever geen loonheffingen in te houden. Dit hoeft namelijk alleen als sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking. Een zzp'er is daarentegen zelf verantwoordelijk voor de af te dragen belasting. Maar is er wel sprake van een opdrachtgever/opdrachtnemer relatie of is er sprake van schijnzelfstandigheid?**

**In dit blog licht ik eerst de aanloop naar het handhavingsmoratorium toe. Daarna bespreek ik het juridische toetsingskader voor een dienstbetrekking en het wetsvoorstel dat het toetsingskader duidelijker moet maken. En ik sluit af met wat een ondernemer of zzp'er moet doen als deze wordt geconfronteerd met een naheffings- of navorderingsaanslag**

## **Schijnzelfstandigheid**

Schijnzelfstandigheid is al enige tijd onderwerp van discussie.

Van schijnzelfstandigheid is sprake als een ondernemer met zzp'ers werkt en geen loonheffingen inhoudt, terwijl in feite sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking. Een juiste kwalificatie van de arbeidsrelatie is (mede) van belang voor de juiste belastingafdrachten.<sup>12</sup> Voor de leesbaarheid van deze blog wordt met ondernemer telkens bedoeld op de opdrachtgever en met zzp'er op de opdrachtnemer.

Ondernemers die met zzp'ers (denken te) werken kunnen soms voor een vervelende verrassing komen te staan. Als een ondernemer geen loonbelasting heeft afgedragen, omdat hij in de veronderstelling leefde dat hij met zzp'ers werkt, terwijl de arbeidsrelatie toch als een (fictieve) dienstbetrekking kwalificeert, kan de ondernemer worden geconfronteerd met naheffingsaanslagen loonbelasting.<sup>3</sup>

Het risico op een naheffingsaanslag is in 2024 klein, vanwege het handhavingsmoratorium. Dit houdt kort gezegd in dat de Belastingdienst niet handhaaft.

<sup>1</sup> De juiste kwalificatie van de arbeidsrelatie is ook van belang voor de toedeling van passende rechten en plichten in de sociale zekerheid en voor de arbeidsrechtelijke bescherming, maar deze laat ik in dit blog buiten beschouwing.

<sup>2</sup> Tweede Kamer, vergaderjaar 2021-2022, 31 066, nr. 1094, p. 1.

<sup>3</sup> Zie bijvoorbeeld gerechtshof Amsterdam 22 december 2022, [ECLI:NL:GHAMS:2022:3754](https://ecli.nl/GHAMS:2022:3754).

De Belastingdienst streeft er op dit moment naar dit moratorium per 1 januari 2025 op te heffen. De juiste kwalificatie tussen de ondernemer en de zzp'er is dus van groot belang.

### Chronologisch verloop

#### *Verklaring arbeidsrelaties (VAR)*

In de periode van 2005 tot 2016 vrijwaarde de zogenoemde Verklaring Arbeidsrelaties (hierna: 'VAR') de ondernemer (opdrachtgever) van het inhouden van loonheffingen. Dit was een verklaring die een zzp'er kon aanvragen bij de Belastingdienst. De VAR werkte schijnzelfstandigheid echter in de hand en liet de juiste juridische kwalificatie van een arbeidsrelatie naar de achtergrond verdwijnen.

#### *Wet DBA*

De VAR is in 2016 afgeschaft. In dat jaar is de [Wet Deregulering beoordeling arbeidsrelatie](#) ('Wet DBA') ingevoerd. Daarbij is de modelovereenkomst geïntroduceerd. Als een door de Belastingdienst goedgekeurde modelovereenkomst werd gebruikt en conform deze overeenkomst werd gewerkt, hoefde de ondernemer geen loonheffingen in te houden.

#### *Handhavingsmoratorium*

De Wet DBA stuitte in de praktijk echter op weerstand. Ook ontstond er veel onzekerheid over de juiste juridische vorm van (bestaande) arbeidsrelatie. Door de onrust die in de markt ontstond, is besloten de handhaving door de Belastingdienst op te schorten (handhavingsmoratorium).

De Belastingdienst legt gedurende het moratorium alleen een naheffingsaanslag loonheffingen op als:

- 1 | Sprake is van kwaadwillendheid, of;
- 2 | Ondernemers (Opdrachtgevers) een aanwijzing (gegeven na 1 september 2019) niet, of in onvoldoende mate, binnen een redelijke termijn opvolgen.

Door de toegenomen schijnzelfstandigheid wordt ernaar gestreefd het handhavingsmoratorium per 1 januari 2025 af te schaffen. De afschaffing wordt binnen het programma handhaving arbeidsrelaties zorgvuldig voorbereid. Het handhavingsplan bestaat uit 3 tranches:

- [Tranche 2023: 'Versterken en verbeteren van de handhaving'](#)
- [Tranche 2024: 'Op weg naar opheffing van het handhavingsmoratorium'](#)
- Tranche 2025: 'Handhaven zonder handhavingsmoratorium'.

Uit de meest recent gepubliceerde tranche 2024 volgt dat de Belastingdienst bij het constateren van een onjuiste kwalificatie van een arbeidsrelatie in 2024 een aanwijzing geeft. Een naheffingsaanslag loonheffingen blijft dus nog achterwege (mits geen sprake is van kwaadwillendheid of het niet opvolgen van een aanwijzing). Dat verandert per 1 januari 2025. Vanaf dat moment zal de Belastingdienst geen aanwijzingen meer geven. Bij het constateren van een onjuiste kwalificatie van de arbeidsrelatie kan de Belastingdienst dan weer correctieverplichtingen en naheffingsaanslagen opleggen, eventueel met boete. Bovendien streeft de Belastingdienst ernaar de beoordeling van arbeidsrelaties vanaf 1 januari 2026 weer onderdeel te laten uitmaken van het reguliere toezicht.

### Wanneer is sprake van een dienstbetrekking?

Maar hoe voorkomt een ondernemer dat bij hem een naheffingsaanslag loonheffingen wordt opgelegd? Belangrijk is in ieder geval om de relatie tussen de ondernemer en de zzp'er opnieuw onder de loep te nemen en te onderzoeken of mogelijk sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking. Bij die beoordeling is niet de bedoeling van de ondernemer en de zzp'er relevant, maar de wijze waarop de overeenkomst feitelijk is ingeregeld en hoe hier uitvoering aan wordt geven.<sup>4</sup>

<sup>4</sup> Hoge Raad 6 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1746.

'De VAR werkte schijnzelfstandigheid echter in de hand'

Een arbeidsverhouding kwalificeert als een dienstbetrekking als aan alle drie de voorwaarden uit artikel 7:610 BW is voldaan:

- De gezagsverhouding tussen werkgever en werknemer;
- De verplichting van de werknemer tot het verrichten van persoonlijke arbeid;
- De verplichting van de werkgever om loon te betalen.

Het interpreteren van de voorwaarden en het vervolgens trekken van een conclusie – dienstbetrekking of zzp'er – kan in de praktijk lastig zijn. Hoe zit het bijvoorbeeld met de gezagsverhouding van iemand die zegt op zzp-basis werkzaamheden te verrichten, maar die zich aan dezelfde regels moet houden als iemand die dezelfde functie vervult in loondienst? En als iemand zich vrijelijk mag laten vervangen, kwalificeert de arbeidsrelatie dan automatisch niet als dienstbetrekking? Op veel vragen is (nog) geen eenduidig antwoord.

Naast een dienstbetrekking kan ook sprake zijn van een arbeidsovereenkomst ex artikel 7:400 BW. In dat geval heeft de werknemer een arbeidsovereenkomst met een uitzendbureau.

Dan zijn er ook nog een aantal categorieën die (fiscaal) gelijk aan een dienstbetrekking worden behandeld, de fictieve dienstbetrekkingen. Belangrijke voorbeelden hiervan zijn de uitzendkracht<sup>5</sup> en een arbeidsrelatie die fiscaal gelijk wordt gesteld aan een dienstbetrekking. Van dat laatste is sprake als de dienstbetrekking is aangegaan voor de periode langer dan een maand en die meer dan twee dagen per week beslaat, terwijl de arbeid persoonlijk moet worden verricht en de beloning meer bedraagt dan twee vijfde van het minimumloon.

Een voorbeeld hiervan was iemand die als forumleider werkzaamheden verrichtte voor een Nederlandse publieke omroep.

<sup>5</sup> Artikel 2a Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.

<sup>6</sup> Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 8 juni 2021, ECLI:NL:GHARL:2021:5707.

Het Hof oordeelde dat de forumleider als zelfstandig opererend opdrachtnemer zijn werkzaamheden ten behoeve van de omroep verrichtte en dus niet onder zeggenschap van de Nederlandse publieke omroep viel. Omdat de publieke omroep er vervolgens niet in slaagde te bewijzen dat de forumleider zijn werkzaamheden verrichtte in de uitoefening van een bedrijf of in de zelfstandige uitoefening van een beroep, terwijl ook niet duidelijk was dat de forumleider werkzaam was voor meerdere opdrachtgevers en geen VAR-verklaring was verstrekt, was in dat geval toch sprake van een fictieve dienstbetrekking.<sup>6</sup>

Ook in het geval waarin iemand werkzaamheden verrichtte als machinist/rangeerder op basis van een overeenkomst van opdracht oordeelde het hof dat toch sprake was van een (fictieve) dienstbetrekking.<sup>7</sup>

De omstandigheid dat iemand zzp'er is, betekent dus niet automatisch dat de ondernemer die de zzp'er heeft ingeschakeld geen loonbelasting hoeft in te houden. De ondernemer moet altijd aan de hiervoor genoemde criteria toetsen, voordat een conclusie kan worden getrokken.

### Wetsvoorstel verduidelijking beoordeling arbeidsrelaties en rechtsvermoedens

Een belangrijke oorzaak van de toegenomen schijnzelfstandigheid is het ontbreken van een duidelijk en hanteerbaar (wettelijk) toetsingskader.<sup>8</sup> Het Deliveroo-arrest maakte dat nog duidelijker. In die zaak ging het om de vraag of de maaltijdbezorgers van Deliveroo in dienstbetrekking werkzaam waren. De bezorgers werkten (vanaf 1 juli 2018) op basis van een opdrachtovereenkomst en kregen betaald per bezorging. Hoe vaak de bezorgers maaltijden bezorgden en hoeveel

<sup>7</sup> Gerechtshof Den Haag 15 juni 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:1258.

<sup>8</sup> [MvT](#) Verduidelijking beoordeling arbeidsrelaties en rechtsvermoedens.

'betekent dus niet automatisch dat de ondernemer die de zzp'er heeft ingeschakeld geen loonbelasting hoeft in te houden'

‘Het Deliveroo-arrest laat zien dat het kwalificeren van een arbeidsrelatie in de praktijk ontzettend lastig kan zijn.’

maaltijden zij bezorgden mochten de bezorgers zelf bepalen. Ook mochten zij zich conform de opdrachtovereenkomst incidenteel vrijelijk laten vervangen. Toch oordeelde de Hoge Raad dat sprake was van een dienstbetrekking.<sup>9</sup>

Het Deliveroo-arrest laat zien dat het kwalificeren van een arbeidsrelatie in de praktijk ontzettend lastig kan zijn. Om de beoordeling makkelijker te maken, wordt op dit moment gewerkt aan het [wetsvoorstel](#) ‘*Wet verduidelijking beoordeling arbeidsrelaties en rechtsvermoeden*’. Hierin wordt gepoogd handvatten te bieden voor de opdrachtgevers c.q. opdrachtnemers en werkgevers c.q. werknemers bij de beoordeling van de arbeidsrelatie. Dit wetsvoorstel omvat een aanvulling op artikel 7:610 BW.

De aanvulling op artikel 7:610 BW bepaalt dat ‘van arbeid verrichten in dienst van een werkgever’ sprake is indien:

- De arbeid wordt verricht onder werkinhoudelijke aansturing door de werkgever, of;
- De arbeid of de werknemer organisatorisch zijn ingebed in de organisatie van de werkgever, en;
- De werknemer de arbeid niet voor eigen rekening en risico verricht.

Het wetsvoorstel kon tijdens de consultatie op veel kritiek rekenen.<sup>10</sup> Het is namelijk de vraag of dit toetsingskader, met nog steeds open normen, de bestaande onduidelijkheid wegneemt. Wat wordt precies bedoeld met ‘inbedding in de organisatie’? En heeft het verrichten van arbeid niet voor eigen rekening en risico direct tot gevolg dat iemand in loondienst is?

Het voorbeeld dat in een discussie tijdens een commissiedebat met de Tweede Kamer werd aangehaald was een IC-verpleegkundige.

De verpleegkundige werkt enerzijds onder het gezag van een arts, in een ziekenhuis, met instructies. Bovendien komt het door de IC-verpleegkundige verrichte werk voor rekening en risico van het ziekenhuis. Maar betekent dat automatisch dat IC-verpleegkundigen niet meer op zzp-basis kunnen werken? Dat zou kunnen botsen met de gedachte van ondernemerschap.<sup>11</sup> Kortom, het is de vraag in hoeverre het wetsvoorstel bijdraagt aan verduidelijking.

### Bezwaar, beroep en verhaal

Als de Belastingdienst een naheffingsaanslag loonheffingen oplegt aan de ondernemer of een navorderingsaanslag inkomstenbelasting oplegt bij de zzp’er, kunnen zowel de ondernemer als de zzp’er daartegen bewaar maken (van de zzp’er is namelijk belasting ingehouden als bedoeld in art. 26, lid 1, letter b, AWR). Daarna staat voor hen beroep open bij de belastingrechter.

Als naheffingsaanslag loonheffingen wordt opgelegd aan de ondernemer, op wie ook de betalingsverplichting jegens de Belastingdienst rust, is de hoofdregel dat de ondernemer de naheffingsaanslag verhaalt op de zzp’er. Doet hij dat niet, dan volgt er nog een naheffingsaanslag voor de ondernemer omdat hij dan netto loon heeft uitgekeerd in plaats van bruto loon. Hij betaalt dan als het ware de belasting die voor rekening van de zzp’er behoort te komen en dat vormt ook loon. Dit noemt men brutering en daarvan kan worden afgezien als de ondernemer een zakelijke reden heeft om van verhaal af te zien. Bijvoorbeeld omdat de zzp’er niet meer werkzaam is voor de ondernemer en geen vermogen heeft zodat het starten van een incassoprocedure zinloos is. Mocht u te zijner tijd als ondernemer of als zzp’er worden geconfronteerd met een (naheffings- of navorderings)aanslag en u heeft hierover vragen, neem dan gerust contact op met één van onze advocaten.

<sup>9</sup> Hoge Raad 24 maart 2023, ECLI:NL:HR:2023:443.

<sup>10</sup> Onder meer het Adviescollege toetsing regeldruk, de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants,

zelfstandigen en bedrijven lieten zich negatief uit.

<sup>11</sup> [Tweede Kamer, vergaderjaar 2022-2023, 31 311, nr. 260, p. 36.](#)

# Tot slot

WHAT  
NOW?

## Bronnen

- 1 | <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/zelfstandigen-zonder-personeel-zzp/wet-deregulering-beoordeling-arbeidsrelaties-dba>
- 2 | <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/handhavingsplan-arbeidsrelaties-lh0021z2fd.pdf>
- 3 | <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/handhavingsplan-arbeidsrelaties-lh0021z41fd.pdf>
- 4 | <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/handhavingsplan-arbeidsrelaties-lh0021z41fd.pdf>

### Conclusie

Met het oog op het handhavingsmoratorium dat per 1 januari 2025 komt te vervallen, doen ondernemers er goed aan de arbeidsrelatie met zzp'ers opnieuw te beoordelen. Als een arbeidsrelatie ten onrechte niet als (fictieve) dienstbetrekking is gekwalificeerd, waardoor geen loonheffingen zijn ingehouden en afgedragen, wordt een ondernemer op dit moment (nog) niet met een naheffingsaanslag geconfronteerd. Vanaf 1 januari 2025 is dit anders. Om een naheffingsaanslag te voorkomen, doet een ondernemer er goed aan zijn rechtspositie in kaart te hebben gebracht.

---

## Meer informatie of advies?

Kijk op [www.jaeger.nl/kennisbank](http://www.jaeger.nl/kennisbank) voor meer informatie over diverse onderwerpen en thema's. Als u vragen heeft, advies nodig heeft of een probleem wilt oplossen, kunt u contact opnemen met ons. Wij staan voor u klaar. U kunt ons bereiken op 020 - 676 04 81 of mail ons op [info@jaeger.nl](mailto:info@jaeger.nl)