



Belastingdienst

Arbeidsrelaties - Handleiding bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken

Versie 5.0

01 januari 2025

Inhoud

Inhoud	2
Inleiding	3
1 Toezicht	4
1.1 Keuze toezichtactiviteit	4
1.2 Bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken	4
1.3 Steekproefposten en beoordeling arbeidsrelaties	6
1.4 Handhavingsmoratorium	6
2 Bedrijfsbezoeken	7
2.1 Algemeen	7
2.2 Opdracht	7
2.3 Aankondiging	7
2.4 Uitvoering	7
2.5 Evaluatie en afstemming	9
2.6 Verslag	10
3 Boekenonderzoeken	11
3.1 Algemeen	11
3.2 Opdracht	11
3.3 Aankondiging	12
3.4 Uitvoering	13
3.5 Evaluatie en afstemming	15
3.6 Boete	15
3.7 Rapportage	16
3.8 Communicatie naar opdrachtnemers	16
4 Richtlijnen doorwerking IH en/of OB	17
4.1 Inleiding	17
4.2 Richtlijnen	17
4.3 Vanuit een correctieverplichting en/of naheffingsaanslag bij de opdrachtgever	17
4.4 Vanuit toezicht bij de opdrachtnemer	17
4.5 Relatie boekenonderzoek opdrachtnemer en opdrachtgever	17
4.6 Samenwerking	19
5 Overgang 2024-2025	20
5.1 Opvolgen van aanwijzingen na 1 januari 2025	20
5.2 Lopende onderzoeken per 1 januari 2025	20
5.3 Kwaadwillendheid	20
6 Bijlagen	22
6.1 Schema transitieperiode	22
6.2 Hulpmiddel Vragenlijst beoordeling arbeidsrelatie	22
6.3 Duiding arrest Hoge Raad Gemeente Amsterdam	22
6.4 Duiding arrest Hoge Raad Deliveroo	22
6.5 Richtlijnen doorwerking IH en OB	23

Inleiding

Deze handleiding gaat over bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken bij opdrachtgevers naar de juistheid van de kwalificatie van arbeidsrelaties zoals genoemd in het [Handhavingsplan arbeidsrelaties 2025](#).

In de voortgangsbrief van het kabinet d.d. 16 december 2022 is opgenomen dat het kabinet van plan is om de balans op de arbeidsmarkt te herstellen en regels rondom het werken als zelfstandige en met zelfstandigen toekomstbestendiger te maken.¹ Om dit te bereiken, zet het kabinet in op een gelijk spelveld tussen contractvormen (lijn 1), meer duidelijkheid over de vraag wanneer gewerkt wordt als werknemer dan wel als zelfstandige (lijn 2) en verbetering en versterking van handhaving op schijnzelfstandigheid (lijn 3). Daarbij geldt: de voortgang op de ene lijn kan niet wachten op de andere; elk van de drie is urgent. Ten aanzien van lijn 3 heeft het kabinet de ambitie uitgesproken uiterlijk op 1 januari 2025 het handhavingsmoratorium op te heffen.

Op 6 september 2024 heeft het kabinet besloten het handhavingsmoratorium daadwerkelijk per 1 januari 2025 te beëindigen.² Na de beëindiging van het handhavingsmoratorium kan de Belastingdienst correctieverplichtingen en/of naheffingsanslagen LH opleggen, maar in beginsel³ niet verder terug dan 1 januari 2025. Het instrument van 'de aanwijzing' vervalt. In het [Handhavingsplan arbeidsrelaties 2025](#) is de handhavingsstrategie van de Belastingdienst opgenomen. Daarbij is aandacht voor een 'zachte landing' en 'maatwerk' door o.m.:

- de keuze van inzet van handhavingsinstrumenten: in beginsel wordt gestart met een bedrijfsbezoek;
- de keuze voor recente tijdvakken van aangiften Loonheffingen (LH) bij boekenonderzoeken;
- over het kalenderjaar 2025 niet opleggen van boetes.

Voor de handhavingsinstrumenten bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken arbeidsrelaties is dit nader uitgewerkt in deze handleiding.

Doel van de handleiding

Het doel van deze handleiding is inhoudelijke en controletechnische ondersteuning te bieden voor de uitvoering van de bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken vanaf 1 januari 2025 bij opdrachtgevers waar het beoordelen van de kwalificatie van arbeidsrelaties speelt. Deze handleiding ziet op alle boekenonderzoeken en bedrijfsgesprekken bij opdrachtgevers waarin de kwalificatie van de arbeidsrelaties speelt.

1 <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2022/12/16/voortgangsbrief-werken-met-en-als-zelfstandigen>

2 <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2024/09/06/opheffen-handhavingsmoratorium>

3 Een uitzondering geldt voor situaties van kwaadwillendheid of indien een gegeven aanwijzing (vóór 1 januari 2025) niet is opgevolgd.

1 Toezicht

1.1 Keuze toezichtactiviteit

Ten aanzien van het toezicht op de loonheffingen (hierna: LH) en meer specifiek de kwalificatie van de arbeidsrelatie, zet de Belastingdienst in op een mix van handhavingsinstrumenten. Hiervoor wordt verwezen naar het [Handhavingsplan arbeidsrelaties 2025](#).

Deze handleiding ziet op de bedrijfsbezoeken en de boekenonderzoeken bij opdrachtgevers die gericht zijn op de juistheid van de kwalificatie van de arbeidsrelatie. Naast het instellen van bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken met het oog op het juist kwalificeren van arbeidsrelaties vindt ook regulier toezicht plaats op de aangiftes loonheffingen. Tijdens deze controles kunnen alle voorkomende loonheffingenonderwerpen, zoals de werkkostenregeling, sectorindeling en gebruikelijkloonregeling gecontroleerd worden, maar ook de beoordeling van kwalificatie van arbeidsrelaties kan onderdeel zijn van het reguliere toezicht. Ook bij deze toezichtactiviteiten is de handleiding van toepassing voor deze beoordeling.

De focus in de handhaving richt zich met name op opdrachtgevers. Daar ziet deze handleiding op. Als de Belastingdienst het standpunt inneemt dat sprake is van een dienstbetrekking, kan dit gevolgen hebben voor de fiscale positie van opdrachtnemers en opdrachtgevers op het gebied van de omzetbelasting (hierna: OB) en voor de opdrachtnemers op het gebied van de inkomensheffing (hierna: IH). In hoofdstuk 4 is opgenomen hoe de Belastingdienst met deze gevolgen omgaat dan wel wordt verwezen naar desbetreffende richtlijnen.

1.2 Bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken

Voor de keuze van de posten waar een bedrijfsbezoek of boekenonderzoek wordt ingesteld maakt de Belastingdienst gebruik van zowel steekproeven als een detectiemodule. Met deze module worden aangiften met grotere onzekerheden en daarmee samenhangende potentiële risico's gedetecteerd.

Ook een signaal uit de (individuele) klantbehandeling kan aanleiding zijn voor een bedrijfsbezoek of boekenonderzoek.

Let op!

De klantbehandeling van GO kenmerkt zich door een individuele benadering en responsief handhaven. Dat brengt mee dat voor de allergrootste profit-organisaties (categorie Top) een individueel toezichtsplan wordt opgesteld. Voor ondernemingen in de categorie Groot en de top 30 publieke organisaties, geldt dat zij een horizontaal toezicht-convenant kunnen sluiten, indien zij aan de toelatingscriteria voor een convenant voldoen. Voor organisaties van GO in de categorie Middelgroot geldt -net als voor de organisaties binnen MKB, dat zij alleen aan HT kunnen deelnemen via een fiscaal dienstverlenersconvenant met de Belastingdienst.⁴

Dat brengt mee dat toezichtactiviteiten op arbeidsrelaties, zoals een bedrijfsbezoek of een boekenonderzoek, vorm krijgen vanuit (individuele) klantbenadering. Daarover wordt altijd afstemming gezocht met de klantcoördinator (GO) / relatiebeheerder (MKB).

⁴ In paragraaf 2.4. en 3.2 wordt een verdere uitwerking gegeven ten aanzien van de selectie en uitvoering van respectievelijk bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken bij organisaties die onder een fiscaal dienstverlenersconvenant vallen.

In 2025 wordt in beginsel gestart met een bedrijfsbezoek. Dat is het uitgangspunt. Indien sprake is van concrete risicosignalen zoals bijvoorbeeld signalen die duiden op evidente schijnzelfstandigheid of als er bij controle op een ander belastingmiddel, bijvoorbeeld BTW, door de inspecteur schijnzelfstandigheid wordt geconstateerd, kan gekozen worden om direct een boekenonderzoek te starten al dan niet samen met andere overheidspartners.⁵ Hierover vindt altijd afstemming plaats met de teamleider, de vta controle en (voor GO) met de klantcoördinator.

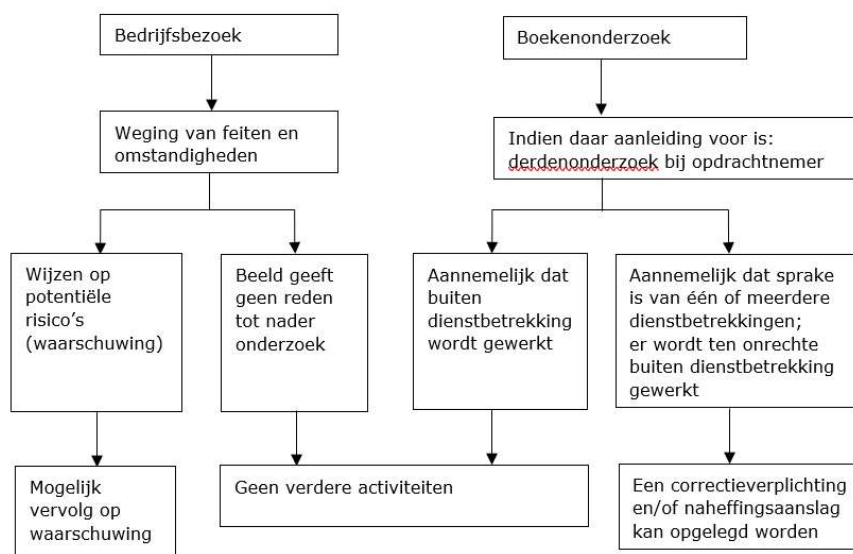
De Belastingdienst zal bij een bedrijfsbezoek met de opdrachtgever in gesprek gaan over de inhuur van zelfstandigen en de opdrachtgever zo nodig op wijzen op mogelijke risico's op schijnzelfstandigheid en om aandacht te geven aan de juistheid van de kwalificatie van arbeidsrelaties. In hoofdstuk 2 wordt nader ingegaan op de bedrijfsbezoeken.

De Belastingdienst kan ook overgaan tot het instellen van een boekenonderzoek, bijvoorbeeld indien sprake is van grote risico's of ingeschat wordt dat de opdrachtgever (blijft) werk(t)(en) met schijnzelfstandigen. In 2025 vinden nieuw op te starten boekenonderzoeken gericht op de juistheid van de kwalificatie van arbeidsrelaties in beginsel plaats naar een aangifte LH over een recent (aangifte)tijdvak⁶.

Indien een boekenonderzoek wordt ingesteld, wordt zo mogelijk⁷ aangegeven welke arbeidsrelatie of welke groep arbeidsrelaties wordt beoordeeld tijdens het onderzoek. De reikwijdte van het boekenonderzoek wordt vooraf afgestemd met de vta controle en (voor GO) met de klantcoördinator. Waar nodig wordt de vta LH betrokken.

Als de Belastingdienst het standpunt heeft ingenomen dat sprake is van één of meerdere dienstbetrekkingen terwijl deze niet in de aangifte loonheffingen zijn opgenomen, kan een correctieverplichting en/of naheffingsaanslag over het betreffende tijdvak worden opgelegd.

Ter ondersteuning wordt verwezen naar onderstaand stroomschema.



5 Kamerbrief Publicatie Handhavingsplan 2025, 18 december 2024.

6 Het gaat om tijdvakken die op of na 1 januari 2025 zijn aangevangen.

7 Het is niet altijd mogelijk om bij de aankondiging van het boekenonderzoek duidelijk te hebben welke arbeidsrelaties er zoal zijn bij een opdrachtgever.

1.3 Steekproefposten en beoordeling arbeidsrelaties

Indien de controle naar de aanvaardbaarheid van de aangiften LH deel uitmaakt van het boekenonderzoek, is de controle van de juistheid van de kwalificatie van de arbeidsrelaties daarmee onlosmakelijk verbonden. Bij deze boekenonderzoeken zal dus specifiek aandacht aan de beoordeling van de juistheid van de kwalificatie van de arbeidsrelaties worden gegeven.

Deze boekenonderzoeken zien veelal op tijdvakken vóór 1 januari 2025. Bij deze boekenonderzoeken kunnen bevindingen zijn geconstateerd die kunnen wijzen op een onjuiste kwalificatie van de arbeidsrelatie in de controlejaren. Tijdens het onderzoek kan naar voren komen dat een eventuele onjuiste werkwijze na 1-1-2025 niet is aangepast. Dit wordt besproken met de opdrachtgever en daarbij kunnen afspraken worden gemaakt om de werkwijze op een juiste manier vorm te geven. Het onderzoek kan -indien noodzakelijk geacht- worden uitgebreid naar een actueel tijdvak in 2025 bijvoorbeeld indien geen afspraken gemaakt (kunnen) worden of ingeschat wordt dat de opdrachtgever (blijft) werk(t)(en) met schijnzelfstandigen. Dit wordt vooraf afgestemd met de teamleider, de vta controle en (voor GO) met de klantcoördinator. Waar nodig wordt de vta LH betrokken.

1.4 Handhavingsmoratorium

De bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken werden tot 1 januari 2025 uitgevoerd binnen de kaders van het handhavingsmoratorium, zoals dat vanaf de invoering van de Wet DBA gold⁸. In de bijlage (zie hoofdstuk 6) bij deze handleiding is een schema opgenomen van de fasering binnen de transitieperiode met een verwijzing naar de bijbehorende brondocumenten.

Het handhavingsmoratorium is per 1 januari 2025 opgeheven. Na de opheffing van het handhavingsmoratorium per 1 januari 2025 kan de Belastingdienst correctieverplichtingen en/of naheffingen opleggen, maar in beginsel niet verder terug dan tot 1 januari 2025. Een uitzondering geldt voor situaties van kwaadwillendheid of indien een gegeven aanwijzing niet is opgevolgd. Het instrument van 'de aanwijzing' vervalt.⁹

⁸ <https://open.overheid.nl/documenten/ronl-f98f32872a47dfb3ee3d073cf1273827fdffe0de/pdf>

⁹ Zie paragraaf 5.1

2 Bedrijfsbezoeken

2.1 Algemeen

In 2025 wordt in beginsel gestart met een bedrijfsbezoek. Deze bedrijfsbezoeken vinden plaats binnen de reguliere kaders. In dit hoofdstuk worden enkele aandachtspunten bij de bedrijfsbezoeken in het kader van de kwalificatie van arbeidsrelaties beschreven en worden specifieke afspraken toegelicht.

2.2 Opdracht

Doel van het bedrijfsbezoek is een beeld te krijgen hoe het bedrijf in de actualiteit c.q. op het moment van het bedrijfsbezoek omgaat met de vormgeving (kwalificatie) van arbeidsrelaties met opdrachtnemers. Daarnaast kan door de Belastingdienst ook informatie over de kwalificatie van arbeidsrelaties worden gedeeld met het bedrijf zoals bijvoorbeeld:

- de informatie op de [Website van de Belastingdienst](#), waaronder het [Beslis en afwegingskader voor de privaatrechtelijke dienstbetrekking](#);
- de [Webmodule beoordeling arbeidsrelaties](#);
- de [keuzehulp](#) die in de publiekscommunicatie van de Rijksoverheid wordt gebruikt ([hetjuistecontract.nl](#));

Het bedrijfsbezoek is niet gericht op het doen van uitspraken over de aanvaardbaarheid van de aangiften van het bedrijf.

De opdracht wordt vastgelegd in KZB (MKB) of in ATK+(GO).

2.3 Aankondiging

De controle- dan wel heffingsspecialist loonheffingen bespreekt met het bedrijf¹⁰ het doel van het bezoek en maakt een afspraak voor de uitvoering daarvan op het bedrijfsadres. De afspraak wordt schriftelijk bevestigd (het format voor een eerste bezoek is in ATB opgenomen). Met het helder formuleren van het doel van het gesprek wordt ook de reikwijdte van onze werkzaamheden duidelijk.

2.4 Uitvoering

Bij GO wordt het bedrijfsbezoek veelal door een duo uitgevoerd, zijnde een controlespecialist en een heffingsspecialist loonheffingen. De klantcoördinator wordt in alle gevallen geïnformeerd en stemt zijn of haar rol af met het duo.

Bij MKB kan een bedrijfsbezoek ook in duo's worden uitgevoerd. Het duo bestaat ook uit een controlespecialist en een heffingsspecialist loonheffingen.

In overleg met de vta LH en de vta controle kan van de uitvoering in duo's worden afgeweken. Zo kan bijvoorbeeld de controlespecialist LH zelfstandig het bedrijfsbezoek uitvoeren. Ook in het kader van opleiden kan worden afgeweken van de uitvoering in duo's.

Indien sprake is van een HT-post bij MKB of een GO post die onder een FD convenant valt vindt afstemming plaats met de relatiebeheerder/ klantcoördinator. Bij de uitvoering van het bedrijfsbezoek is samenwerking met de fiscaal dienstverlener het uitgangspunt.

Binnen een HT/FD convenant vallen niet automatisch alle belastingmiddelen onder het HT, maar alleen de middelen waarvoor de klant is aangemeld. Indien de LH is opgenomen binnen het HT/FD

¹⁰ of met de bedrijfsleiding belast met inhuur

convenant kunnen bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken gedaan worden, indien

- sprake is van steekproefsgewijs controleren van de aangifte;
- sprake is van concrete signalen van materiële fouten;
- sprake is van centraal geselecteerde risicogerichte boekenonderzoeken.

Voor een nadere toelichting wordt verwezen worden naar de [Leidraad Horizontaal Toezicht Fiscaal Dienstverleners](#).

Voor de bedrijfsbezoeken wordt ATB gebruikt. De volgende keuzes moeten bij het aanmaken van het ATB dossier worden gemaakt:

- soort dossier = Overig Toezicht MKB of Overig Toezicht GO,
- competentie = GO of MKB,
- bedrijfsbezoek.

Kies bij het onderdeel opdrachtformulering voor bedrijfsbezoek arbeidsrelaties¹¹.

Als hulpmiddel voor het bedrijfsbezoek is een vragenlijst beschikbaar in ATB. De vragen gaan in op de individuele arbeidsrelatie (zie 6.2). De Belastingdienst houdt geen rekening met de wil van partijen ten aanzien van de kwalificatie van hun arbeidsverhouding (zie 6.3). Het is niet de bedoeling om (alle) vragen en stappen na te lopen. Gebruik de vragenlijst als hulpmiddel en stel de vragen die relevant zijn om een goed beeld te krijgen hoe de opdrachtgever omgaat met de kwalificatie van arbeidsrelaties. Het is dus niet de bedoeling om de vragenlijst naar de opdrachtgever te sturen of de vragen één op één te stellen.

Tijdens het bezoek komt aan de orde welke werkwijze de opdrachtgever hanteert richting zijn opdrachtnemers, hoe de documentatie daarvan eruit ziet en hoe de opdrachtgever ervoor zorgt dat arbeidsrelaties op de juiste wijze worden gekwalificeerd. Daarbij kan sprake zijn van:

- Opdrachtgevers waarvan de (model)overeenkomst door de Belastingdienst is beoordeeld als werken buiten dienstbetrekking; vraag dan hoe de opdrachtgever vaststelt dat conform de modelovereenkomst wordt gewerkt.
- Opdrachtgevers voor wie op basis van een voorgelegde (model)overeenkomst, door de Belastingdienst geen zekerheid vooraf is gegeven. Vraag dan wat men na de afwijzing, intrekken of het afbreken van het verzoek heeft gedaan en op welke wijze de arbeidsrelaties met opdrachtnemers zijn vormgegeven.
- Opdrachtgevers die geen (model)overeenkomst hebben voorgelegd; vraag dan hoe wordt gewerkt en op welke wijze de arbeidsrelaties met opdrachtnemers zijn vormgegeven.

De Belastingdienst heeft alle goedkeuringen van modelovereenkomsten gebaseerd op vrije vervanging per 1 januari 2024 ingetrokken¹². De Belastingdienst beoordeelt vanaf 6 september 2024 geen nieuwe modelovereenkomsten meer¹³. Bestaande modelovereenkomsten blijven in beginsel geldig tot en met 31 december 2029¹⁴. Let op: deze geven alleen zekerheid als opdrachtgever en opdrachtnemer werken zoals beschreven in de overeenkomst.

Vraag tijdens het bedrijfsbezoek welke afspraken de opdrachtgever met zijn opdrachtnemers heeft gemaakt en of, en zo ja, in wat voor soort overeenkomsten deze zijn opgenomen. Bespreek daarnaast op welke

¹¹ Gebruik de relevante schermen van dit dossier.

¹² Zie <https://intranet.belastingdienst.nl/nieuws/2023/08/14/modelovereenkomsten-gebaseerd-op-vrije-vervanging-vervallen-per-1-januari-2024/>

¹³ [Kamerbrief van 6 september 2024 van de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst en de minister van Sociale zaken en Werkgelegenheid](#).

¹⁴ Zie Handhavingplan arbeidsrelaties 2025

wijze wordt geborgd dat overeenkomstig de gebruikte overeenkomst(en) wordt gewerkt.

Indien wenselijk wordt om een rondleiding door het bedrijf gevraagd. Met het opvragen van stukken geldt de reguliere werkwijze voor een bedrijfsbezoek. De reguliere werkwijze is dat de Belastingdienst weliswaar terughoudend is, maar ook dat op basis van *professional judgement* stukken opgevraagd worden die nodig zijn om een goed beeld te kunnen vormen. Dit wordt gedaan om te begrijpen wat verteld is. In het verslag wordt opgenomen welke stukken zijn opgevraagd.

Met de voorbereiding en het bezoek zelf wordt geprobeerd een goede indruk te krijgen van de wijze waarop men werkt en hoe men binnen het bedrijf omgaat met de vormgeving van arbeidsrelaties met opdrachtnemers. Denk bijvoorbeeld aan de verhouding tussen eigen personeel en ingehuurde derden en de mogelijkheid om de gesprekspartner(s) uit te nodigen enkele illustratieve voorbeelden te benoemen. Vragen die in ieder geval ook tijdens het bezoek aan de orde moeten komen, zijn: welke betalingen aan ingehuurde derden zijn gedaan en wat de rol van de (fiscaal) adviseur is. Bij GO en bij grotere posten van MKB worden daarnaast diverse vragen gesteld over welke controles de bedrijfsleiding zelf laat uitvoeren op het proces van inhuur van derden (interne beheersing op het proces van de kwalificatie van arbeidsrelaties).

Tijdens het bezoek kunnen vragen gesteld worden over de werkwijze ten aanzien van arbeidsrelaties in het algemeen, maar kan ook ingegaan worden op specifieke arbeidsrelaties. Bij grote ondernemingen zal de nadruk overwegend liggen op de werkwijze in het algemeen en de beheersing van de risico's, terwijl bij kleine ondernemingen eerder de individuele arbeidsrelaties zullen worden besproken. Daarmee krijgt de Belastingdienst een beeld over de werkwijze van het bedrijf. De Belastingdienst wijst de opdrachtgever zo nodig op mogelijke risico's op schijnzelfstandigheid. Op deze wijze wordt de opdrachtgever dus gewaarschuwd en krijgt de mogelijkheid de bedrijfsvoering te verbeteren. De waarschuwing is geen beleidsmatig instrument zoals de aanwijzing.

Eventuele vragen van het bedrijf over de kwalificatie van arbeidsrelaties worden zoveel mogelijk beantwoord. Maar als een bedrijf (voorwaardelijke) zekerheid vraagt, verwijs dan naar de daarvoor geldende voorwaarden. Het bedrijf kan dan conform die voorwaarden een verzoek tot vooroverleg¹⁵ of een verzoek om een beschikking verzekeringsplicht¹⁶ indienen.

Het is van belang voor ogen te houden dat sprake is van een bedrijfsbezoek en dat geen sprake is van een boekenonderzoek. De (loon)administratie en aangiften worden immers inhoudelijk niet gecontroleerd. De uitkomsten van het bedrijfsbezoek en het beeld van de controle- en LH-specialist zijn gebaseerd op het gesprek met de opdrachtgever.

2.5 Evaluatie en afstemming

De uitkomsten en het vervolg worden besproken met: de vta LH, vta controle en voor GO ook met de klantcoördinator.

Het kan zijn dat: er geen vervolg is, een tweede bedrijfsbezoek op een later moment wordt ingepland of een boekenonderzoek naar een (recente) aangifte LH wordt ingesteld bijvoorbeeld indien sprake is van

¹⁵https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/checklist-vooroverleg-beoordeling-arbeidsrelatie

¹⁶ Art. 59 lid 3 Wfsv

grote risico's of ingeschat wordt dat de opdrachtgever (blijft) werk(t)(en) met potentiële schijnzelfstandigen.

2.6

Verslag

Van het bezoek wordt een verslag gemaakt. Het verslag is een feitelijke weergave van hetgeen is besproken en de eventueel opgevraagde stukken. Als er risico's ten aanzien van de juistheid van de kwalificatie van arbeidsrelaties zijn geconstateerd en/of er afspraken zijn gemaakt, worden die eveneens in het verslag opgenomen. In ATB is een sjabloon voor het verslag opgenomen.

Gekozen kan worden om een concept-verslag voor te leggen aan de opdrachtgever bijvoorbeeld als er specifieke afspraken zijn opgenomen.

Het verslag wordt tegengelezen door een aangewezen medewerker of de vta controle. Dit wordt vastgelegd in KMO (Quick scan bedrijfsbezoek).

3 Boekenonderzoeken

3.1 Algemeen

Voor het jaar 2025 geldt dat boekenonderzoeken naar de juistheid van de kwalificatie van arbeidsrelaties in beginsel plaatsvinden naar een recente aangifte LH (bijvoorbeeld het meest recente tijdvak in 2025 waarover aangifte loonheffingen is gedaan).

De Controleaanpak Belastingdienst (hierna: CAB) en het Handboek Controle geven bij de planning, uitvoering en evaluatie van boekenonderzoeken belangrijke richtlijnen voor de controlemedewerkers. ATB biedt een praktische vertaling van de controleaanpak en ondersteunt de controlemedewerkers bij het nemen van controlebeslissingen en het adequaat documenteren van de uitgevoerde controlehandelingen.

De boekenonderzoeken in het kader van kwalificatie van arbeidsrelaties vinden plaats binnen deze kaders en reguliere afspraken. In dit hoofdstuk worden enkele aandachtspunten bij de boekenonderzoeken in het kader van de kwalificatie van arbeidsrelaties beschreven en worden specifieke afspraken toegelicht.

3.2 Opdracht

Elk boekenonderzoek heeft een controleopdracht¹⁷ als startpunt. Dat geldt ook als een boekenonderzoek zich (mede) richt op de naleving van de kwalificatie van arbeidsrelaties. Eén van de uitgangspunten van de CAB is dat de controleopdracht rationeel moet zijn¹⁸. Die rationaliteit verdient nadrukkelijk aandacht als de aanleiding voor de controleopdracht in het beoordelen van arbeidsrelaties ligt.

Een regulier boekenonderzoek dat zich mede richt op het beoordelen van de kwalificatie van één of meer arbeidsrelatie(s) moet worden gezien in de bredere context van het toezicht op arbeidsrelaties. Een boekenonderzoek kan ook ingesteld worden als vervolg op een eerder bedrijfsbezoek (zie ook 2.4), maar er kan in sommige gevallen ook direct gekozen worden voor een boekenonderzoek gericht op de juistheid van de kwalificatie van de arbeidsrelatie bijvoorbeeld indien (grote) risico's op evidente schijnzelfstandigheid worden ingeschat (zie ook 1.2).

De controleopdracht kan, afhankelijk van signalen uit de voorbereiding of uit een eerder bedrijfsbezoek, meer omvatten dan alleen de juiste kwalificatie van arbeidsrelaties. Ook in dat geval blijkt de reikwijdte van het onderzoek uit de tekst van de controleopdracht. Wel is van belang dat in die situatie een controletijdvak wordt gekozen dat zoveel mogelijk aansluit bij de actualiteit, dus over een recent tijdvak waarover aangifte loonheffingen is gedaan. De (set) aangifte(n) loonheffingen van het gekozen controletijdvak is object van onderzoek. Daarbij kan dus afhankelijk van de omstandigheden gekozen worden voor:

1. Een deelonderzoek dat zich richt op de kwalificatie van één of enkele arbeidsrelaties.
De arbeidsrelaties zijn vooraf bekend bijvoorbeeld door een eerder ingesteld bedrijfsbezoek of boekenonderzoek en zijn

¹⁷ Zie voor de elementen die in een controleopdracht opgenomen moeten zijn richtlijn 7b van het [Handboek Controle](#).

¹⁸ Die rationaliteit, die met name een rol speelt bij deelonderzoeken, moet worden beoordeeld vanuit een vaktechnisch perspectief: is voor het oordeel over het controleobject op een efficiënte en effectieve wijze voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen? Daarnaast speelt ook het perspectief van de klantbehandeling (waaronder de mogelijke compliance-effecten) een rol.

- goed af te bakenen. Vanuit de voorbereiding van het boekenonderzoek blijken geen andere signalen;
2. Een deelonderzoek dat zich richt op de kwalificatie van een groep vergelijkbare arbeidsrelaties. Deze groep is vooraf bekend bijvoorbeeld door een eerder ingesteld bedrijfsbezoek of boekenonderzoek en is goed af te bakenen. Vanuit de voorbereiding van het boekenonderzoek blijken geen andere signalen;
 3. Een fiscaaltechnisch onderzoek dat zich richt op de aangifte(n) loonheffingen. De te beoordelen arbeidsrelaties zijn vooraf niet bekend, te benoemen of goed af te bakenen of er zijn meer aandachtspunten/signalen die aanleiding kunnen zijn voor een boekenonderzoek. Bij een fiscaaltechnisch onderzoek behoort de beoordeling van de kwalificatie van de arbeidsrelatie tot het onderzoek. De volledigheid van de transacties (volledigheid van de lonen) wordt niet beoordeeld¹⁹.
 4. Een volledig onderzoek dat zich richt op alle aspecten van de juistheid en volledigheid van de aangifte loonheffingen. De volledigheid van de lonen wordt ook beoordeeld.

De aard en reikwijdte van de opdracht en het controletijdvak worden in overleg tussen de vta controle, vta LH en klantcoördinator (bij GO) afgestemd en bepaald. Daarbij wordt tevens aandacht gegeven aan de al dan niet gewenste inzet van specialisten op het gebied van IT-audit en statistical audit.

Indien sprake is van een HT-post bij MKB of een GO post die onder een FD convenant valt vindt afstemming plaats met de relatiebeheerder / klantcoördinator (bij GO). Bij de uitvoering van het boekenonderzoek is samenwerking met de fiscaal dienstverlener het uitgangspunt.

Binnen een HT/FD convenant vallen niet automatisch alle belastingmiddelen onder het HT, maar alleen de middelen waarvoor de klant is aangemeld. Indien de LH is opgenomen binnen het HT/FD convenant kunnen bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken gedaan worden, indien

- sprake is van steekproefsgewijs controleren van de aangifte;
- sprake is van concrete signalen van materiële fouten;
- sprake is van centraal geselecteerde risicogerichte boekenonderzoeken.

Voor een nadere toelichting wordt verwezen worden naar de [Leidraad Horizontaal Toezicht Fiscaal Dienstverleners](#).

Bij GO worden de boekenonderzoeken via een behandelvoorstel van de klantcoördinator door het selectieplatform/KPT-overleg uitgegeven en in de systemen als opdracht/activiteit vastgelegd. Bij MKB worden de voorstellen aangemaakt in KZB.

3.3

Aankondiging

De boekenonderzoeken worden op de gebruikelijke wijze voorbereid en aangekondigd.

De gegevens uit de aangiften LH van de te controleren aangifte(n) kunnen door het controlebureau worden opgevraagd. Door het controlebureau worden de COL-overzichten aangemaakt en via ATB ter beschikking gesteld.

Het controlebureau MKB (of de controlemedewerker zelf) vraagt ook de auditfiles Financieel (XAF) en Salaris (XAS) op. Opvragen van de

¹⁹ Bedoeld wordt dat bij een fiscaaltechnisch onderzoek de volledigheid van de verlonde uren (als onderdeel van de controle van de volledigheid van de transacties) niet wordt beoordeeld. In een fiscaaltechnisch onderzoek wordt wel beoordeeld of de uitgaven terecht niet tot het loon zijn gerekend. Dit is een juistheidscontrole met een volledigheidaspect dat wel wordt meegenomen in het fiscaaltechnisch onderzoek.

auditfile Financieel over een lopend boekjaar is in de meeste pakketten mogelijk met de volgende aandachtspunten:

- Een beperkt aantal pakketten kan alleen een auditfile Financieel aanmaken als het boekjaar is afgesloten in de applicatie.
- Gewerkt kan worden met voorlopige boekingen die niet meekomen in de auditfile of alleen indien zij met de juiste parameters zijn aangevinkt.
- Niet altijd zijn alle boekingen in de financiële administratie geheel up to date.

Indien het niet mogelijk is om de auditfiles te verstrekken, kan een IT-auditspecialist worden ingeschakeld.

De aankondigingsbrieven worden gemaakt met behulp van ATB. De reikwijdte in de aankondigingsbrief en de informatie die wordt opgevraagd sluiten aan op de controleopdracht.

Het kan voorkomen dat er wel sprake is van betalingen aan derden, maar (nog) geen aangifte loonheffingen is gedaan. Dan kan onderzocht worden of er arbeidsrelaties zijn, die hadden moeten worden gekwalificeerd als dienstbetrekking, op grond waarvan er aangiften loonheffingen hadden moeten worden gedaan.

3.4

Uitvoering

Afhankelijk van de reikwijdte van de controleopdracht wordt in ATB gekozen voor de dossierindeling van een boekenonderzoek fiscaaltechnisch/deel of een volledig onderzoek. Bij 1 tot en met 3 (zie paragraaf 3.2) kan in ATB gekozen worden voor de dossierindeling van een boekenonderzoek fiscaaltechnisch/deel. Met behulp van de Keuzelijst Preplanning kunnen de relevante items aan het dossier worden toegevoegd. Bij 4 wordt in ATB gekozen voor de dossierindeling van een volledig onderzoek.

De dossierindeling zzp/klein wordt gebruikt bij ondernemingen zonder personeel. Indien sprake is van inhuur derden en de kwalificatie van deze arbeidsrelaties onderdeel uitmaakt van het boekenonderzoek, kunnen de relevante items op dezelfde wijze aan het dossier worden toegevoegd. Wel zal eerst het middel LH aan de controleopdracht moeten worden toegevoegd.

Het boekenonderzoek wordt op gebruikelijke wijze uitgevoerd. In het inleidend gesprek komt aan de orde welke werkwijze de opdrachtgever hanteert richting zijn opdrachtnemers, hoe de documentatie daarvan eruit ziet en hoe de opdrachtgever ervoor zorgt dat arbeidsrelaties op de juiste wijze worden gekwalificeerd. Daarbij kan sprake zijn van:

- Opdrachtgevers waarvan de (model)overeenkomst door de Belastingdienst is beoordeeld als werken buiten dienstbetrekking; vraag dan hoe de opdrachtgever vaststelt dat conform de modelovereenkomst wordt gewerkt.
- Opdrachtgevers voor wie op basis van een voorgelegde (model)overeenkomst, door de Belastingdienst geen zekerheid vooraf is gegeven. Vraag dan wat men na de afwijzing, intrekken of het afbreken van het verzoek heeft gedaan en op welke wijze de arbeidsrelaties met opdrachtnemers zijn vormgegeven.
- Opdrachtgevers die geen (model)overeenkomst hebben voorgelegd; vraag dan hoe er wordt gewerkt en op welke wijze de arbeidsrelaties met opdrachtnemers zijn vormgegeven.

Vraag tijdens het inleidend gesprek welke afspraken de opdrachtgever met zijn opdrachtnemers heeft gemaakt en of, en zo ja, in wat voor soort (model)overeenkomsten deze zijn opgenomen. Bespreek daarnaast hoe wordt geborgd dat er overeenkomstig de gebruikte overeenkomst(en) wordt gewerkt.

De Belastingdienst heeft alle goedkeuringen van modelovereenkomsten gebaseerd op vrije vervanging per 1 januari 2024 ingetrokken²⁰. De Belastingdienst beoordeelt vanaf 6 september 2024 geen nieuwe modelovereenkomsten meer²¹. Bestaande modelovereenkomsten blijven in beginsel geldig tot en met 31 december 2029²². Let op: deze geven alleen zekerheid als opdrachtgever en opdrachtnemer werken zoals beschreven in de overeenkomst.

Het werkprogramma Kwalificatie arbeidsrelatie moet in het dossier worden opgenomen. In dit werkprogramma is ook de verwijzing opgenomen naar de Vragenlijst beoordeling arbeidsrelaties (zie hoofdstuk 6.2) die bij de beoordeling van de kwalificatie van de arbeidsrelatie gebruikt kan worden. De vragenlijst is bedoeld als hulpmiddel en kan bij een boekenonderzoek gebruikt worden om de juiste vragen te stellen en alle relevante feiten en omstandigheden over de arbeidsrelatie in kaart te brengen. De vragenlijst is ingedeeld naar de gezichtspunten uit het Deliveroo-arrest.

Homogene groep

Een groep vergelijkbare arbeidsrelaties kan in zijn totaal beoordeeld worden. Het is wel van belang de groep vooraf goed af te bakenen, waar mogelijk in overleg met de opdrachtgever. Bij een vergelijkbare groep gaat het erom dat in de kern op dezelfde wijze wordt gewerkt. Hierbij kan gedacht worden aan de functie, het contract en de feitelijke uitvoering van de werkzaamheden.

Bij de procedures inzake diverse platformen is uitgegaan van gelijksoortige groepen ([zie ook de Noot van Verhulp in NJ 2024/25](#)). De jurisprudentie hierover is in ontwikkeling. Stem de homogene groep altijd af met de vta controle. Evalueer en concludeer de vergelijkbaarheid binnen de groep ook tijdens de uitvoering van het boekenonderzoek.

Derdenonderzoek

Het kan gewenst zijn, indien daartoe aanleiding is, om ook vragen te stellen over de arbeidsrelatie aan de opdrachtnemer. Die bevoegdheid hebben wij, ongeacht de (uiteindelijke) hoedanigheid van de opdrachtnemer:

- Aan een administratieplichtige (o.a. ondernemers en resultaatgenieters) kunnen vragen gesteld worden die voor de belastingheffing van derden van belang kan zijn (artikel 53 AWR). Voor derdenonderzoeken bij opdrachtnemers (administratieplichtigen) is een aparte (aankondigings)brief beschikbaar, zie hiervoor de brief in ATB en op intranet.
- Een werknemer kan op grond van artikel 47 AWR (gegevens en inlichtingen te zijnen aanzien) bevraagd worden in relatie tot de heffing van belasting en premies in verband met zijn dienstbetrekking. Het gaat dan niet alleen om de eigen belastingheffing, maar ook om heffingen zoals de werknemersverzekeringen en de Zorgverzekeringswet die 'drukken' op de dienstbetrekking. De werkgever hoeft hiervoor geen toestemming te verlenen. Worden dergelijke vragen gesteld aan de werknemer op zijn werkplek, dan moet dat wel gebeuren op een moment dat het voor het bedrijf geschikt is. Hierbij wordt vermeld dat we informatie willen over de eigen belastingheffing. Er mogen geen vragen worden gesteld over de bedrijfsvoering.

20

21 [Kamerbrief van 6 september 2024 van de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst en de minister van Sociale zaken en Werkgelegenheid.](#)

22 Zie Handhavingplan arbeidsrelaties 2025

In beide gevallen is men verplicht om te antwoorden. Ook als het gaat om een werknemer, omdat het gaat om het beoordelen of sprake is van een dienstbetrekking (de kwalificatie van de arbeidsrelatie). Een controlemedewerker is, aldus Gerechtshof Amsterdam²³, wel 'gerechtigd om aan werknemers inlichtingen omtrent hun dienstbetrekking te vragen zonder toestemming van hun werkgever vooraf'. In andere gevallen – die dus niet zien op de beoordeling van de dienstbetrekking – moeten wij terughoudend zijn bij het stellen van vragen aan personeel zonder overleg²⁴.

Mocht de controlemedewerker of belastingplichtige geluidsopnamen wensen te maken dan gelden hiervoor de reguliere spelregels²⁵.

Webmodule beoordeling arbeidsrelatie

Na de beoordeling van een arbeidsrelatie maak je gebruik van de [Webmodule beoordeling arbeidsrelatie](#). Check hiermee of je eigen oordeel overeenkomt met de indicatie die de webmodule geeft. Neem bij afwijking contact op met de heffingsspecialist LH.

3.5

Evaluatie en afstemming

Bij de beoordeling van de dienstbetrekking zijn alle feiten en omstandigheden in onderlinge samenhang bezien van belang. Als sprake is van een dienstbetrekking kan de Belastingdienst een correctieverplichting en/of naheffingsaanslag opleggen.

De gevolgen voor de OB dienen in deze situaties zorgvuldig in kaart te worden gebracht. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar het memo [Arbeidsrelaties- Richtlijnen doorwerking IH en OB](#) hierna: Richtlijnen doorwerking en de daarbij behorende bijlagen (zie hoofdstuk 4 en paragraaf 6.5).

Voor de boekenonderzoeken in het kader van de beoordeling van arbeidsrelaties geldt dat de conclusies en de inhoud van het (concept)rapport vooraf worden afgestemd met de KC (voor GO) en vta/specialist LH. Ook vindt waar nodig afstemming plaats met de OB en IH specialisten.

Uitbreiding boekenonderzoek naar eerdere tijdvakken

Het boekenonderzoek is in beginsel gericht op een recente aangifte LH in 2025. Indien vastgesteld is dat ten onrechte buiten dienstbetrekking wordt gewerkt, kan het onderzoek afhankelijk van de relevante feiten en omstandigheden uitgebreid worden naar eerdere tijdvakken maar niet verder terug dan 1 januari 2025. Een uitzondering geldt voor situaties van kwaadwillendheid of indien een gegeven aanwijzing niet is opgevolgd.

Handhaving kan nooit verder terugwerken dan de wettelijke termijn van art. 20 lid 3 AWR.

Een uitbreiding van het boekenonderzoek wordt afgestemd met de vta controle, de klantcoördinator (voor GO) en de teamleider. Waar nodig wordt de vta LH betrokken.

3.6

Boete

De Belastingdienst zal in 2025 geen verzuim- en vergrijpboetes voor de kwalificatie van arbeidsrelaties opleggen.

²³ Zie Hof Amsterdam 30 september 1997, nr. 95/4323 en 95/4324.

²⁴ Zie ook de [VIC Derdenonderzoeken](#)

²⁵ Zie [Mag ik een geluidsopname maken van mijn gesprek met de Belastingdienst?](#)

3.7 Rapportage

De rapportage vindt plaats binnen de reguliere kaders voor de boekenonderzoeken (zie ook de [VIC Rapportage](#)) met gebruikmaking van het standaardrapportsjabloon in ATB. Geadviseerd wordt het Format rapportage kwalificatie arbeidsrelatie te gebruiken. In het format is een indeling opgenomen die rekening houdt met de gezichtspunten uit het Deliveroo-arrest. Het rapportageformat is opgenomen in ATB.

In de controlerapporten worden ten aanzien van de kwalificatie van de arbeidsrelaties de relevante feiten en omstandigheden uitgebreid beschreven. Hierbij worden zowel de feiten die wijzen op een dienstbetrekking als de feiten die wijzen op de afwezigheid van een dienstbetrekking beschreven.

Alle concept en definitieve controlerapporten worden overeenkomstig de reguliere afspraken gelezen of gereviewd.

3.8 Communicatie naar opdrachtnemers

Op het moment dat een correctieverplichting en/of naheffingsaanslag wordt opgelegd in de LH bij de opdrachtgever, kan dit gevolgen hebben voor de OB en IH van de opdrachtnemers.

Afhankelijk van relevante feiten en omstandigheden, kan gekozen worden voor (aanvullende) communicatie naar de opdrachtnemers. Zie hiervoor Richtlijnen doorwerking (zie hoofdstuk 4 en paragraaf 6.5).

4 Richtlijnen doorwerking IH en/of OB

4.1 Inleiding

De handhaving bij opdrachtgevers voor de LH kan ook gevolgen hebben voor de fiscale positie van opdrachtnemers en opdrachtgevers op het gebied van de OB en voor de opdrachtnemers eveneens op het gebied van de IH. In dit hoofdstuk is opgenomen hoe we met deze gevolgen omgaan. Daarnaast wordt in 4.4 en 4.5 ingegaan op de relatie met het toezicht vanuit de opdrachtnemer.

4.2 Richtlijnen

In [Arbeidsrelaties- Richtlijnen doorwerking IH en OB](#) (zie paragraaf 3.5 en 6.5) zijn richtlijnen opgenomen voor de doorwerking van naar de IH en OB vanuit twee situaties:

1. In de LH wordt een correctieverplichting en/of naheffingsaanslag opgelegd 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. Voor de opdrachtnemer(s) heeft dit ook gevolgen op het gebied van de IH.
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.

Naast de richtlijnen bevat het memo ook een toelichting bij de richtlijnen. Die is opgenomen in de bijlagen. In de bijlagen bij dit memo worden de doorwerking van de correctieverplichting/naheffingsaanslag bij de opdrachtgever naar de OB en de hoofdlijnen van wet- en regelgeving IH en OB nader beschreven.

4.3 Vanuit een correctieverplichting en/of naheffingsaanslag bij de opdrachtgever

Hoe er met deze eerste situatie moet worden omgegaan, is verwerkt in Richtlijnen doorwerking IH en OB met bijlagen. Deze handleiding ziet op bedrijfsbezoeken en boekenonderzoeken in de LH bij opdrachtgevers.

4.4 Vanuit toezicht bij de opdrachtnemer

De tweede situatie ziet op de situatie dat er een toezichtactiviteit plaatsvindt bij de opdrachtnemer. De handhaving bij opdrachtnemers loopt mee in het reguliere toezicht op de ingediende aangiften (zoals bijvoorbeeld de Steekproef Ondernemingen). Voor de toelichting en verdere uitwerking wordt verwezen naar Richtlijnen doorwerking IH en OB met bijlagen.

4.5 Relatie boekenonderzoek opdrachtnemer en opdrachtgever

Zoals in de richtlijnen opgenomen kan een boekenonderzoek bij een opdrachtnemer ook leiden tot een onderzoek bij de opdrachtgever. Daarom wordt deze laatste situatie hier kort toegelicht.

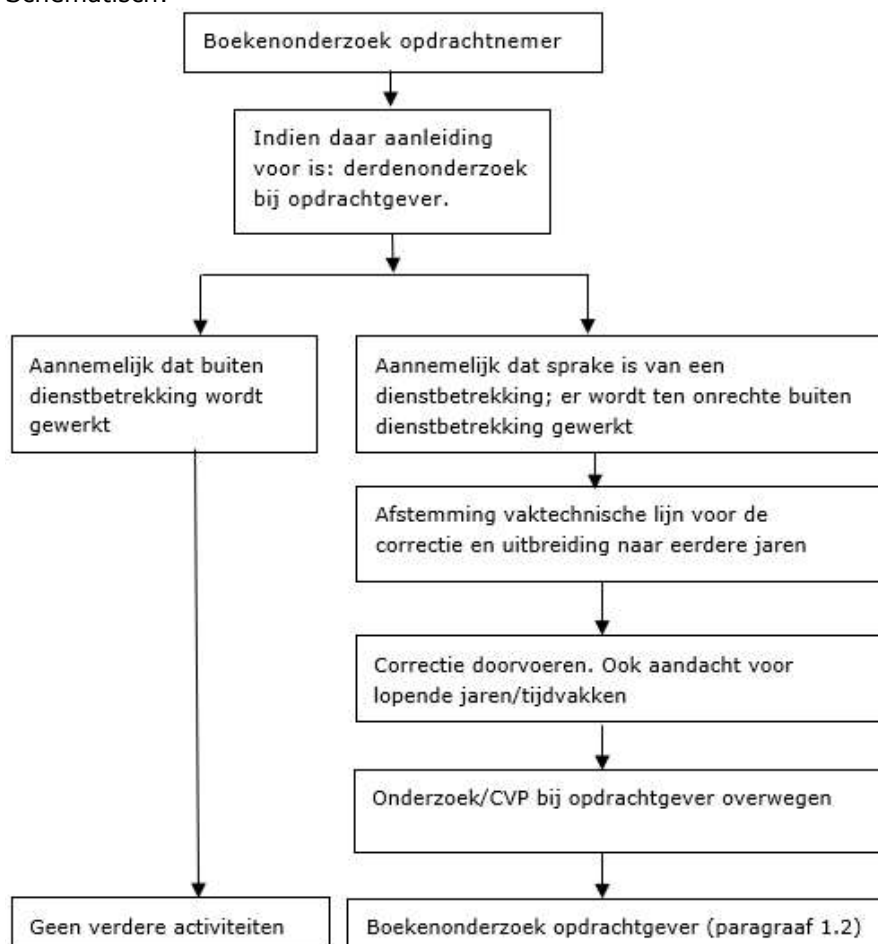
Het boekenonderzoek bij de opdrachtnemer is veelal gericht op de meest recente (winst)aangifte. De controlemedewerker maakt vervolgens een keuze of het noodzakelijk is om feitenonderzoek te doen bij de opdrachtgever (derdenonderzoek art. 53 AWR). Dit is afhankelijk van feiten en omstandigheden en wordt afgestemd met de vta controle. Indien sprake is van een klant van het segment GO wordt de KC betrokken.

Indien aannemelijk is dat sprake is van één of meer dienstbetrekkingen bij de opdrachtgever stemt de controlemedewerker de correcties af met de vta's IH, LH en OB. Voor de doorwerking m.b.t. de IH en OB wordt verwezen naar Richtlijnen doorwerking IH en OB met bijlagen.

Daarnaast wordt overwogen of een onderzoek wordt ingesteld bij de opdrachtgever en of het onderzoek wordt uitgebreid naar eerdere tijdvakken in 2025 en indien sprake is van kwaadwillendheid naar eerdere tijdvakken vóór 1 januari 2025. De overwegingen en conclusies worden vastgelegd in ATB en afgestemd met de vta controle.

Indien een ander kantoor of segment competent is voor de opdrachtgever wordt het signaal van een mogelijke dienstbetrekking doorgezet door de vta controle van de opdrachtnemer aan de vta controle van de opdrachtgever. Afhankelijk van het signaal wordt overwogen om een bedrijfsbezoek of boekenonderzoek in te stellen bij de opdrachtgever. Overwogen kan worden om voor de desbetreffende arbeidsrelatie een correctieverplichting en/of naheffingsaanslag op te leggen aan de opdrachtgever. Dit is afhankelijk van de relevante feiten en omstandigheden.

Schematisch:



4.6

Samenwerking

Het belang van goede samenwerking tussen de verschillende middelen en uitvoeringsdirecties is evident. Omdat elke casus kan verschillen moet in voorkomende gevallen afstemming plaatsvinden met de vaktechnische lijn IH/OB/LH/controle/FR en indien nodig de managementlijn.

5 Overgang 2024-2025

5.1 Opvolgen van aanwijzingen na 1 januari 2025

Aanwijzingen werden tot 1 januari 2025 gegeven nadat de relevante feiten en omstandigheden middels een boekenonderzoek zijn vastgesteld en de conclusie is dat er ten onrechte buiten dienstbetrekking wordt gewerkt en daarmee sprake is van een dienstbetrekking.

Na het verstrijken van een redelijke termijn kan de opvolging van de aanwijzing beoordeeld worden middels een toezichtactiviteit. Deze toezichtactiviteit kan ook plaatsvinden na 1 januari 2025 (dus na einde handhavingsmoratorium).

De keuze voor een toezichtactiviteit is afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden. Dit kan onder meer blijken uit het raadplegen van systemen (b.v. polis), uit een telefoongesprek waarin gevraagd wordt naar de opvolging, een vragenbrief, een bedrijfsbezoek of een boekenonderzoek (zie ook het schema in hoofdstuk 1.2).

5.2 Lopende onderzoeken per 1 januari 2025

Het instrument van de 'aanwijzing' vervalt per 1 januari 2025. Lopende boekenonderzoeken over tijdvakken tot 1-1-2025 kunnen dus niet meer leiden tot een aanwijzing na die datum. Deze boekenonderzoeken worden in beginsel op de reguliere wijze afgerond met een controlerapport met een standpunt van de Belastingdienst over de onderzochte arbeidsrelaties. Waar nodig worden afspraken gemaakt. Het onderzoek kan zo mogelijk worden uitgebreid naar een actueel tijdvak in 2025 bijvoorbeeld indien geen afspraken gemaakt (kunnen) worden of ingeschat wordt dat de opdrachtgever (blijft) werk(t)(en) met schijnzelfstandigen. Dit wordt vooraf afgestemd met de vta controle en (voor GO) met de klantcoördinator. Waar nodig wordt de vta LH betrokken.

5.3 Kwaadwillendheid

Na de opheffing van het handhavingsmoratorium per 1 januari 2025 kan de Belastingdienst correctieverplichtingen en/of naheffingen opleggen, maar in beginsel niet verder terug dan tot 1 januari 2025. Een uitzondering geldt voor situaties van kwaadwillendheid of indien een gegeven aanwijzing niet is opgevolgd.

Kwaadwillenden zijn opdrachtgevers die opzettelijk een situatie van evidente schijnzelfstandigheid laten ontstaan of voortbestaan. Bij het handhaven dient de Belastingdienst te bewijzen (aannemelijk maken) dat sprake is van:

1. een dienstbetrekking; en
2. evidente schijnzelfstandigheid; en
3. opzettelijke schijnzelfstandigheid.

De evidente en opzettelijke schijnzelfstandigheid moet zijn gelegen in het tot stand brengen (en in stand houden) van deze arbeidsrelatie. Ook zonder dat sprake is van evidente en opzettelijke schijnzelfstandigheid kan sprake zijn van een verschil van mening tussen Belastingdienst en opdrachtgever over de kwalificatie van de arbeidsverhouding.

Kwaadwillendheid is niet in wet of regelgeving gedefinieerd. Het is een beleidsuiting die nog niet door de Belastingdienst is toegepast of rechterlijk is getoetst. Een deelaspect van kwaadwillendheid is opzettelijke schijnzelfstandigheid, waarmee een belangrijk verband lijkt te bestaan met een wettelijk begrip: (voorwaardelijke) opzet (zie o.a. art. 67f AWR). Als de Belastingdienst (voorwaardelijke) opzet kan

bewijzen lijkt daarmee ook sprake van kwaadwillendheid. Het is uiteindelijk aan de rechter om te beoordelen of sprake is van al dan niet een dienstbetrekking en of de daarmee verband houdende te weinig betaalde belasting en premies is aan te merken als (voorwaardelijke) opzet. Daarbij moet in het achterhoofd worden gehouden dat de beoordeling of al dan niet sprake is van een echte dienstbetrekking gebaseerd is op een open norm²⁶. Bij de toepassing van deze open norm kan, ondanks dat sprake is van een dienstbetrekking, sprake zijn van een pleitbaar standpunt aan de kant van de opdrachtgever waardoor beboeting niet aan de orde is. Dat kan het geval zijn in de volgende situatie: Het niet opvolgen van aanwijzingen door de opdrachtgever kan het gevolg zijn van zijn volharding met betrekking tot zijn eerdere standpunt (geen dienstbetrekking). Dit hoeft zijn standpunt echter niet minder pleitbaar te maken. Hierdoor kan het enkel niet opvolgen van aanwijzingen niet zonder meer leiden tot de conclusie dat sprake is van (voorwaardelijke) opzet (en daarmee kwaadwillendheid) bij de opdrachtgever.

²⁶ De volgende arresten zouden hier genoemd kunnen worden:

HR, BNB 1980/118 (Topamateurs), HR, BNB 2005/273 (TV-presentator),

HR, BNB 2011/205 (Deelnemer Gouden Kooi) en HR, NJ 2007, 449 (Thuiszorg Rotterdam).

6 Bijlagen

6.1 Schema transitieperiode

[Arbeidsrelaties - Van VAR naar Wet DBA naar vervanging Wet DBA](#)

6.2 Hulpmiddel Vragenlijst beoordeling arbeidsrelatie

De vragenlijst is bedoeld als hulpmiddel om relevante feiten en omstandigheden in beeld te krijgen. Het is geen checklist en de vragen zijn niet limitatief.

[Arbeidsrelaties - Vragenlijst beoordeling arbeidsrelatie \(hulpmiddel\)](#)

6.3 Duiding arrest Hoge Raad Gemeente Amsterdam

Vrijdag 6 november 2020 heeft de Hoge Raad arrest gewezen over de vraag of sprake is van een arbeidsovereenkomst volgens het civiele recht tussen een uitkeringsgerechtigde met een tijdelijke werkervaringsplaats bij de Gemeente Amsterdam (ECLI:NL:HR:2020:1746). Daarbij nuanceert de Hoge Raad het 23 jaar geleden gewezen standaardarrest Groen/Schoevers.

De Belastingdienst, maar ook partijen onderling, kan (kunnen) niet uitgaan van de wil van partijen ten aanzien van de kwalificatie van hun arbeidsverhouding. Voor meer informatie wordt verwezen naar bijgevoegd memo.

[Arbeidsrelaties - Duiding Hoge Raad arrest \(Gemeente Amsterdam-16 nov 2020\)](#)

6.4 Duiding arrest Hoge Raad Deliveroo

Vrijdag 24 maart 2023 heeft de Hoge Raad arrest gewezen over de vraag of maaltijdbezorgers op basis van een arbeidsovereenkomst werk(t)en voor Deliveroo. De Hoge Raad past het besliskader niet aan wanneer sprake is van een arbeidsovereenkomst. De holistische weging (alle omstandigheden van het geval en geen op voorhand doorslaggevende aspecten) en Haviltex blijft de norm. Door de Hoge Raad wordt een ruime omstandighedencatalogus genoemd.

Twee omstandigheden springen eruit:

- de vraag of sprake is van inbedding van het werk of de werkende in de organisatie en de bedrijfsvoering van de opdrachtgever;
- de vraag of de werkende zich als ondernemer gedraagt of kan gedragen.

De Hoge Raad heeft deze omstandigheden niet eerder zo expliciet genoemd. Deze omstandigheden wegen mee in de holistische beoordeling.

Voor wat betreft de 'vrije vervanging' gaat volgens de Hoge Raad niet zozeer om de contractuele bepaling maar om de daadwerkelijke betekenis en feitelijke uitvoering. De mogelijkheid van vervanging is, volgens de Hoge Raad, niet onverenigbaar met aanwezigheid van een arbeidsovereenkomst. Zie ook de aantekening uit Vakstudienieuws.

Als gevolg van het Deliveroo arrest zijn de modelovereenkomsten vrije vervanging ingetrokken.

[Arbeidsrelaties - Aantekening VN arrest HR Deliveroo \(april 2023\)](#)

6.5 Richtlijnen doorwerking IH en OB

Vanuit de uitvoeringspraktijk zijn vragen opgekomen hoe het toezicht in de LH, IH en OB zich vanuit vaktechnisch oogpunt tot elkaar verhouden. De richtlijnen in het memo helpen de medewerkers in de uitvoering bij het maken van deze keuze.

[Arbeidsrelaties - Richtlijnen doorwerking IH en OB](#)

(Richtlijnen doorwerking inclusief 2 bijlagen).