

No.W06.14.0184/III

's-Gravenhage, 26 juni 2014

Bij Kabinetsmissive van 16 juni 2014, no.2014001162, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enkele andere wetten ten behoeve van het vervangen van de Verklaring arbeidsrelatie door de Beschikking geen loonheffingen (Wet invoering Beschikking geen loonheffingen), met memorie van toelichting.

Het voorstel kent een tweetal wettelijke maatregelen. De eerste maatregel betreft het vervangen van de huidige "Verklaring arbeidsrelatie" (VAR) die vier modaliteiten kent, door één verklaring "Beschikking geen loonheffingen" (BGL). De tweede maatregel betreft het medeverantwoordelijk maken van de opdrachtgever (tot het verrichten van arbeid) voor de juistheid van de door de opdrachtnemer aangevraagde BGL. Daarnaast kondigt de toelichting een webmodule aan voor de aanvraag van een BGL.

De Afdeling advisering van de Raad van State maakt naar aanleiding van het wetsvoorstel opmerkingen over nut en noodzaak van het voorstel en over de webmodule.

De Afdeling concludeert dat onduidelijk is welk probleem het voorstel beoogt op te lossen. Reden daarvoor is dat schijnzelfstandigheid met het oogmerk ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting deelachtig te worden door dit voorstel niet adequaat wordt bestreden. De aanzuigende werking van de voordelen van ondernemersfaciliteiten geldt net zo goed onder de voorgestelde regeling als onder de bestaande.

De omvang van het probleem is evenmin duidelijk, zo concludeert de Afdeling. Deze zou best eens veel kleiner kunnen zijn dan gedacht. Voorts gelden de argumenten van niet zo lang geleden om de opdrachtgever te vrijwaren van loonheffing, namelijk om werk voor zzp'ers te bevorderen, in de huidige moeilijke arbeidsmarkt eens te meer. Ten slotte komt in een thans lopend interdepartementaal beleidsonderzoek (IBO) onder meer de fiscale positie van werkenden op de arbeidsmarkt, waaronder zzp'ers, integraal aan de orde. In dat licht is het voorstel prematuur.

De Afdeling merkt daarnaast op dat een goede uitvoering en toepassing van de BGL alsmede zekerheid vooraf, staat en valt met het adequaat functioneren van de webmodule. Zij betwijfelt echter of en zo ja in hoeverre voldoende zekerheid vooraf is te realiseren met de webmodule, aangezien niet duidelijk is of en in hoeverre de webmodule invulling zal geven aan de casuïstiek van het individuele geval.

De Afdeling is van oordeel dat het voorstel in verband met het vorenstaande nader dient te worden overwogen.

AAN DE KONING

1. Inleiding

Alvorens enkele opmerkingen te maken bij het voorstel geeft de Afdeling hieronder eerst een korte schets van de betekenis van de VAR/BGL alsmede van de inhoud van de huidige en van de voorgestelde regeling.

Huidige regeling

Sinds 1 januari 2001 is het voor een belastingplichtige/opdrachtnemer mogelijk (het is geen verplichting) om in een voor bezwaar vatbare beschikking (de zogenoemde "Verklaring arbeidsrelatie" oftewel VAR) vooraf zekerheid te krijgen bij de Belastingdienst over de fiscale kwalificatie van het inkomen uit een arbeidsrelatie.¹ De van de Belastingdienst verkregen VAR-verklaring kan daartoe door de opdrachtnemer aan zijn opdrachtgever worden overhandigd. De VAR-kwalificatie biedt de opdrachtgever met name duidelijkheid over de vraag of hij over de vergoeding die hij aan de opdrachtnemer verstrekt, loonbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: loonheffing) en premies werknemersverzekeringen moet inhouden en afdragen.² Tegelijkertijd geeft de VAR-verklaring al een voorlopig oordeel over de wijze waarop de werkzaamheden voor de inkomstenbelasting moeten worden gekwalificeerd.

De VAR-verklaring kent thans vier modaliteiten, afhankelijk van de fiscale kwalificatie van de te verrichten arbeid:

- (1) loon uit (al dan niet fictieve) dienstbetrekking (VAR-loon);
- (2) winst uit onderneming (VAR-wuo);
- (3) werkzaamheden voor rekening en risico van de vennootschap (VAR-dga);
- (4) resultaat uit overige werkzaamheden (VAR-row) (die wordt verleend indien er geen sprake is van inkomsten uit een arbeidsrelatie als bedoeld onder 1, 2 of 3).

Bij de aanwezigheid van een VAR-wuo (2) en een VAR-dga (3) heeft de opdrachtgever de zekerheid dat hij geen loonheffing en premies werknemersverzekering hoeft in te houden. Bovendien is de opdrachtgever sinds 2005 gevrijwaard van de naheffing van loonbelasting/premies indien een dergelijke VAR-verklaring alsnog onjuist blijkt te zijn bij controle achteraf door de Belastingdienst.³ De opdrachtgever – die zelf niet betrokken is geweest bij de aanvraag van de VAR-verklaring door de opdrachtnemer – kan dus volledig vertrouwen op de hem door de opdrachtnemer overgelegde VAR-verklaring. Bij een VAR-loon (1) of een VAR-row (4) is bedoelde zekerheid er niet en dient de opdrachtgever zelf te toetsen of er sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking (met inhouding van loonheffing en premies werknemersverzekeringen).⁴

Voorgestelde regeling

¹ Artikelen 3.156 en 3.157 van de Wet IB 2001.

² Voor de premieheffing werknemersverzekeringen is in de desbetreffende wetten een koppeling met de VAR gemaakt.

³ Wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR.

⁴ www.belastingdienst.nl.

De eerste maatregel die in dit wetsvoorstel is opgenomen richt zich op de reikwijdte van de verklaringen. De voorgestelde "Beschikking geen loonheffingen" (BGL) beperkt zich voortaan tot een oordeel of voor de arbeidsverhouding onder de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) geen inhoudingsplicht bestaat, indien aan de daarvoor geldende voorwaarden wordt voldaan.⁵ Tevens beperkt de Belastingdienst zich bij de aanvraag van een BGL tot toekenning of afwijzing van het verzoek, en doet zij geen uitspraak meer over de vraag of de arbeidsinkomsten voor de inkomstenbelasting als winst uit onderneming (zie onder 2 hiervoor), als werkzaamheden voor rekening en risico van de vennootschap (zie onder 3 hiervoor) of als resultaat uit overige werkzaamheden (zie onder 4 hiervoor) zouden kwalificeren.

De tweede maatregel betreft de introductie van medeverantwoordelijkheid van de opdrachtgever voor de controle op de juistheid van de BGL. De medeverantwoordelijkheid wordt zo vormgegeven dat slechts dan zekerheid met betrekking tot de loonheffingen wordt verkregen, indien naast het soort werkzaamheden dat wordt verricht, ook de wijze waarop en condities waaronder gewerkt wordt, overeenkomen met de wijze en condities die op de BGL staan vermeld. Deze wijze en condities hebben betrekking op hetgeen de opdrachtnemer aan de Belastingdienst heeft gemeld bij de aanvraag van de BGL. Het betreft alleen de wijze en condities waarop opdrachtgevers zélf beslissende invloed kunnen uitoefenen.⁶

Indien beide partijen handelen overeenkomstig hetgeen is opgenomen in de BGL, zijn er voor de opdrachtgever geen andere gevolgen in de sfeer van de loonheffingen dan uit de BGL volgt. Als gevolg van de medeverantwoordelijkheid van de opdrachtgever kan deze zich echter niet meer automatisch op de BGL beroepen: de thans bestaande vrijwaring vervalt zodat volgens de toelichting op het voorstel zogenoemde schijnzelfstandigheid⁷ minder aantrekkelijk wordt. Ingeval de Belastingdienst bij controle achteraf constateert dat de arbeidsrelatie toch voldoet aan de maatstaven die leiden tot inhoudingsplicht voor de loonbelasting (en de BGL dus ten onrechte blijkt te zijn afgegeven), zal de Belastingdienst overgaan tot het opleggen van een correctieverplichting of een naheffingsaanslag bij de betreffende opdrachtgever. De bewijslast hiervoor ligt bij de Belastingdienst.

Ten behoeve van een aanvraag van de BGL zal een webmodule operationeel zijn. Deze maakt het proces van afgifte van de BGL transparant. De webmodule biedt een oordeel over de inhoudingsplicht aan de hand van een serie vragen die is gebaseerd op wetgeving en jurisprudentie. Direct na het invullen van de vragenlijst

⁵ Hetgeen ook doorwerkt in de inhoudingsplicht voor de premie volksverzekeringen en de verschuldigdheid van premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zvw.

⁶ Zoals: of de opdrachtnemer zich mag laten vervangen voor de uitvoering van de werkzaamheden, wie het risico draagt voor schade bij de uitvoering van de werkzaamheden en of de opdrachtnemer zelf zijn werktijden mag bepalen.

⁷ Arbeidskrachten die in naam zelfstandige zijn maar waarvan de arbeidsrelatie op grond van de fiscale wet- en regelgeving en de fiscale jurisprudentie feitelijk als dienstbetrekking zou moeten worden gekwalificeerd.

wordt zichtbaar of de aanvraag wordt gehonoreerd. Het is vervolgens aan de opdrachtnemer om te beslissen of de BGL daadwerkelijk wordt aangevraagd.

De Afdeling maakt de volgende opmerkingen over het voorstel.

2. Nut en noodzaak

Zoals hiervoor is aangeduid introduceert het voorstel een medeverantwoordelijkheid van de opdrachtgever voor de juistheid van een BGL-verklaring en komt de vrijwaring van de opdrachtgever van de naheffing van loonbelasting/premies te vervallen mocht een VAR-verklaring alsnog onjuist blijken te zijn (bij controle achteraf door de Belastingdienst).

De Afdeling merkt het volgende op.

a. *Aard van het probleem*

De toelichting somt een aantal bezwaren op tegen de huidige VAR-regeling, die noodzaken tot het introduceren van medeverantwoordelijkheid voor de opdrachtgever. De toelichting stelt: "In de huidige VAR-systematiek is het voor zowel opdrachtgevers als opdrachtnemers financieel voordelig om een arbeidsrelatie aan te gaan op basis van een VAR-wuo of VAR-dga. De opdrachtnemer zal daardoor geneigd zijn de VAR-aanvraag zodanig in te vullen dat deze leidt tot een VAR-wuo of VAR-dga, waarbij de feitelijke omstandigheden van de arbeidsrelatie geheel of gedeeltelijk worden genegeerd. Oneigenlijke constructies kunnen leiden tot concurrentievervalsing op de arbeidsmarkt en ondermijnen de solidariteitsgedachte achter het stelsel van werknemersverzekeringen. Schijnzelfstandigen (met of zonder VAR) doen bovendien ten onrechte een beroep op ondernemersfaciliteiten. Tot slot leidt de VAR-systematiek ertoe dat de effecten van handhaving uitsluitend neerslaan bij de schijnzelfstandigen en niet bij de opdrachtgevers [zij zijn immers gevrijwaard van naheffing], terwijl schijnzelfstandigheid over het algemeen het gevolg is van de wijze waarop beide partijen samen hun arbeidsverhouding vormgeven. Dan ligt het voor de hand dat beide partijen kunnen worden aangesproken op hun handelen, naar de mate waarin zij daar zelf invloed op hebben gehad."⁸

De Afdeling merkt op dat het eerstgenoemde bezwaar (de neiging om over een VAR-wuo of een VAR-dga te willen beschikken vanwege de ondernemersfaciliteiten) net zo goed geldt onder het voorgestelde regime van medeverantwoordelijkheid voor de opdrachtgever. Zolang de aanzuigende werking van de voordelen van ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting bestaat, zal een opdrachtnemer er baat bij hebben om een BGL aan te vragen en om de aanvraag BGL (al dan niet in samenspraak met de opdrachtgever) zodanig in te vullen dat hij die ook verkrijgt.⁹ Een dergelijk oneigenlijk gebruik is alleen te

⁸ Toelichting, I. Algemeen, vierde tekstblok.

⁹ Het rapport van de Commissie Van Dijkhuizen bevat voorstellen die deze aanzuigende werking inperken. Een regeringsstandpunt over dit rapport is verschillende keren uitgesteld en is nu na de

voorkomen door de controle – vooraf maar ook achteraf – te intensiveren. De Afdeling merkt daarover op dat die controle thans zeer beperkt is: steekproefsgewijs worden elk jaar circa 1500 ondernemers met een VAR-verklaring gecontroleerd door middel van een boekenonderzoek, terwijl er in 2013 ruim 504 000 VAR-verklaringen in omloop waren, waarvan circa 50% automatisch werden gecontinueerd.¹⁰ De toelichting spreekt zich niet uit over een intensivering van de controle maar spreekt een groot vertrouwen uit in de aangekondigde webmodule (controle vooraf) (zie nader daarover onder punt 3 hierna).

Met betrekking tot het bezwaar van de handhaving die uitsluitend bij de aanvrager terecht komt, merkt de Afdeling op dat de gedachte om een opdrachtgever medeverantwoordelijk te maken voor de juistheid van de fiscale kwalificatie van de onderlinge verhouding, op zich een voor de hand liggende gedachte is. De opdrachtgever is immers – met de opdrachtnemer – bij uitstek degene die de inhoud van de verhouding vorm geeft en zich daarbij bewust is (en moet zijn) van de fiscale kwalificatie ervan. De toelichting stelt in dit verband dat het kabinet met het meer in balans brengen van de verantwoordelijkheden tussen opdrachtgevers en zzp'ers/opdrachtnemers "de te hoge druk op de handhaving capaciteit van de Belastingdienst wil verminderen". Of dat juist is, is nog maar de vraag. Vermoedelijk zal de huiver om zzp'ers in te schakelen, zoals die voor 2005 bestond, terugkeren (zie hieronder punt c)

In dit verband merkt de Afdeling voorts op dat het voorstel er (blijkens het hiervoor eerstgenoemde bezwaar tegen de huidige VAR-systematiek) mede op is gericht om oneigenlijk gebruik tegen te gaan. Niettemin heeft het wetsvoorstel volgens de toelichting geen budgettaire gevolgen. Een onderbouwing daarvan ontbreekt. Opdrachtgevers worden echter wel geconfronteerd met een behoorlijke structurele toename van de administratieve lasten.

b. Omvang van het probleem

De Afdeling mist in de toelichting een cijfermatige onderbouwing van de omvang van het probleem.

In zijn advies van 25 februari 2014 merkt Actal over de omvang van het probleem het volgende op¹¹: "Het blijkt in de praktijk niet goed mogelijk om een scherpe scheidslijn te trekken tussen arbeidsrelaties die wel en die geen dienstbetrekking vormen. Hierdoor bestaat er een grijs gebied tussen de twee vormen van arbeidsrelaties. Als in dat grijze gebied opdrachtnemers en opdrachtgevers een overeenkomst aangaan die aan de kenmerken van een dienstbetrekking voldoet,

zomer te verwachten (brief van 6 juni 2014 van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer, Kamerstukken II 2013/14, 32 740, nr. 18, blz. 2, laatste tekstblok).

¹⁰ Antwoord op vraag 73 van de vaste commissie voor Financiën inzake de 13^e halfjaarsrapportage Belastingdienst (Kamerstukken II 2013/14, 31 066, nr. 200).

¹¹ Op 5 december 2013 is Actal om advies gevraagd over "de beleidsvoornemens van het Kabinet rond de Verklaring arbeidsrelatie (VAR)". Dit advies is gegeven op 25 februari 2014 en is vervolgens bij brief van 23 april 2014 aangeboden aan de Tweede Kamer (zie bijlage bij Kamerstukken II 2013/14, 31 311, nr. 107).

maar waarbij voor die opdrachtnemer niet de bijbehorende fiscale en sociale consequenties gelden, noemt het Kabinet dat 'schijnzelfstandigheid'. Het is de wetgever tot nu toe niet gelukt om deze schijnzelfstandigheid scherp af te bakenen en in beeld te brengen. Een onderzoek dat in opdracht van het Ministerie van Economische zaken is uitgevoerd naar schijnzelfstandigheid, concludeert: "Het op structurele basis in een schijnconstructie werkzaam zijn, komt slechts incidenteel voor in onze onderzoekspopulatie. [...] De omvang van schijnzelfstandigheid is om die reden niet nauwkeurig vast te stellen."¹² De onderzoekers schatten deze omvang op 2% tot 14%, afhankelijk van de economische sector en van de criteria die worden gehanteerd. Daarmee blijft onduidelijk óf het probleem van de schijnzelfstandigheid zo groot is dat het een interventie door de overheid rechtvaardigt."

Actal adviseerde om de medeverantwoordelijkheid voor de opdrachtgever niet in te voeren.

Over het advies van Actal heeft de Staatssecretaris van Financiën de Tweede Kamer vervolgens gemeld dat dit deel van het advies niet zal worden overgenomen en dat het advies nog van een afzonderlijke reactie zal worden voorzien.¹³ Deze reactie is op het moment van het uitbrengen van onderhavig advies van de Afdeling niet bekend. De toelichting gaat ook niet in op het advies van Actal.

Specifiek wat de zorg betreft wijst de Afdeling op de opmerking van de Staatssecretaris van Financiën dat met betrekking tot de ongeveer 150 000 individuele zorgverleners (AWBZ-zorg in natura) 97% is verloond, zodat de problematiek van zzp'ers die al dan niet recht hebben op een VAR-wuo (in het voorstel BGL) slechts 3% bedraagt.¹⁴

c. Vervallen vrijwaring; positie zzp'ers

De vrijwaring van de opdrachtgever is in 2005 ingevoerd omdat opdrachtgevers terughoudend waren met het inschakelen van zzp'ers vanwege de twijfel of de Belastingdienst de arbeidsrelatie ook achteraf als ondernemerschap zou aanmerken of juist niet (en in dat laatste geval alsnog bij die opdrachtgever loonbelasting en premies zou gaan naheffen).

De Afdeling merkt op dat thans met het vervallen van de vrijwaring en de introductie van de medeaansprakelijkheid van de opdrachtgever, die terughoudendheid vermoedelijk terugkeert. De toelichting maakt niet duidelijk waarom de argumenten die nog niet lang geleden bij de invoering van de vrijwaring golden, thans bij het vervallen ervan niet meer gelden. In de huidige arbeidsmarkt zouden de mogelijkheden voor werk door zzp'ers niet belemmerd moeten worden. Daarbij wijst de Afdeling voorts nog op het volgende.

¹² "SEOR (2013) "ZZP tussen werknemer en ondernemer" (p 51) Rapport in opdracht van het ministerie van Economische Zaken, Rotterdam."

¹³ Kamerstukken II 2013/14, 31 311, nr. 107, blz. 4, laatste tekstblok.

¹⁴ Conceptverslag van een Algemeen Overleg over VAR-verklaringen voor zzp'ers d.d. 23 april 2014, blz. 23, eerste tekstblok.

d. IBO ZZP

Uit recente gegevens van het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS) komt naar voren dat het aandeel flexibele arbeidsrelaties op de arbeidsmarkt toeneemt.¹⁵ Vooral onder jongeren is dit het geval: sinds 2010 zijn er meer jongeren met een flexibele dan met een vaste arbeidsrelatie. De vaste arbeidsrelatie is steeds meer een aangelegenheid van ouderen. In dit verband neemt ook, zoals ook uit de toelichting bij het voorstel naar voren komt, het aantal zzp'ers toe.¹⁶ De verwachting is dat dit aantal in de toekomst verder zal stijgen.¹⁷ Met het ontstaan van allerlei nieuwe, meer flexibele, vormen voor het verrichten van economische activiteiten is er – naast de traditionele arbeidsovereenkomst enerzijds (geen BGL) en het ondernemerschap anderzijds (BGL) – sprake van allerlei tussenvormen die steeds moeilijker zullen zijn te rangschikken voor de toepassing van de fiscale en de socialezekerheidswetgeving.

In dit verband wijst de Afdeling op de Taakopdracht van het Interdepartementaal Beleidsonderzoek Zelfstandigen zonder personeel (IBO ZZP), die op 21 mei 2014 aan de Tweede Kamer is aangeboden.¹⁸ Daarin wordt aangegeven dat de groei van het aantal zzp'ers "noopt tot nadenken over de vormgeving van voorzieningen en verzekeringen, de regels op de arbeidsmarkt, de fiscale wetgeving omtrent werkenden, de belemmeringen tot in dienst nemen van personeel en de (huishouden)inkomens- en vermogensposities van de zzp-populatie". Opdracht van de werkgroep is onder meer "het analyseren van de oorzaken en motieven achter het toenemend aantal zzp'ers, waarbij in ieder geval de samenhang met werkgeverslasten, arbeidsrecht, fiscale (ondernemers)faciliteiten, sociale zekerheidswetgeving en premie- en lastendruk wordt gezien" en "het formuleren van beleidsvarianten om de effectiviteit en efficiëntie van het instrumentarium rondom zzp'ers te verhogen, de houdbaarheid van het sociale zekerheidsstelsel en de overheidsfinanciën te garanderen, waarbij zowel oog is voor de baten als de kosten van de instrumenten en het gelijke speelveld tussen zzp'ers, zelfstandigen met personeel en werknemers in ogenschouw wordt genomen". Het IBO streeft ernaar "om een dergelijke analyse, inventarisatie en beleidsopties beschikbaar te maken voor publieke discussie over de inkomens- en vermogensposities van zzp'ers, hun positie op de arbeidsmarkt, de voor- en nadelen van hun fiscale behandeling, de verhouding tot andere groepen werkenden en de aansluiting van het stelsel van sociale voorzieningen en verzekeringen". Volgens de taakopdracht gaat de werkgroep in mei 2014 van start en zal zij uiterlijk 1 december 2014 het eindrapport afronden.

¹⁵ CBS, Webmagazine, dinsdag 10 juni 2014.

¹⁶ Zie ook UWV, Arbeidsmarktprognose 2014-2015.

¹⁷ Centraal Planbureau, De huidige en toekomstige groei van het aandeel zzp'ers in de werkzame beroepsbevolking, CPB Achtergronddocument 19 december 2012.

¹⁸ Kamerstukken II 2013/14, 31 311, nr. 120, blz. 2, onder "Inleiding".

De Afdeling merkt op dat onderhavig voorstel vooruitloopt op de door de werkgroep op te stellen beleidsopties en dat het meer in de rede ligt eerst die opties af te wachten alvorens tot maatregelen over te gaan. In die zin acht zij onderhavig voorstel prematuur.

e. Conclusie

De Afdeling concludeert dat onduidelijk is welk probleem dit voorstel beoogt op te lossen. Reden daarvoor is dat schijnzelfstandigheid met het oogmerk ondernemersfaciliteiten deelachtig te worden door dit voorstel niet adequaat wordt bestreden. De aanzuigende werking van de voordelen van ondernemersfaciliteiten blijft. De omvang van het probleem is evenmin duidelijk. Deze zou best eens veel kleiner kunnen zijn dan gedacht. Voorts gelden de argumenten van niet zo lang geleden om de opdrachtgever te vrijwaren van loonheffing, namelijk om werk voor zzp'ers te bevorderen, in de huidige moeilijke arbeidsmarkt eens te meer. Ten slotte komt in een thans lopend IBO onder meer de fiscale positie van werkenden op de arbeidsmarkt, waaronder zzp'ers, integraal aan de orde. In dat licht is het voorstel prematuur. Gelet op al het voorgaande adviseert de Afdeling het voorstel nader te bezien.

3. Webmodule

Volgens een brief aan de Tweede Kamer van 17 september 2012 waarin de webmodule ter vervanging van de bestaande VAR-procedure al wordt aangekondigd, kunnen partijen zelf de beoordeling van de arbeidsrelatie toetsen en biedt de module daarmee transparantie en "zekerheid over de uitleg van de Belastingdienst van de jurisprudentie over de kwalificatie van de arbeidsrelatie".¹⁹ Ook de toelichting op het voorstel gaat uit van het verkrijgen van rechtszekerheid die "essentieel wordt geacht en daarmee ook de basis blijft van de nieuwe systematiek".²⁰ "Als beide partijen handelen overeenkomstig hetgeen is opgenomen in de beschikking, zijn er voor de opdrachtgever geen andere gevolgen in de sfeer van de loonheffingen dan uit de beschikking volgt. Hiermee blijft het voor bonafide opdrachtgevers mogelijk om de voor hen wenselijke rechtszekerheid te behouden, zodat geen risico op correcties en eventuele naheffingen wordt gelopen", aldus de toelichting.

De Afdeling merkt op dat een goede uitvoering en toepassing van de BGL alsmede zekerheid vooraf, staat en valt met het adequaat functioneren van de webmodule. Twijfels over de vraag hoe de Belastingdienst bij controle achteraf de arbeidsrelatie beoordeelt (dienstbetrekking of niet) zullen er alleen dan niet zijn indien tevoren vaststaat dat in de arbeidsrelatie geen loonheffing aan de orde is (en dus terecht een BGL-verklaring wordt verkregen) of dat er juist wél loonheffing aan de orde is (en er dus terecht geen BGL-verklaring wordt verkregen).

¹⁹ Kamerstukken II 2011/12, 31 311, nr. 91, blz. 1, tweede tekstblok.

²⁰ Toelichting, I. Algemeen, halverwege het zevende tekstblok.

Uit de geciteerde passages komt naar voren dat het vertrouwen in de uitkomst van de webmodule groot is. De Afdeling betwijfelt of en zo ja in hoeverre zekerheid vooraf altijd is te realiseren met de webmodule. Zij wijst bij wijze van voorbeeld op de hiervoor genoemde brief van 17 september 2012 waaruit blijkt dat de grens tussen zelfstandige arbeid en werknemerschap soms diffuus kan zijn en dat een afweging van feiten en omstandigheden in het individuele geval daarom doorslaggevend is. Niet duidelijk is of en in hoeverre de webmodule invulling zal geven aan die casuïstiek van het individuele geval. De toelichting op het voorstel suggereert dat het de bedoeling van de webmodule is om daarin meer algemene vragen op te nemen.²¹ Daarmee kan betwijfeld worden of zekerheid vooraf altijd te realiseren valt.

Het is de wetgever tot nu toe niet gelukt om in het grijze gebied van overeenkomsten die opdrachtnemers en opdrachtgevers aangaan, een scherpe afbakening in beeld te brengen.²² Het betreft hier een grijs gebied dat, gelet op de arbeidsmarktontwikkelingen zoals die hiervoor onder 2d zijn geduid, voortdurend in beweging is.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan.

4. Overgangsrecht

Volgens de toelichting is het de bedoeling dat de BGL al wordt afgegeven voorafgaand aan het kalenderjaar waarop deze betrekking heeft.²³ Terecht geeft de toelichting daarbij aan dat afgifte niet kan plaatsvinden voordat het artikel dat deze afgifte regelt, in werking is getreden.²⁴

De Afdeling merkt op dat artikel VII en artikel IX, tweede lid, het vorenstaande in het voorstel echter zodanig beogen te regelen dat een BGL kan worden afgegeven op basis van een artikel dat nog niet in werking is getreden.²⁵ Naar het de Afdeling voorkomt is dit te voorkomen door het artikellid (artikel 8b, derde lid, van de Wet LB 1964) dat voorziet in afgifte van de BGL met terugwerkende kracht in werking te laten treden. Dan kan in een periode voorafgaande aan de inwerkingtreding van

²¹ De toelichting noemt de vraag of de opdrachtnemer zich mag laten vervangen voor de uitvoering van de werkzaamheden, wie het risico draagt voor schade bij de uitvoering van de werkzaamheden en of de opdrachtnemer zelf zijn werktijden mag bepalen (Toelichting, I. Algemeen, zevende tekstblok, vierde volzin).

²² Zie ook eerdergenoemd advies van Actal van 25 februari 2014.

²³ Toelichting op artikel VII, eerste volzin.

²⁴ Het gaat daarbij om het voorgestelde artikel 8b, eerste lid (bedoeld zal zijn derde lid), van de Wet LB 1964 (artikel II, onderdeel C).

²⁵ Het voorgestelde artikel VII (dat beoogt deze eerdere afgifte te regelen) treedt (ingevolge artikel IX, tweede lid, van het voorstel) weliswaar eerder in werking (namelijk op de dag na plaatsing in het Staatsblad waarin onderhavige wet wordt geplaatst) dan het tijdstip van inwerkingtreding van de wet (ingevolge artikel IX, eerste lid, van het voorstel is dat een bij koninklijk besluit te bepalen – naar mag worden aangenomen – later tijdstip), maar dit neemt niet weg dat in de redactie van artikel VII op het moment van inwerkingtreden ervan sprake is van een nog niet in werking getreden artikel 8b, derde lid (gelet ook op de formulering “zoals dat ingevolge artikel II, onderdeel C, komt te luiden”).

de wet een BGL worden afgegeven die zijn gevolgen heeft vanaf de inwerkingtreding van de wet.

De Afdeling adviseert het voorstel aan te passen.

5. De Afdeling verwijst naar de bij dit advies behorende redactionele bijlage.

De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet niet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal dan nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

De vice-president van de Raad van State,

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke at the end, positioned below the text of the vice-president of the Council of State.

Redactionele bijlage bij het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State betreffende no.W06.14.0184/III

- In de voorgestelde artikelen 5a, eerste lid, onderdeel a, en 8b, vierde lid, van de Wet LB 1964 (artikel II, onderdeel A respectievelijk onderdeel C), en in het voorgestelde VII, de verwijzing naar (een beschikking als bedoeld in) het eerste lid van artikel 8b van de Wet LB 1964 wijzigen in een verwijzing naar (een beschikking als bedoeld in) het derde lid van dat artikel, in lijn ook met de op dit punt voorgestelde verwijzing in artikel 8b, eerste lid, naar het derde lid van dat artikel.
- In het voorgestelde artikel 8b, eerste lid, onderdeel b, en tweede lid, van de Wet LB 1964 (artikel II, onderdeel C), “de werkzaamheden vallen” wijzigen in “de werkzaamheden worden verricht”, in lijn met de formulering in onder meer de onderdelen a en c (aanhef) van genoemd eerste lid.
- Deel I (Algemeen) van de toelichting voorzien van een indeling in paragrafen.