

# Focus op handhaving Belastingdienst bij schijnzelfstandigheid

2022



# Een voortdurende worsteling

In Nederland werken circa 8 miljoen mensen in dienstverband en zo'n 1,1 miljoen mensen als zelfstandige. Het arbeidsrecht bepaalt wie in welke categorie valt. Als iemand in de praktijk als zelfstandige werkt terwijl er volgens het arbeidsrecht sprake zou moeten zijn van een dienstverband, is er sprake van schijnzelfstandigheid. Denk bijvoorbeeld aan de situatie waarin een zelfstandige zonder personeel (zzp'er) langere tijd één opdrachtgever heeft, die bepalend is voor het inkomen én de werkuren van de 'opdrachtnemer' voorschrijft. De vraag is dan of zo iemand wel een zelfstandige is, of eigenlijk een werknemer. Schijnzelfstandigheid gaat gepaard met het mislopen van belastingen en premies, het wegvallen van sociale bescherming en soms zelfs arbeidsuitbuiting. Bovendien kan er sprake zijn van oneerlijke concurrentie met werkgevers die wel werkenden in vaste dienst nemen.

Hoeveel schijnzelfstandigen er in Nederland precies zijn, is niet bekend. Een belangrijke oorzaak is dat de afbakening van de begrippen 'zelfstandige' en 'werknemer' ingewikkeld is en daarmee het bepalen of er sprake is van 'schijnzelfstandigheid'. Voor de Belastingdienst is het echter belangrijk om zelfstandigen en werknemers in loondienst goed van elkaar te kunnen scheiden. De 2 categorieën werkenden worden namelijk voor de belastingen (fiscaal) en premies (sociale zekerheidsrecht) anders behandeld. Uit ons onderzoek blijkt dat het ook voor de Belastingdienst niet eenvoudig is om dit onderscheid in de praktijk te handhaven.

In dit rapport gaan wij in op de voortdurende 'worsteling' van de Belastingdienst met het fiscaal onderscheiden van én het handhaven bij schijnzelfstandigheid. Deze worsteling blijkt goed uit de opgelegde beperking op de handhaving van de

Belastingdienst die nu al 6 jaar van kracht is. Deze beperking op de handhaving, het zogenoemde handhavingsmoratorium, is namelijk direct bij de invoering van de Wet DBA (deregulering beoordeling arbeidsrelaties) in 2016 ingesteld door de staatssecretaris van Financiën. Deze wet, die juist destijds werd ingevoerd om schijnzelfstandigheid beter tegen te kunnen gaan, leverde vanaf het begin veel onrust en discussie op, in de maatschappij en in het parlement. Om die reden werd door middel van de opschorting van de (repressieve) handhaving de opdrachtgevers en de zelfstandigen een overgangsperiode geboden.

Het handhavingsmoratorium houdt concreet in dat de Belastingdienst bij de opdrachtgevers in beginsel geen loonheffingen over het verleden naheft en ook geen boetes oplegt, als er sprake is van schijnconstructies. Dit gebeurt alleen als er sprake is van kwaadwillendheid. De Belastingdienst mag onder het door de staatssecretaris van Financiën (inmiddels: staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst) afgekondigde handhavingsmoratorium wel een aanwijzing geven aan de opdrachtgever. Dat kan leiden tot inning van loonheffing voor de lopende en komende perioden ingeval de opdrachtgever de werkrelatie met zelfstandigen niet wijzigt.

Voor opdrachtnemers, de (schijn)zelfstandigen, is er sinds de wetswijziging in 2016 en het direct ingestelde moratorium niets gewijzigd. Bij hen kan de Belastingdienst dus nog wél achteraf belastingen, premies en boetes navorderen.

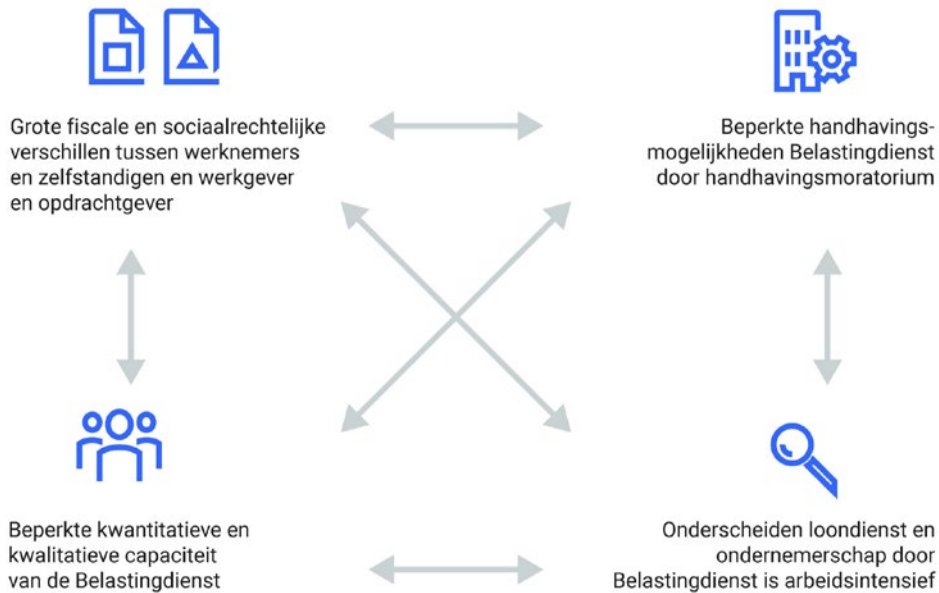
Ook zet de Belastingdienst tijdens het handhavingsmoratorium nog steeds in op zijn dienstverlenende instrumenten. Met behulp van onder andere de BelastingTelefoon, vooroverleg, modelovereenkomsten en een webmodule over arbeidsrelaties, probeert de Belastingdienst duidelijkheid te verschaffen aan opdrachtgevers en zelfstandigen over de fiscale en socialezekerheidsrechtelijke aard van de arbeidsrelaties die zij aangaan. De Belastingdienst beoogt het door deze dienstverlening eenvoudiger te maken voor opdrachtgevers en opdrachtnemers om zich aan de wet te houden en daarmee de nalevingsbereidheid te vergroten.

In dit rapport laten we cijfermatig zien wat de Belastingdienst aan dienstverlenende en repressieve maatregelen heeft genomen om schijnzelfstandigheid – gegeven het moratorium – tegen te gaan. We zien dat het moratorium samengaat met een afname van de vraag naar dienstverlening door de Belastingdienst. De beperkte mogelijkheid om wel bij opdrachtgevers te handhaven leidt tot nu toe tot een laag aantal aanwijzingen. We stellen ten slotte ook vast dat de Belastingdienst de laatste jaren in afnemende mate belastingaangiften van (schijn)zelfstandigen corrigeert.

In dit rapport illustreren we deze ontwikkelingen en bespreken we de knelpunten waar de Belastingdienst tegenaan loopt in de uitvoering. Ook komen de knelpunten aan bod die (belangenorganisaties van) bedrijven en werkenden ervaren. We laten zien dat de problemen uit 4 elementen bestaan, die elkaar versterken, zie figuur 1:

**Figuur 1** Deze 4 elementen vormen samen het probleem

## De kern van het probleem



De 4 elementen die de kern van het probleem vormen, leiden tot een impasse als het gaat om de aanpak van schijnzelfstandigheid. Door twee opeenvolgende regeringen werd er naar de volgende regering verwezen om het probleem structureel te verhelpen. Vooralsnog is het moratorium tot nader order verlengd. En: in tegenstelling tot eerdere verlengingen, kent de huidige verlenging geen beoogde nieuwe einddatum.

# Inhoud

## 1. Inleiding | 6

- 1.1 Arbeidsrelaties en toezicht door de Belastingdienst | 6
- 1.2 Wat hebben we onderzocht? | 8

## 2. Wat is er aan de hand? | 9

- 2.1 Van VAR naar de Wet DBA | 9
- 2.2 Het handhavingsmoratorium geldt nog altijd | 11

## 3. Dienstverlenende handhavingsinstrumenten | 16

- 3.1 BelastingTelefoon | 16
- 3.2 Modelovereenkomsten | 17
- 3.3 Individueel vooroverleg | 18
- 3.4 Webmodule | 21
- 3.5 Overige dienstverlenende handhavingsinstrumenten | 23

## 4. Repressieve handhavingsinstrumenten | 25

- 4.1 Repressieve handhavingsinstrumenten bij opdrachtgevers | 25
- 4.2 Repressieve handhavingsinstrumenten bij zelfstandigen | 31

## 5. Feitelijke conclusies | 34

- 5.1 Handhaving door de Belastingdienst – 6 jaar na invoering Wet DBA | 34
- 5.2 Knelpunten bij de aanpak van schijnzelfstandigheid | 36

## Reactie | 39

## Bijlagen | 40

- Bijlage 1 Bronnen | 40
- Bijlage 2 Methodische toelichting | 43
- Bijlage 3 Eindnoten | 47

# 1. Inleiding

## 1.1 Arbeidsrelaties en toezicht door de Belastingdienst

In Nederland werken grofweg 8 miljoen mensen in enige vorm van dienstverband, variërend van oproepcontracten tot voltijds aanstellingen. Daarnaast werken zo'n 1,1 miljoen mensen als zelfstandige (CBS, 2019). Het arbeidsrecht bepaalt wanneer van een dienstbetrekking sprake is, en dus of een werkende een werknemer is of een zelfstandige. Als iemand werkt als zelfstandige maar er feitelijk sprake zou moeten zijn van een dienstbetrekking, noemen we dat schijnzelfstandigheid. Schijnzelfstandigheid komt geregeld voor, maar precieze cijfers hierover zijn niet bekend. Het kan bijvoorbeeld spelen bij laagbetaalde bezorgers, maar ook bij hoogbetaalde en langlopende consultancyovereenkomsten met interimkrachten.

**Figuur 2** Kenmerken van werknemer, zelfstandige en schijnzelfstandige

## Hoe de schijnzelfstandige zich verhoudt tot werknemer en zelfstandige

	Loondienst	Zelfstandige	Schijnzelfstandige
	8 miljoen mensen	1,1 miljoen mensen	Niet bekend
<b>Met Belastingdienst in aanraking via:</b>	Loonheffing (via werkgever) Inkomensheffing	Btw-aangifte Winstangifte Diverse aftrekposten	Btw-aangifte Winstangifte Diverse aftrekposten
<b>Kenmerken:</b>	Langere tijd 1 werkgever  Voor inkomen afhankelijk van deze werkgever  Werkgever bepaalt inhoud werk en werkuren	Verschillende opdrachtgevers  Verschillende inkomstenbronnen  Zelf inhoud werk en uren bepalen	Langere tijd 1 opdrachtgever  Voor inkomen afhankelijk van deze opdrachtgever  Opdrachtgever bepaalt inhoud werk en werkuren
<b>Sociale/arbeidsrechtelijke voorzieningen</b>	Pensioenopbouw via werkgever  Loondoorbetaling bij ziekte  Ontslagbescherming	Moet pensioen en verzekering zelf regelen en betalen	Moet pensioen en verzekering zelf regelen en betalen

Een belangrijke verklaring voor het bestaan van schijnzelfstandigheid is dat voor (arbeidsrelaties met) werknemers en zelfstandigen verschillende fiscale en sociaal-rechtelijke rechten en plichten gelden. Zelfstandigen maken op fiscaal vlak aanspraak op voordelen die niet aan werknemers toekomen. Een bekend voorbeeld hiervan is de zelfstandigenaftrek. Voor opdrachtgevers geldt dat zij voor zelfstandigen geen loonbelasting en premies werknemersverzekeringen hoeven in te houden en af te dragen. Opdrachtgevers hebben ook minder arbeidsrechtelijke verplichtingen bij arbeidsrelaties met zelfstandigen. Zo is er geen ontslagbescherming voor zelfstandigen, draagt de opdrachtgever niet bij aan een pensioenvoorziening en hoeft de opdrachtgever ook geen loon door te betalen in geval van ziekte.

De Belastingdienst handhaaft op schijnzelfstandigheid vanwege de fiscale gevolgen die verband houden met de kwalificatie van arbeidsrelaties. Hij controleert niet of de arbeidsrechtelijke voorwaarden en omstandigheden waaronder de werkenden arbeid verrichten, voldoen aan de arbo- en arbeidstijdenwet. Daar is de Nederlandse Arbeidsinspectie voor verantwoordelijk. Wel controleert de Belastingdienst of opdrachtgevers de juiste bedragen aan loonheffingen en sociale premies inhouden en afdragen, en of zelfstandigen wel terecht hun fiscale voordelen claimen. Anders loopt de schatkist inkomsten mis en is er mogelijk vanwege de verschillende behandeling sprake van oneerlijke concurrentie. Daarom kan de Belastingdienst achteraf bij (kwaadwillende) opdrachtgevers en zelfstandigen alsnog belastingen en premies innen als er sprake is van schijnzelfstandigheid. Dat achteraf innen kan verstrekkende gevolgen hebben. Opdrachtgevers en zelfstandigen moeten dan namelijk alsnog belasting en premies betalen, mogelijk verhoogd met een boete. Daarom is het belangrijk dat opdrachtgevers en werkenden al bij het aangaan van hun arbeidsrelatie duidelijkheid hebben over de aard van die relatie. Dat past ook in de strategie van de Belastingdienst om te bevorderen dat belastingplichtigen zoveel mogelijk uit zichzelf nalevingsbereid zijn ('compliant').

Regering en parlement worstelen al zeker een decennium met het onderscheid tussen werknemers en zelfstandigen en de bestrijding van schijnzelfstandigheid. Tegelijkertijd moet de Belastingdienst dit beleid wel in de praktijk uitvoeren en worden burgers en bedrijven met dit beleid geconfronteerd. Met dit onderzoek beogen we deze uitvoeringspraktijk voor het parlement goed in beeld te brengen.

## 1.2 Wat hebben we onderzocht?

Nadat we in vogelvlucht de voorgeschiedenis van de huidige wet- en regelgeving in kaart hebben gebracht (hoofdstuk 2), hebben we onderzocht welke handhavingsinstrumenten de Belastingdienst inzet om schijnzelfstandigheid te voorkomen, op te sporen en te bestraffen. Deze handhavingsinstrumenten brengen wij onder in 2 categorieën:

1. Zogenaemde dienstverlenende handhavingsinstrumenten ten behoeve van opdrachtgevers en zelfstandigen (hoofdstuk 3); en
2. Zogenaemde repressieve handhavingsinstrumenten toegepast bij opdrachtgevers en zelfstandigen (hoofdstuk 4).

Wij lichten deze categorieën toe en laten bij een aantal instrumenten zien hoe vaak de Belastingdienst deze handhavingsinstrumenten gebruikt of inzet. Per handhavingsinstrument vermelden wij ook eventuele knelpunten in de uitvoering. In hoofdstuk 5 sluiten we af met onze feitelijke conclusies.



# Wat is er aan de hand?

Zoals wij in het vorige hoofdstuk schreven, is het onderscheid tussen werknemers en zelfstandigen soms lastig te maken. Deze problematiek kent een lange voorgeschiedenis. In dit hoofdstuk gaan wij in op de achtergrond van de huidige fiscale wetgeving om schijnzelfstandigheid aan te pakken en waarom voor de uitoefening van deze wetgeving vanaf 2016 al een zogenoemd handhavingsmoratorium geldt voor de Belastingdienst.

## 2.1 Van VAR naar de Wet DBA

Vanaf 1 januari 2001 tot 1 mei 2016 zorgde de Verklaring arbeidsrelatie (VAR) voor zekerheid voorafgaand aan de arbeidsrelatie. De *zelfstandige* vroeg de VAR aan bij de Belastingdienst. Had de Belastingdienst aan hem of haar een VAR als zelfstandige afgegeven, dan was niet alleen voor de betreffende zelfstandige, maar ook voor zijn *opdrachtgever* duidelijk wat voor arbeidsrelatie zij hadden. De opdrachtgever wist dan dat hij geen loonheffingen hoefde in te houden. Hij wist ook dat hij later niet alsnog deze heffingen zou moeten betalen. Dat leverde de situatie op dat de VAR die de *zelfstandige* had aangevraagd, een fiscale vrijwaring opleverde voor de *opdrachtgever*. Bij de zelfstandige was het wel nog mogelijk om inkomstenbelasting na te vorderen als bij controle door de Belastingdienst zou blijken dat hij of zij onjuiste informatie had verstrekt bij de aanvraag van de VAR.

### VAR werkte schijnzelfstandigheid in de hand

De VAR was relatief eenvoudig te verkrijgen. In 2015 werkten er meer dan 500.000 mensen onder een VAR. In die zin was het dus een succesvol instrument. Maar de VAR had ook een groot nadeel: zij werkte schijnzelfstandigheid in de hand. Opdrachtgevers konden namelijk tegen lagere loonkosten en met minder sociaalrechtelijke verplichtingen een arbeidsrelatie met werkenden aangaan, zonder daarbij een fiscaal risico te lopen. Voor opdrachtgevers kon het dan ook aantrekkelijk zijn om vooral op zoek te gaan naar zelfstandigen die onder een VAR (en dus buiten een dienstbetrekking) bij hen konden werken.

De wetgever vond dat de VAR opdrachtgevers te veel vrijwaarde van de fiscale naleving, omdat niet zij, maar alleen de zelfstandigen verantwoordelijk waren voor de juistheid van de aangevraagde VAR. Daarom trok hij de mogelijkheid om een VAR aan te vragen in per 1 mei 2016. Dat deed hij met de Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties (Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties, 2016; kortweg Wet DBA). Het doel van de Wet DBA was om schijnzelfstandigheid terug te dringen. De wetgever wilde dat doel bereiken door de Belastingdienst voortaan de mogelijkheid te geven om niet alleen bij zelfstandigen, maar ook bij opdrachtgevers achteraf belastingen en premies te kunnen innen als er feitelijk sprake was van werknemerschap.

Opdrachtgevers en zelfstandigen die meer zekerheid wilden hebben over hun arbeidsrelatie, konden voortaan op grond van een zogenoemde 'modelovereenkomst' werken. Dit zijn overeenkomsten die de Belastingdienst op zijn website publiceert en die zekerheid bieden dat er sprake is van zelfstandigheid. De feiten en omstandigheden waaronder partijen werken, moeten dan wel overeenkomen met hetgeen in de modelovereenkomst is opgenomen. Daarvoor zijn de opdrachtgever en de zelfstandige samen verantwoordelijk.

De Wet DBA leidde echter tot grote onzekerheid op de arbeidsmarkt, vooral bij opdrachtgevers. Opdrachtgevers liepen immers – anders dan voorheen – wel het risico dat ze achteraf alsnog belastingen en premies moesten betalen. Vanwege die onzekerheid en onrust kondigde de staatssecretaris van Financiën meteen bij invoering van de Wet DBA op 1 mei 2016 een handhavingsmoratorium af. Hij deed deze toezegging tijdens de behandeling van het wetsvoorstel in de Eerste Kamer. Opdrachtgevers en zelfstandigen konden zo tijdens het eerste jaar na invoering van de nieuwe wetgeving wennen aan de nieuwe situatie. Het handhavingsmoratorium houdt concreet in dat de Belastingdienst bij de opdrachtgevers in beginsel geen

loonheffingen naheft over het verleden en ook geen boetes oplegt als er sprake is van schijnzelfstandigheid.

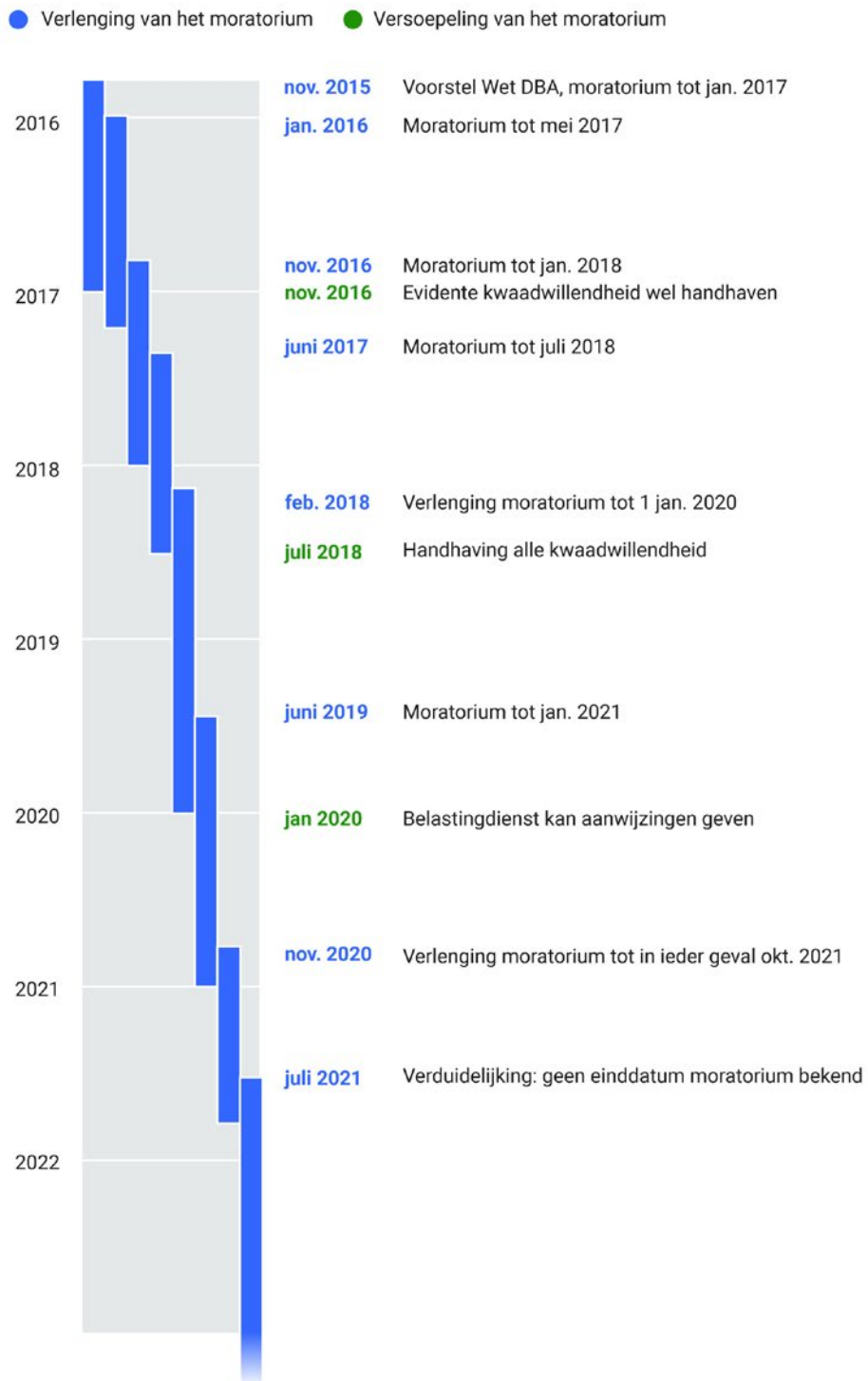
Dat betekent niet dat er helemaal geen toezicht meer plaatsvindt. Zo mag de Belastingdienst bij kwaadwillendheid wel naheffen bij de opdrachtgever. Daarnaast is er voor (schijn)zelfstandigen zelf sinds de wetswijziging en het ingestelde moratorium niets gewijzigd. Bij hen kan de Belastingdienst dus nog wél achteraf belastingen, premies en boetes navorderen. Ook zet de Belastingdienst tijdens het handhavingsmoratorium nog steeds in op zijn dienstverlenende instrumenten. Deze dienstverlening is ook een vorm van handhaving voor de Belastingdienst. Met behulp van onder andere de BelastingTelefoon, vooroverleg, modelovereenkomsten en een webmodule over arbeidsrelaties, probeert de Belastingdienst duidelijkheid te verschaffen aan opdrachtgevers en zelfstandigen over de aard van de arbeidsrelaties die zij aangaan. De Belastingdienst beoogt het door deze dienstverlening makkelijker te maken voor opdrachtgevers en opdrachtnemers om zich aan de wet te houden en daarmee de nalevingsbereidheid te vergroten.

## 2.2 Het handhavingsmoratorium geldt nog altijd

Het handhavingsmoratorium zou aanvankelijk 1 jaar duren, tot 1 mei 2017. De opvolgende bewindspersonen constateerden echter dat een wettelijk alternatief voor de Wet DBA noodzakelijk was, om de problematiek bij het toezicht houden op arbeidsrelaties structureel op te lossen. Verschillende bewindspersonen verlengden daarom het handhavingsmoratorium in afwachting van (wettelijke) alternatieven voor de Wet DBA. Zij lieten dat aan het parlement weten in zogenoemde voortgangsbrieven. Figuur 3 laat deze verlengingen zien, evenals beperkte aanpassingen die gaandeweg in het moratorium zijn aangebracht (zie ook hierna in hoofdstuk 4).

**Figuur 3** De verlengingen en versoepelingen van het handhavingsmoratorium

## Hoe het moratorium voortduurt



Zes jaar later is er nog geen alternatief voor de Wet DBA, ondanks herhaalde pogingen daartoe. Figuur 4 laat de tijdlijn zien van dit proces. Er zijn diverse rapporten geschreven, (wets)voorstellen gedaan en instrumenten ontwikkeld om schijnzelfstandigheid te bestrijden. Geen van de (wets)voorstellen om meer duidelijkheid te bieden over de duiding van arbeidsrelaties na de invoering van de Wet DBA heeft de eindstreep gehaald, bijvoorbeeld vanwege politieke of EU-rechtelijke onhaalbaarheid.

**Figuur 4** *Tijdlijn vervanging VAR door Wet DBA*

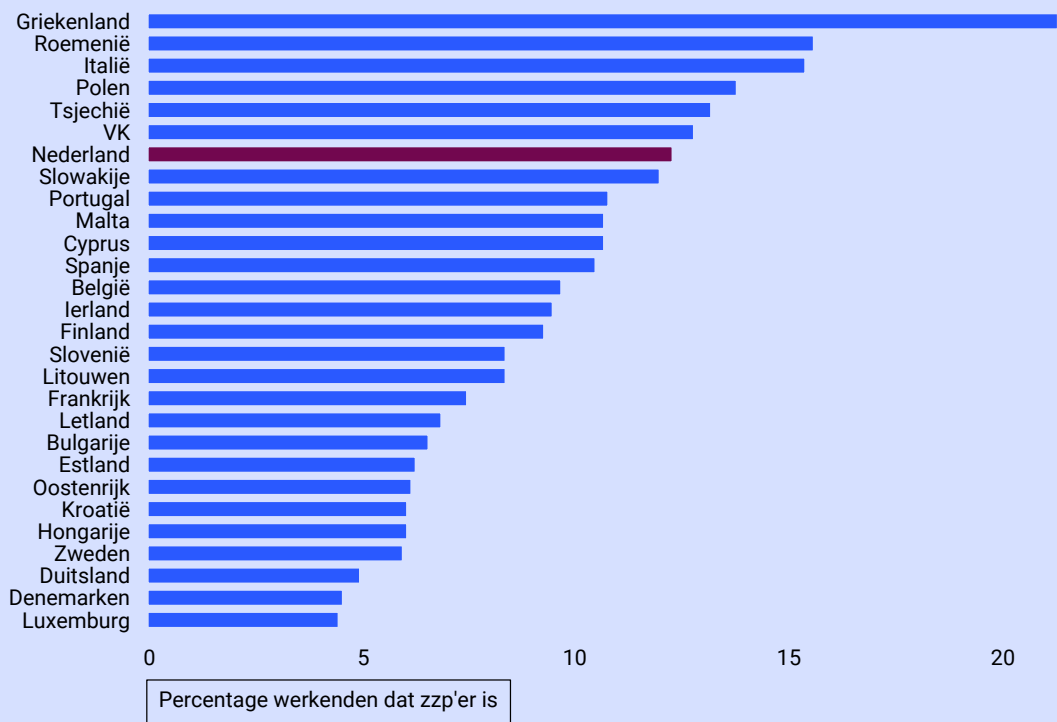
## Zoeken naar oplossingen voor een hardnekkig probleem



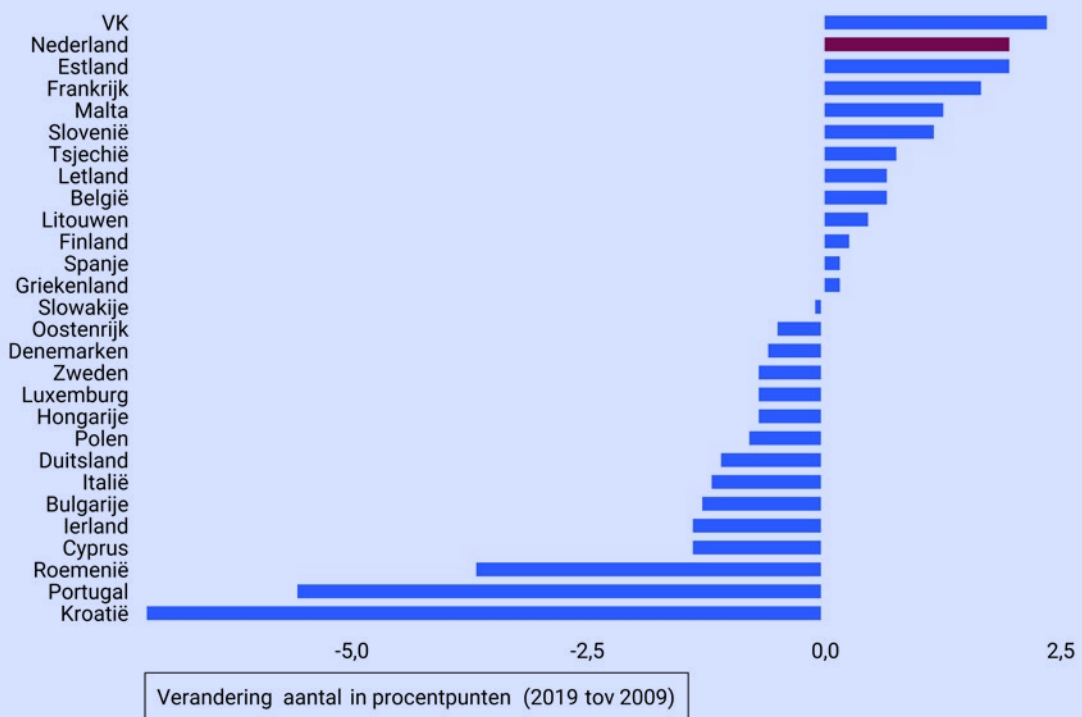
# Zelfstandigheid: een Nederlands fenomeen?

In Nederland hebben we relatief veel zelfstandigen. Bovendien stijgt het aandeel snel.

## Relatief veel zelfstandigen in Nederland



## Aantal is relatief hard gestegen

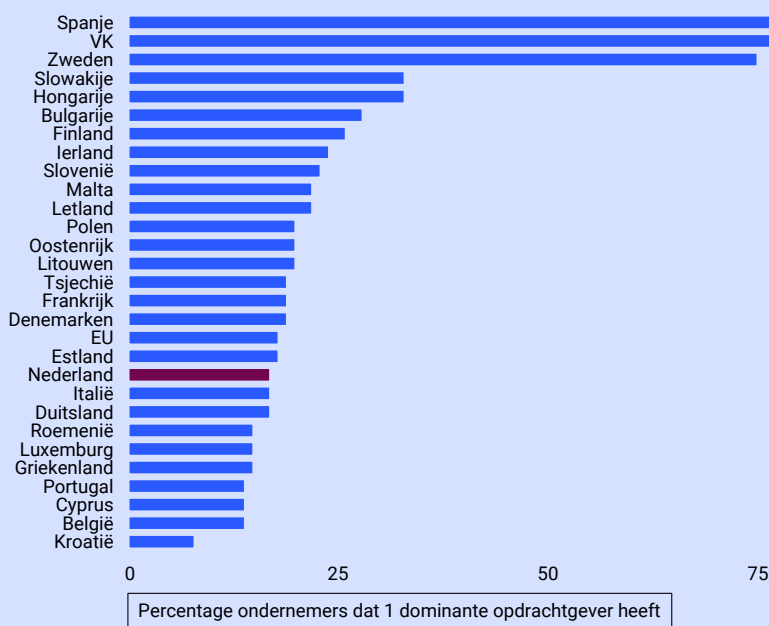


Bron: CBS

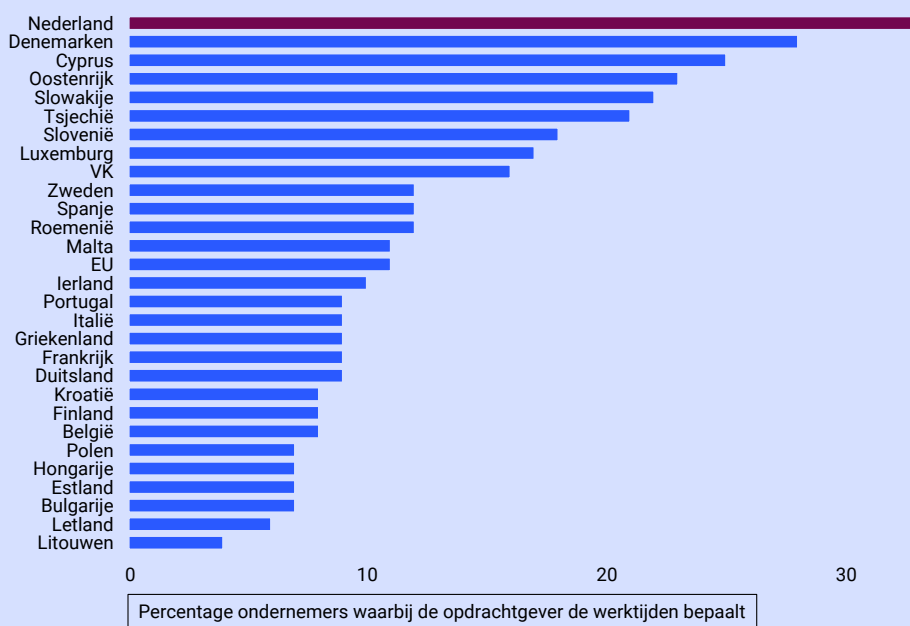
## Schijnzelfstandigheid: een Nederlands fenomeen?

Een indicator voor schijnzelfstandigheid is dat een zelfstandige voor zijn inkomen voor langere tijd sterk afhankelijk is van 1 opdrachtgever. Als we dit internationaal vergelijken, zien we dat dit in Nederland niet meer voorkomt dan gemiddeld. Op een andere indicator voor schijnzelfstandigheid neemt Nederland wél een opvallende positie in. Het gaat dan om de vraag bij hoeveel zelfstandigen het de opdrachtgever is die de werktijden bepaalt.

### In Nederland weinig afhankelijkheid van 1 opdrachtgever



### De Nederlandse opdrachtgever bepaalt vaak de werktijden



Bron: Eurostat

# Dienstverlenende handhavingsinstrumenten

Onder dienstverlening verstaat de Belastingdienst het zodanig ondersteunen van opdrachtgevers en zelfstandigen dat zij zelf de belastingregels kunnen naleven en zelf kunnen bepalen wat voor arbeidsrelatie zij hebben. Dienstverlening heeft in principe betrekking op de periode vóórdat opdrachtgevers en zelfstandigen een belastingaangifte in een bepaald jaar hebben gedaan.

Het belang van de inzet van dienstverlenende handhavingsinstrumenten wordt benadrukt in de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie van de Belastingdienst. Dienstverlening is daarin een essentiële vorm van handhaving. Het centrale uitgangspunt van deze strategie is namelijk dat burgers en bedrijven zoveel mogelijk uit zichzelf regels naleven, zonder dwingende en kostbare acties van de zijde van de Belastingdienst (Belastingdienst, 2022). Hierbij spelen onder andere duidelijke wetgeving en effectieve dienstverlening van de Belastingdienst een belangrijke rol.

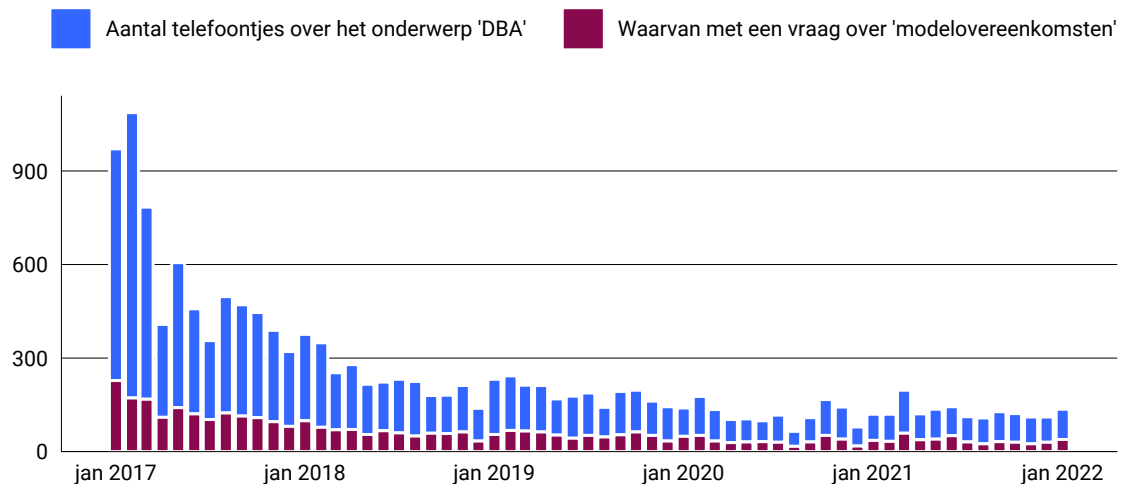
## 3.1 BelastingTelefoon

Eén van de bekendste dienstverleningsinstrumenten van de Belastingdienst is de BelastingTelefoon. Bij de BelastingTelefoon kunnen zowel opdrachtgevers als zelfstandigen terecht met vragen over hun belastingaangifte en over de aard van hun arbeidsrelatie. De antwoorden op die vragen zijn voorlichtend van aard.



We zijn nagegaan hoeveel vragen belastingplichtigen aan de BelastingTelefoon hebben gesteld in het kader van (schijn)zelfstandigheid. De resultaten geven wij weer in figuur 5. De figuur laat zien dat de BelastingTelefoon sinds 2017 steeds minder vragen heeft gekregen over de Wet DBA en over modelovereenkomsten (zie ook § 3.2 hierna).

**Figuur 5** Aantal telefoontjes met de BelastingTelefoon over schijnzelfstandigheid  
**Dalend aantal telefoontjes met de BelastingTelefoon**



### 3.2 Modelovereenkomsten

Sinds de introductie van de Wet DBA kunnen opdrachtgevers en opdrachtnemers de overeenkomst waaronder zij willen gaan werken, voorleggen aan de Belastingdienst. De Belastingdienst beoordeelt vervolgens of sprake is werknemerschap of niet. Op zijn website heeft de Belastingdienst ook 96 zogenoemde modelovereenkomsten beschikbaar gesteld voor allerlei verschillende situaties en bedrijfstakken. Individuele opdrachtgevers en zelfstandigen kunnen daarvan vrijelijk gebruikmaken. De Belastingdienst heeft geen zicht op de mate waarin dat gebeurt.

### Knelpunten bij modelovereenkomsten

- Wanneer opdrachtgevers gebruikmaken van een modelovereenkomst en ervoor zorgen dat de feiten en omstandigheden op de werkvloer hier goed bij aansluiten, dan kunnen zij ervan uitgaan dat de Belastingdienst niet achteraf alsnog oordeelt dat er wel sprake is van een werknemersrelatie. Dan is er dus zekerheid. Het is echter lang niet altijd eenvoudig voor opdrachtgevers om te garanderen dat de situatie die in de praktijk op de werkvloer ontstaat, volledig aansluit bij wat er aan de hand van de modelovereenkomst vooraf werd afgesproken. Dit zit bijvoorbeeld in de fijnmazigheid van bepaalde juridische clausules, die bepalen wanneer er sprake is van een gezagsrelatie tussen opdrachtgever en zelfstandige. Dat zorgt voor onzekerheid.
- De Belastingdienst kan met de modelovereenkomsten op zijn website duidelijkheid verschaffen aan opdrachtgevers en zelfstandigen over zijn beoordeling van de aard van arbeidsrelaties in verschillende situaties. Maar de arbeidsrechter kan altijd een ander oordeel geven in concrete gevallen. De beoordeling van de aard van een bepaalde arbeidsrelatie door de arbeidsrechter is dus niet gekoppeld aan de beoordeling door de Belastingdienst. Wij constateren dat zowel (belangenorganisaties van) opdrachtgevers en zelfstandigen als de Belastingdienst dit ingewikkeld vinden.

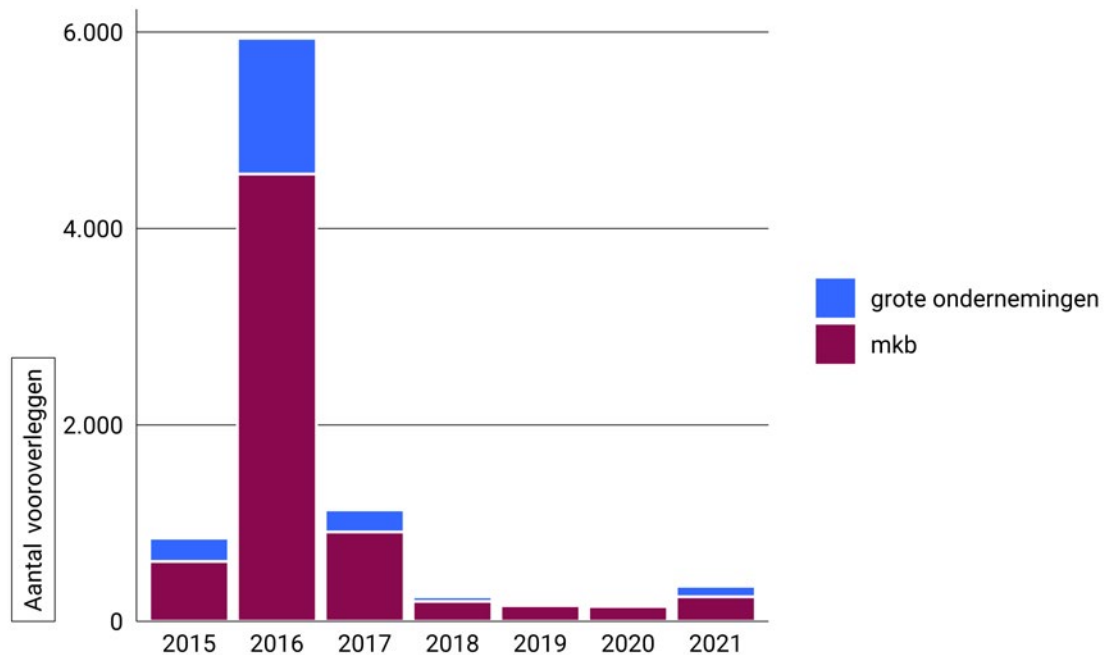
### 3.3 Individueel vooroverleg

Een andere vorm van dienstverlening door de Belastingdienst is het individuele vooroverleg. Zowel opdrachtgevers als zelfstandigen kunnen hierom verzoeken. Het doel van vooroverleg is om zekerheid te krijgen over de fiscale kwalificatie van de arbeidsrelatie. Als de opdrachtgever of zelfstandige de Belastingdienst voldoende informatie geeft over de feiten en omstandigheden van de arbeidsrelatie, legt de Belastingdienst de afspraken schriftelijk vast.

Wij zijn nagegaan hoe vaak de Belastingdienst verzoeken heeft ontvangen om vooroverleg te plegen. Dat hebben we gedaan voor de periode vlak vóór en na invoering van de Wet DBA. De uitkomsten staan in figuur 6.

**Figuur 6** Aantal vooroverleggen

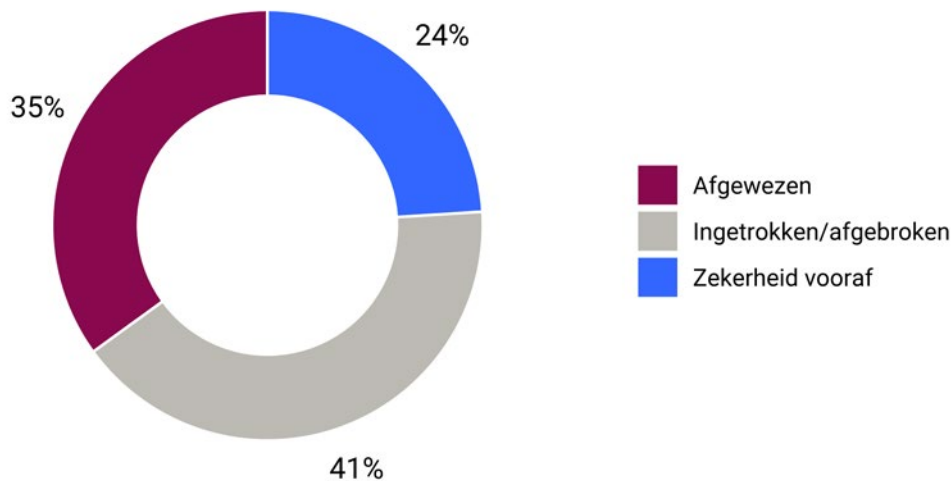
**Korte opleving aantal vooroverleggen in 2016**



De figuur laat zien dat het aantal vooroverleggen piekte rond 2016, vanwege de invoering van de Wet DBA. In 2016 vonden bijna 6.000 vooroverleggen plaats. Na 2016 daalde dit aantal sterk. In 2020 waren er nog 184 verzoeken. Begin 2021 is een kleine opleving waarneembaar, tot 359, vermoedelijk vanwege overeenkomsten uit 2016 die na 5 jaar afliepen. Dat de kleine opleving niet in de buurt komt van het aantal vooroverleggen in 2016 kan duiden op afnemend animo bij belastingplichtigen om vooraf zekerheid te krijgen over hun arbeidsrelatie.

Die overleggen leidden in 24% van de gevoerde overleggen tot de uitkomst waarbij zekerheid vooraf verstrekt kon worden dat er sprake is van zelfstandigheid. Wij laten dat zien in figuur 7.

**Figuur 7** Uitkomsten van de vooroverleggen  
In 24% van de gevallen geeft vooroverleg zekerheid



#### Knelpunten bij het vooroverleg

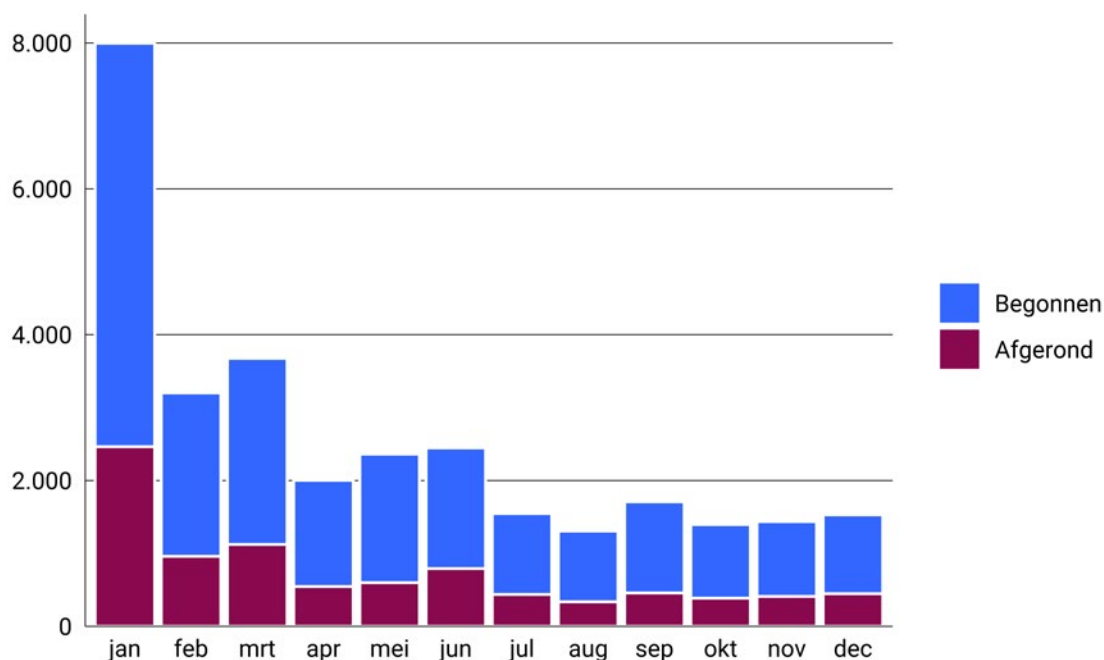
- Voor de kwalificatie van een arbeidsrelatie zijn alle feiten en omstandigheden van belang die daarop betrekking hebben. Opdrachtgevers die vooroverleg initiëren, moeten daarom veel informatie over deze feiten en omstandigheden aan de Belastingdienst overleggen. Uit ons onderzoek blijkt dat het opdrachtgevers niet altijd lukt om de verlangde informatie te verstrekken, waardoor de Belastingdienst het vooroverleg moet afbreken. Dit is ook terug te zien in de cijfers uit figuur 7.
- De Belastingdienst krijgt vooral ingewikkelde situaties voorgelegd en deze zijn voor de Belastingdienst soms lastig om 'vooraf' te beoordelen zonder de daadwerkelijke werkwijze te kennen. Het kan bijvoorbeeld gaan om driehoek-relaties, waarbij sprake is van opdrachtgever, opdrachtnemer, en een bemiddelaar hiertussen. In dit geval kan het voor de Belastingdienst arbeidsintensief en ingewikkeld zijn om vast te stellen of er sprake is van een dienstbetrekking en zo ja, tussen welke partijen. Het lukt de Belastingdienst niet altijd (of pas na een langdurig traject) om in deze gevallen (op basis van soms te beperkte informatie) tot een oordeel te komen.
- Opdrachtgevers die niet uit zichzelf de wet willen naleven hebben sowieso geen behoefte aan vooroverleg, want zij willen niet 'op de radar' van de Belastingdienst komen. Zij lopen immers vanwege het handhavingsmoratorium (zie § 4.1.2 hierna) nauwelijks risico op naheffingen.

### 3.4 Webmodule

De webmodule is een online instrument specifiek voor opdrachtgevers. De webmodule geeft opdrachtgevers een *indicatie* over de arbeidsrelaties die zij met werkenden hebben. Figuur 8 gaat over het gebruik van de webmodule gedurende het jaar 2021. In dat jaar draaide een pilot met dit handhavinginstrument.

**Figuur 8** Aantal gebruikers webmodule

Aantal gebruikers webmodule daalt na eerste maand van ingebruikname

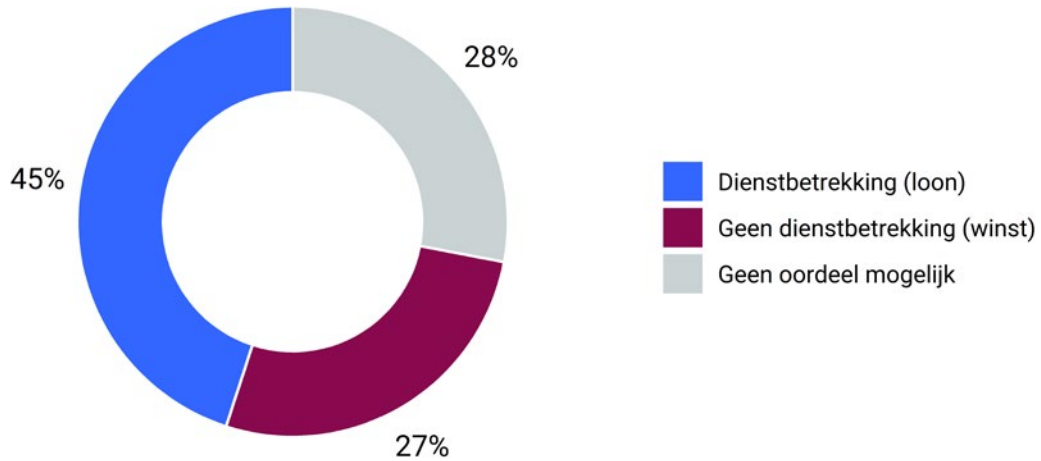


De figuur laat zien dat opdrachtgevers de webmodule vooral gebruikten in januari 2021. Daarna daalde het aantal raadplegingen. De figuur laat ook zien dat gebruikers de vragenlijsten in veel gevallen niet volledig invulden. De webmodule kon in die gevallen dus geen indicatie geven over de aard van de arbeidsrelatie.

In die gevallen waarin de webmodule wel een indicatie gaf, bleek in 45% van de gevallen sprake te zijn van een dienstbetrekking. In 27% van de gevallen was de uitkomst zelfstandigheid. In bijna hetzelfde aantal gevallen kon de webmodule geen indicatie geven. Zie figuur 9.

**Figuur 9** Uitkomsten van de webmodule

**Uitkomst webmodule is meestal een dienstbetrekking**



**Knelpunten bij de webmodule**

- De specialisten van de Belastingdienst vinden de webmodule een geschikt instrument om een *indicatie* te geven over de aard van de arbeidsrelatie. De Belastingdienstmedewerkers die wij hebben gesproken, benadrukken echter dat de webmodule geen instrument is om *zekerheid vooraf* te verlenen. Dit komt omdat de webmodule werkt op basis van een binaire benadering waarbij op basis van een aantal (generieke) vragen een uitslag volgt, terwijl de Belastingdienst bij een eventuele beoordeling 'vooraf' of 'achteraf' een benadering hanteert waarbij hij naar het geheel van feiten en omstandigheden kijkt in die specifieke casus (holistische benadering). Dat betekent dat de Belastingdienst de daadwerkelijke casus anders kan wegen. Hier komt bij dat de webmodule anoniem wordt ingevuld, waardoor de persoon daarachter niet in beeld komt bij de Belastingdienst.
- Naast het feit dat de webmodule geen echte zekerheid vooraf geeft, kan de webmodule in veel gevallen (28%) überhaupt geen indicatie geven over de aard van de arbeidsrelatie op basis van de verstrekte informatie. Juist bij gevallen in het grijze gebied is de behoefte aan duidelijkheid voor opdrachtgevers echter het grootst. (Belangenorganisaties van) opdrachtgevers die wij in het kader van dit onderzoek spraken, vinden de webmodule daarom van beperkte waarde.

### 3.5 Overige dienstverlenende handhavingsinstrumenten

Behalve de hiervoor genoemde dienstverlenende handhavingsinstrumenten, biedt de Belastingdienst ook een ondernemerscheck aan. De ondernemerscheck is een online vragenlijst die lijkt op de webmodule, maar bedoeld is voor zelfstandigen. Door de vragenlijst in te vullen, kunnen zij een indicatie krijgen van hun fiscale status: zelfstandige of niet. Daarnaast geeft de Belastingdienst voorlichting via zijn website.

Als laatste noemen wij de sectorspecifieke aanpak van de Belastingdienst. De staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst heeft een aantal sectoren geïdentificeerd waarin de kwalificatie van arbeidsrelaties breed speelt. Hij heeft ervoor gekozen om de aanpak te starten bij de sectoren zorg (ziekenhuizen en zelfstandige klinieken) en bouw (grote bouwprojecten).

De sectorgerichte benadering houdt in dat de Belastingdienst met brancheverenigingen en koepelorganisaties samenwerkt om te voorkomen dat er door repressieve handhaving een ongelijk speelveld ontstaat. Dat kan bijvoorbeeld gebeuren als sommige opdrachtgevers wél en andere opdrachtgevers niet worden gecontroleerd, vanwege de beperkte toezichtscapaciteit van de Belastingdienst. Op basis van de praktijk ontwikkelen de Belastingdienst, brancheverenigingen en koepelorganisaties concrete handvatten om te bepalen wanneer er in die sector sprake is van een werknemer en wanneer er sprake is van een zelfstandige. Op deze manier zou binnen een sector duidelijkheid moeten ontstaan welke vaker voorkomende praktijken wel toelaatbaar zijn, en welke niet.

#### Knelpunten bij de sectorspecifieke aanpak

- Uit onze gesprekken met Belastingdienstmedewerkers blijkt dat de sectorspecifieke benadering tot nu toe moeilijk uitvoerbaar is. De gedachte achter deze benadering is om een aantal type homogene arbeidsrelaties te identificeren. In de praktijk blijkt vaak alsnog sprake te zijn van een zeer heterogene verzameling arbeidsrelaties. Een principieel probleem blijft dan dat de Belastingdienst dan iedere unieke arbeidsrelatie alleen individueel kan beoordelen.

- De afspraken bij de sectorspecifieke benadering worden op basis van vrijwilligheid gemaakt. Hierbij is het van belang dat er een meewerkende brancheorganisatie is die de sector bovendien breed vertegenwoordigt. Omdat er een sterk economisch motief kan bestaan voor opdrachtgevers om met schijnzelfstandigen te werken, is het voor het gelijke speelveld van belang dat álle opdrachtgevers binnen een sector bereid zijn om mee te werken. Dit is niet altijd vanzelfsprekend, waardoor de sectorspecifieke benadering niet bij alle sectoren kan worden toegepast.



# 4. Repressieve handhavingsinstrumenten

Onder de noemer repressieve handhaving controleert de Belastingdienst of opdrachtgevers en zelfstandigen voldoen aan de wettelijke eisen die zijn verbonden aan hun type arbeidsrelatie. De Belastingdienst zet repressieve instrumenten in nadat een opdrachtgever belastingaangifte heeft gedaan of had moeten doen. Deze mogelijkheid stond bij opdrachtgevers in de praktijk lange tijd niet open vanwege de VAR, die opdrachtgevers vrijwaarde van repressieve handhaving (zie § 2.1). Ondanks het handhavingsmoratorium heeft de Belastingdienst ook bij toezicht achteraf nog steeds een aantal handhavingsinstrumenten.

## 4.1 Repressieve handhavingsinstrumenten bij opdrachtgevers

### 4.1.1 Nieuwe handhavingsmogelijkheid door de Wet DBA

Sinds de introductie van de Wet DBA in 2016 is de opdrachtgever medeverantwoordelijk voor de juiste kwalificatie van zijn arbeidsrelatie met zelfstandigen. Met deze wettelijke wijziging zou – gerekend buiten het handhavingsmoratorium (zie § 4.1.2) – de Belastingdienst vanaf 1 mei 2016 ook bij de opdrachtgever een correctie op de aangiften over de afgelopen jaren kunnen doorvoeren. Volgens de Algemene wet inzake rijksbelastingen kan de Belastingdienst de belastingaangiften van opdrachtgevers voor de afgelopen 5 jaren corrigeren. Dat betekent dat een opdrachtgever wordt verplicht om alsnog belastingen en premies te betalen voor ingehuurde schijnzelfstandigen. Ook kan de Belastingdienst de opdrachtgever een boete opleggen.

De bedoeling van de wetgever bij de invoering van de Wet DBA was dat het efficiënter zou zijn om bij enkele grote opdrachtgevers (met veel arbeidsrelaties) te handhaven, dan bij alle individuele zelfstandigen. De Belastingdienst zou met dit extra handhavingsinstrument dus beter en efficiënter schijnzelfstandigheid kunnen tegengaan.

#### Knelpunten bij de Wet DBA (los van het handhavingsmoratorium; zie § 4.1.2 hierna)

- In 2016 toetste de Belastingdienst nieuwe wetgeving nog niet integraal op uitvoerbaarheid, zoals inmiddels verplicht is. Medewerkers van de Belastingdienst, zowel betrokkenen in het toezicht als medewerkers in de hogere segmenten van het management en de medewerkers uit de vaktechnische lijn, geven aan dat zij de Wet DBA al bij de invoering (nog los van de beperkingen die het handhavingsmoratorium oplegt) praktisch onuitvoerbaar achtten. Zou er destijds een integrale uitvoeringstoets hebben plaatsgevonden, dan zou de wetgeving waarschijnlijk toen al als onuitvoerbaar bestempeld zijn. Hiervoor zijn de volgende redenen gegeven:
  - De controle bij opdrachtgevers betreft geen 'papier controle'. De Belastingdienst moet op basis van interviews alle relevante feiten en omstandigheden over de arbeidsrelaties in kwestie vaststellen. Bovendien maken opdrachtgevers niet altijd gebruik van zogenoemde homogene arbeidsrelaties bij de verschillende zelfstandigen die zij inhuren. Het vermeende schaalvoordeel door bij opdrachtgevers in plaats van bij opdrachtnemers te controleren, is dus niet altijd aanwezig.
  - Het feit dat de Belastingdienst met de invoering van de Wet DBA *opdrachtgevers* kan controleren, neemt niet weg dat hij voor de heffing van inkomstenbelasting alsnog iedere *zelfstandige* afzonderlijk moet onderzoeken.
  - De selectie van te controleren opdrachtgevers bij het individueel toezicht dat in het kader van de Wet DBA bij de loonheffing plaatsvindt, is moeilijk uitvoerbaar. Dit komt omdat er geen duidelijke posten zijn in de belastingaangiften vennootschapsbelasting of omzetbelasting van bedrijven waaruit duidelijk wordt of en hoe zij met zelfstandigen werken.
  - Vanwege de arbeidsintensiviteit bij de beoordeling van arbeidsrelaties en het gebrek aan capaciteit kan de Belastingdienst bij het toezicht op opdrachtgevers niet over de volle breedte van sectoren toezicht houden. Dit leidt tot oneerlijke verschillen in de behandeling van opdrachtgevers door de Belastingdienst, met marktversturende effecten tot gevolg.

## 4.1.2 Beperkte toepassing vanwege het handhavingsmoratorium

Het handhavingsmoratorium beperkt de Belastingdienst in zijn repressieve handhavingsmogelijkheden bij opdrachtgevers. In 2016 was door het handhavingsmoratorium repressieve handhaving niet mogelijk. Maar gaandeweg heeft de Belastingdienst meer mogelijkheden gekregen. Per 1 mei 2017 mag hij wél handhaven bij ‘evident kwaadwillende’ opdrachtgevers. Dat zijn opdrachtgevers die deelnemen aan fraude of zwendel. Sinds 1 januari 2018 mag de Belastingdienst ook repressieve instrumenten inzetten bij ‘andere kwaadwillenden’. Deze term impliceert dat sprake moet zijn van opzettelijk handelen van de opdrachtgever om een arbeidsrelatie ten onrechte als zelfstandigheid te presenteren. Behalve bij gevallen waar sprake is van kwaadwillendheid, kan de Belastingdienst door het vanaf 1 mei 2016 geldende moratorium niet voor het verleden corrigeren.

### Knelpunten bij het handhavingsmoratorium

- Doordat er door het handhavingsmoratorium slechts beperkte (fiscale) gevolgen kunnen ontstaan voor opdrachtgevers die werken met schijnzelfstandigen, kan deze groep haast ongeremd gebruikmaken van schijnconstructies. Door dit te doen, heeft deze groep toegang tot oneigenlijke financiële voordelen ten opzichte van opdrachtgevers die wel werknemers in dienst hebben. Opdrachtgevers die de wet niet naleven, prijzen de opdrachtgevers die dat wel doen ‘uit de markt’, want zij winnen daarmee aanbestedingen. Geïnterviewde (brancheorganisaties voor) opdrachtgevers spreken in dit verband van ‘wetteloosheid’.
- Ook voor zelfstandigen en de schatkist is het ongeremd gebruik van schijnconstructies een probleem. Partijen die wij hebben geïnterviewd, waaronder (organisaties van) opdrachtnemers, maar ook Belastingdienstmedewerkers, wijzen erop dat schijnzelfstandigheid kan leiden tot arbeidsuitbuiting aan de onderkant van de arbeidsmarkt. Daar romen opdrachtgevers de fiscale voordelen voor zelfstandigen af door lagere tarieven te bieden. Tegelijkertijd blijven de zelfstandigen in kwestie wel alle ondernemersrisico’s dragen. Aan de bovenkant van de arbeidsmarkt, waar de marktmacht effectief bij de zelfstandigen ligt (bijvoorbeeld de goedbetaalde ict-consultant, die kan kiezen uit de opdrachten die hij aanneemt), loopt de schatkist met name een groter risico vanwege onder meer het onterechte gebruik van fiscale faciliteiten voor zelfstandigen.

- Omdat de Belastingdienst op het gebied van schijnzelfstandigheid al 6 jaar zeer beperkt repressief kan handhaven, verliest hij aan geloofwaardigheid bij het toezicht op arbeidsrelaties. Dit verlaagt de nalevingsbereidheid van opdrachtgevers. De Belastingdienstmedewerkers die wij in het kader van dit onderzoek spraken, vinden dat de coachende rol van de Belastingdienst gepast was toen de Wet DBA net was ingevoerd, maar dat deze inmiddels niet goed meer is uit te leggen. De vrees ontstaat dat de Belastingdienst te boek komt te staan als een ‘tandeloze tijger’.

### 4.1.3 De mogelijkheid van het geven van aanwijzingen

Vanaf 1 januari 2020 mag de Belastingdienst ook – zij het beperkt – repressieve instrumenten gebruiken bij niet-kwaadwillende opdrachtgevers. Het handhavingsmoratorium om geen correcties toe te passen op ingediende aangiften loonheffing wordt hierdoor dus minder absoluut. Bij deze groep opdrachtgevers moet hij wel een strikt uitvoeringsprotocol doorlopen, dat wij weergeven in figuur 10. De figuur geeft ook weer hoe vaak de Belastingdienst de verschillende elementen uit de procedure heeft gebruikt t/m eind 2021.

**Figuur 10** Aantallen in fases repressieve handhaving

### Aanwijzingen en correcties zelden ingezet



De Belastingdienst legt normaliter allereerst een *bedrijfsbezoek* af bij een opdrachtgever. Eén of meer medewerkers bezoeken de opdrachtgever om een beeld te krijgen van de situatie ter plaatse. Zij kunnen nagaan of het bedrijf veel zelfstandigen inhuurt of niet. Een bedrijfsbezoek kan daarom, zeker bij grote opdrachtgevers, voor de Belastingdienst doelmatig zijn. Tot en met 2021 werden cumulatief 475 bedrijfsbezoeken afgelegd.

Wanneer een bedrijfsbezoek daartoe aanleiding geeft, stelt de Belastingdienst een *boekenonderzoek* in. Hij vraagt dan bij de opdrachtgever ter controle een groot deel van de administratie op. Ook brengen medewerkers van de Belastingdienst een paar keer een bezoek aan het bedrijf om de precieze inhoud van de arbeidsrelaties vast te stellen. In de onderzochte periode vonden 268 boekenonderzoeken plaats bij opdrachtgevers ter controle van arbeidsrelaties.

De pandemie heeft er in 2020 en 2021 toe geleid dat er minder bedrijfsbezoeken en *boekenonderzoeken* hebben plaatsgevonden dan gepland. Ook constateren wij dat niet alle toegewezen capaciteit (80 fte) in deze jaren daadwerkelijk inzetbaar was voor de handhaving bij arbeidsrelaties. De oorzaak hiervan is onder meer gelegen in het aantal vacatures, het lange wervingstraject om geschikte kandidaten te vinden, het opleiden van de aangeworven medewerkers en dat medewerkers soms (tijdelijk) elders binnen de organisatie zijn ingezet.

Als een boekenonderzoek uitwijst dat (mogelijk) sprake is van schijnzelfstandigheid in de arbeidsrelaties die de opdrachtgever heeft, kan de Belastingdienst een *aanwijzing* geven. De Belastingdienst laat dan aan de opdrachtgever weten dat deze zijn werkwijze moet aanpassen. Doet de opdrachtgever dat niet binnen een redelijke termijn (vaak 3 maanden), dan corrigeert de Belastingdienst de aangifte van de opdrachtgever. De opdrachtgever moet dan dus alsnog loonbelasting en premies sociale verzekeringen betalen voor de schijnzelfstandigen die voor hem werken. Door het handhavingsmoratorium kan de Belastingdienst niet verder teruggaan in de tijd dan tot het moment waarop hij de aanwijzing gaf. Het handhavingsmoratorium zorgt er dus voor dat de Belastingdienst geen loonaangiften kan corrigeren uit de periode vóór de aanwijzing. De tot en met 31 december 2021 gegeven aanwijzingen hebben tot 1 correctie geleid.

### Knelpunten bij het geven van aanwijzingen aan opdrachtgevers<sup>1</sup>

- Omdat de Belastingdienst niet in staat is om over de volle breedte van sectoren te handhaven door gebrek aan capaciteit, leidt het geven van een aanwijzing tot een waterbedeffect. Sommige (schijn)zelfstandigen verlaten opdrachtgevers waar de Belastingdienst handhaaft en gaan arbeidsrelaties aan met opdrachtgevers waarbij nog geen handhaving plaatsvindt. Dat frustreert de (effectieve) handhaving. Per saldo blijft het aantal schijnzelfstandigen namelijk gelijk.
- Opdrachtgevers kunnen na het ontvangen van een aanwijzing hun werkwijze aanpassen. De relevante feiten en omstandigheden veranderen dan. De Belastingdienst moet vervolgens controleren of die aanpassing juist is doorgevoerd en past bij de nieuwe feiten en omstandigheden. Hiervoor moet de Belastingdienst opnieuw onderzoek doen voor hij een belastingaangifte kan corrigeren. Door steeds minieme aanpassingen aan de werkwijze te doen, kunnen opdrachtgevers erin slagen correcties te voorkomen en de Belastingdienst steeds opnieuw te bewegen tot nieuw onderzoek. Er is sprake van een 'loterij zonder nieten', zeker tot het moment van de aanwijzing.
- De Belastingdienst kan niet over de volle breedte van een sector handhaven. Dit kan tot een als oneerlijk (lees: ongelijk) ervaren behandeling van opdrachtgevers leiden als bij hen een controle plaatsvindt. Dat levert een afbreukrisico op voor de Belastingdienst. Zeker daar waar de continuïteit van de dienstverlening door de opdrachtgever in het gedrang komt als zelfstandigen naar een andere opdrachtgever vertrekken, ligt dit extra gevoelig en kan handhaving tot weerstand leiden bij opdrachtgevers. Belastingdienstmedewerkers ervaren bij weerstand soms onvoldoende politieke en ambtelijke steun om hun (repressief) handhavende activiteiten uit te voeren.
- Het proces om tot een aanwijzing te komen, is voor de Belastingdienst erg arbeidsintensief. Dit komt mede doordat deze vorm van toezicht een uitgebreider uitvoeringsprotocol kent dan gebruikelijk bij belastingcontroles.

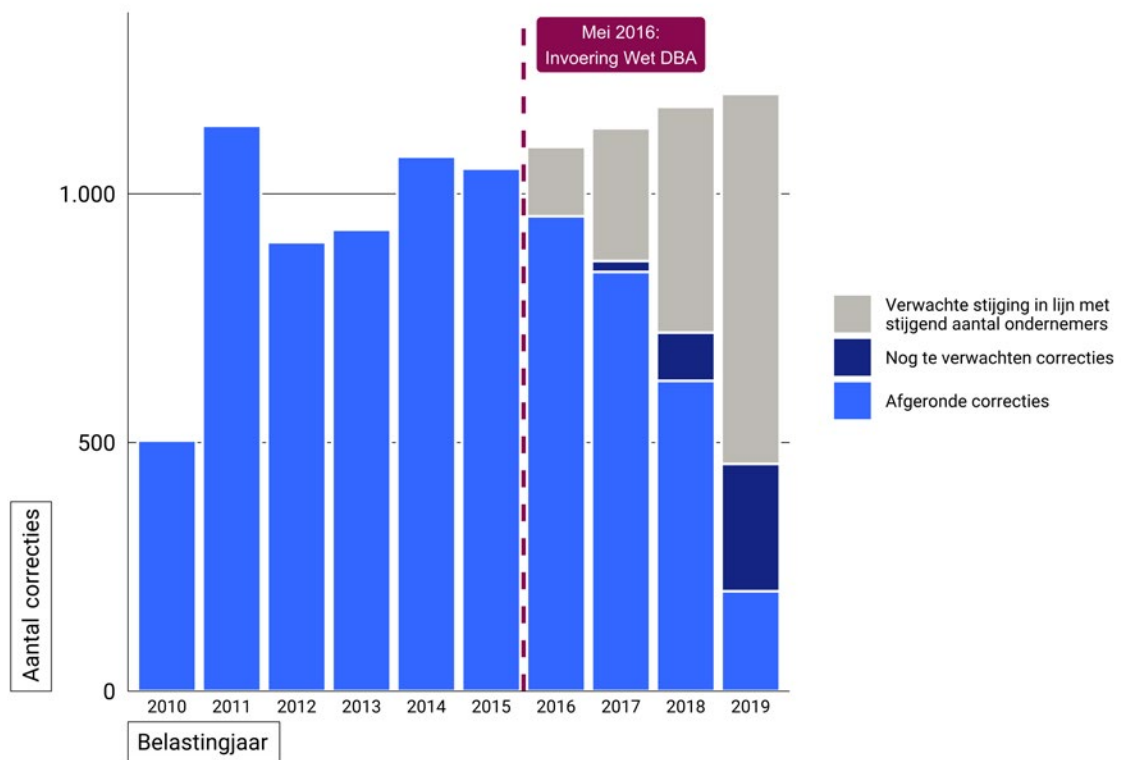
## 4.2 Repressieve handhavingsinstrumenten bij zelfstandigen

De repressieve handhaving bij zelfstandigen verloopt langs dezelfde lijnen als bij opdrachtgevers. De Belastingdienst kan dus dezelfde stappen doorlopen als in § 4.1.3. Wij merken echter op dat het handhavingsmoratorium niet geldt als de Belastingdienst repressief handhaaft bij zelfstandigen. Bij hen mogen ook correcties over het verleden plaatsvinden en hoeft er daarvoor niet eerst een aanwijzing te zijn gegeven.

De Belastingdienst administreert voor de inkomstenbelasting niet hoe vaak hij in totaal zijn repressieve handhavingsinstrumenten inzet op het gebied van mogelijke schijnzelfstandigheid bij zelfstandigen. Om toch een cijfermatig beeld te krijgen van de aanpak door de Belastingdienst hebben wij een data-analyse uitgevoerd. Wij maken daarmee inzichtelijk hoeveel correcties de Belastingdienst uitvoerde vóór en na inwerkingtreding van de Wet DBA. De cijfers zijn gebaseerd op aantallen (navorderings)aanslagen inkomstenbelasting waarbij de Belastingdienst ‘winst uit onderneming’ corrigeerde in ‘loon uit dienstbetrekking’ of ‘resultaat uit overige werkzaamheden’. Wij hebben de laatste categorie in onze analyse betrokken, omdat wij signalen kregen dat de Belastingdienst in de praktijk bij gevallen van schijnzelfstandigheid ook corrigeert naar ‘resultaat uit overige werkzaamheden’. Het gaat dus om aangiften waarin de belastingplichtige aangaf dat hij zelfstandige was, terwijl de Belastingdienst beoordeelde dat hij werknemer was of resultaat uit overige werkzaamheden had genoten. Figuur 11 geeft de resultaten weer voor de jaren 2010 tot en met 2019.

Wij merken op dat de figuur naar alle waarschijnlijkheid een overschatting geeft van het aantal gevallen van correcties bij schijnzelfstandigheid. Op basis van de beschikbare cijfers kunnen wij namelijk in de data geen onderscheid maken tussen gevallen waarin de Belastingdienst corrigeert vanwege een gebrek aan omvang van het ondernemerschap van de werkende (bijvoorbeeld een webwinkel die in de avonduren vanaf een zolderkamer wordt gerund) of vanwege daadwerkelijke schijnzelfstandigheid. Het aantal correcties dat vanwege schijnzelfstandigheid is uitgevoerd, ligt dus (nog) lager dan de gepresenteerde correctiecijfers in figuur 11.

**Figuur 11** Aantal correcties zelfstandigen voor en na invoering Wet DBA  
 Ook bij de inkomstenbelasting daalt het aantal correcties



De figuur laat met de licht- en donkerblauwe staven zien dat het aantal correcties sinds 2016 – het jaar waarin de VAR is afgeschaft – dalende is. Wij corrigeren daarbij in de figuur voor de nog te verwachten correcties in de laatste belastingjaren. Tussen het belastingjaar en het moment van corrigeren van de belastingaangifte over dat jaar zit in de regel een aantal jaar verschil.

Die daling van het aantal (te verwachten) correcties is opvallend, aangezien het aantal zelfstandigen sinds 2016 is toegenomen. Dit blijkt uit het toenemende aantal winstaangiften dat bij de Belastingdienst is binnengekomen. De grijze onderdelen van de figuren weerspiegelen de (denkbeeldige) situatie dat het aantal correcties evenredig blijft met de populatie van zelfstandigen. Dat de stijging uitblijft, suggereert dat het handhavingsniveau van de Belastingdienst zowel in absolute zin (het totale aantal correcties) als in relatieve zin (het aantal correcties in relatie tot het aantal zelfstandigen), is afgenomen. Dit roept het beeld op dat de Belastingdienst schijnzelfstandigheid in beperkte(re) mate corrigeert via de inkomstenbelasting. Deze constatering komt overeen met signalen die wij kregen tijdens interviews met specialisten van de Belastingdienst en met de memo's die wij voor dit onderzoek raadpleegden. Hieruit volgt dat de Belastingdienst terughoudend omgaat met de handhaving op schijnzelfstandigheid bij individuele opdrachtnemers.



### Knelpunten bij de repressieve handhaving bij zelfstandigen

- Door de invoering van de Wet DBA en het handhavingsmoratorium is het voor de belastinginspecteur bij de inkomstenbelasting om 2 verschillende redenen moeilijker geworden om schijnzelfstandigheid in beeld te krijgen:
  - Voor de invoering van de Wet DBA kon de inspecteur via het aanvragen van de VAR door de zelfstandige mogelijk een signaal krijgen dat er sprake zou zijn van een (mogelijke) schijnconstructie.
  - Vanwege het handhavingsmoratorium komt handhaving bij de opdrachtgever via de loonheffing op zeer beperkte schaal voor. Er komen daardoor ook minder signalen van de inspecteur voor de loonheffing bij de inspecteur voor de inkomstenbelasting terecht.
- Correcties zijn vanwege de beperkte handhavingsactiviteiten bij zelfstandigen mogelijk soms in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Sommige medewerkers van de Belastingdienst geven aan terughoudend te zijn in het opleggen van correcties. Dat komt door de grote financiële gevolgen die een correctie voor zelfstandigen kan hebben en de toeslagenaffaire.
- Handhaving bij zelfstandigen vanuit de inkomstenbelasting lijkt vanuit praktisch oogpunt sowieso geen voor de hand liggende route om schijnzelfstandigheid structureel aan te pakken gegeven de beperkte handhavingscapaciteit van de Belastingdienst. Om binnen een periode van 10 jaar alle 'twijfelgevallen' te controleren binnen de populatie zelfstandigen, wordt – op basis van interne schattingen van specialisten van de Belastingdienst – eerder gedacht aan het tienvoud van de huidige inzet aan medewerkers.

# 5. Feitelijke conclusies

De Belastingdienst worstelt met de handhaving op schijnzelfstandigheid. Dat het om een uitermate ingewikkeld probleem gaat, is algemeen bekend. Toch blijven structurele oplossingen steeds uit.

In februari 2021 gaf de parlementaire onderzoekscommissie over uitvoeringsorganisaties (commissie-Bosman, 2021) in haar rapport 'Klem tussen balie en beleid' aan dat beleidsmakers en uitvoeringsorganisaties met elkaar in gesprek moeten gaan om elkaar beter te begrijpen. Door beleid en uitvoering bij elkaar te brengen, ontstaan aanknopingspunten om overheidsbeleid te verbeteren en onuitvoerbare wetgeving te voorkomen.

Bij de aanpak van schijnzelfstandigheid lijken politiek en uitvoering naar elkaar te kijken voor oplossingen. Soms lijken ze ook langs elkaar heen te praten, in plaats van met elkaar. Daarom maken wij in dit focusonderzoek de uitvoeringspraktijk inzichtelijk: hoe gaat de Belastingdienst om met het toezicht op arbeidsrelaties en wat zijn de knelpunten waar de medewerkers van de Belastingdienst, burgers en bedrijven in de praktijk tegenaan lopen?

## 5.1 Handhaving door de Belastingdienst – 6 jaar na invoering Wet DBA

De Wet DBA is inmiddels (bijna) 6 jaar geleden ingevoerd, als opvolger van de VAR. Een belangrijke doelstelling van de Wet DBA was om schijnzelfstandigheid beter tegen te kunnen gaan. Bij het inhuren van zelfstandigen werd de *opdrachtgever* namelijk medeverantwoordelijk voor de fiscale en sociaalrechtelijke naleving. Met

de Wet DBA kreeg de Belastingdienst meer en betere mogelijkheden om repressief te handhaven bij opdrachtgevers die met schijnzelfstandigen werken. Maar bij de invoering van de nieuwe wet in 2016 werd door de staatssecretaris van Financiën direct een handhavingsmoratorium afgekondigd. Dit moratorium zorgde ervoor dat de Belastingdienst het extra handhavingsinstrument bij opdrachtgevers niet kon inzetten.

Het moratorium is – 6 jaar later – nog steeds van kracht. Er zijn wel een paar versoepelingen doorgevoerd. Zo kan de Belastingdienst optreden bij (evidente) kwaadwillendheid. En in de vorm van aanwijzingen kan de Belastingdienst opdrachtgevers ook laten weten dat zij hun werkwijze moeten aanpassen. Voor de uitvoeringspraktijk zijn dit echter (te) bescheiden stappen om het verschil te maken. Medewerkers van de Belastingdienst, belangenbehartigers en opdrachtgevers hebben ons bovendien aangegeven dat zij bij de uitvoering tegen de nodige problemen aanlopen.

Op basis van interviews, interne documenten en verslagen van de Belastingdienst zien we aan de ene kant dat er veel gedaan is of in ontwikkeling is als het gaat om handhaving door de Belastingdienst op arbeidsrelaties. Aan de andere kant zien we in de cijfers dat de handhavingsmogelijkheden en -activiteiten van de Belastingdienst tot op heden nauwelijks leiden tot daadwerkelijke aanwijzingen en correcties.

Het handhavingsmoratorium staat repressief handhaven bij zelfstandigen wel toe. Uit onze data-analyse van belastingaanslagen inkomstenbelasting volgt echter dat het aantal correcties sinds de invoering van de Wet DBA in 2016 terugloopt. Dit bevestigt het beeld dat ook binnen de Belastingdienst bestaat dat er door de afschaffing van de VAR en door het handhavingsmoratorium bij opdrachtgevers, minder signalen binnenkomen over mogelijke schijnzelfstandigheid. Ook kan het duiden op terughoudendheid in de uitvoering.

Ondanks dat de vraag of er sprake is van een zelfstandige of werknemer in de praktijk lastig is te beantwoorden, is het gebruik van dienstverlenende instrumenten ondertussen sterk teruggelopen. Het beeld ontstaat dat er veel minder animo is bij opdrachtgevers en zelfstandigen om (individueel) vooroverleg te houden met de Belastingdienst, mogelijk door de verlaagde ‘pakkans’ bij repressieve handhaving. Het teruglopende gebruik zien we ook bij de webmodule. Bovendien is de sectorale aanpak tot nu toe niet succesvol geweest.

Dit zijn belangrijke constatering, zeker als we kijken naar de Uitvoerings- en

Handhavingsstrategie van de Belastingdienst. Het centrale uitgangspunt van deze strategie is namelijk dat burgers en bedrijven zoveel mogelijk uit zichzelf regels naleven, zonder dwingende en kostbare acties van de zijde van de Belastingdienst (Belastingdienst, 2022). Hierbij spelen onder andere duidelijke wetgeving en effectieve dienstverlening van de Belastingdienst een belangrijke rol.

Uit de onderzochte cijfers, bestudeerde documenten en gehouden interviews over de handhaving bij arbeidsrelaties in de preventieve en de repressieve sfeer blijkt niet dat de Belastingdienst 6 jaar na invoering van de Wet DBA (beter) in staat is om schijnzelfstandigheid aan te pakken.

## 5.2 Knelpunten bij de aanpak van schijnzelfstandigheid

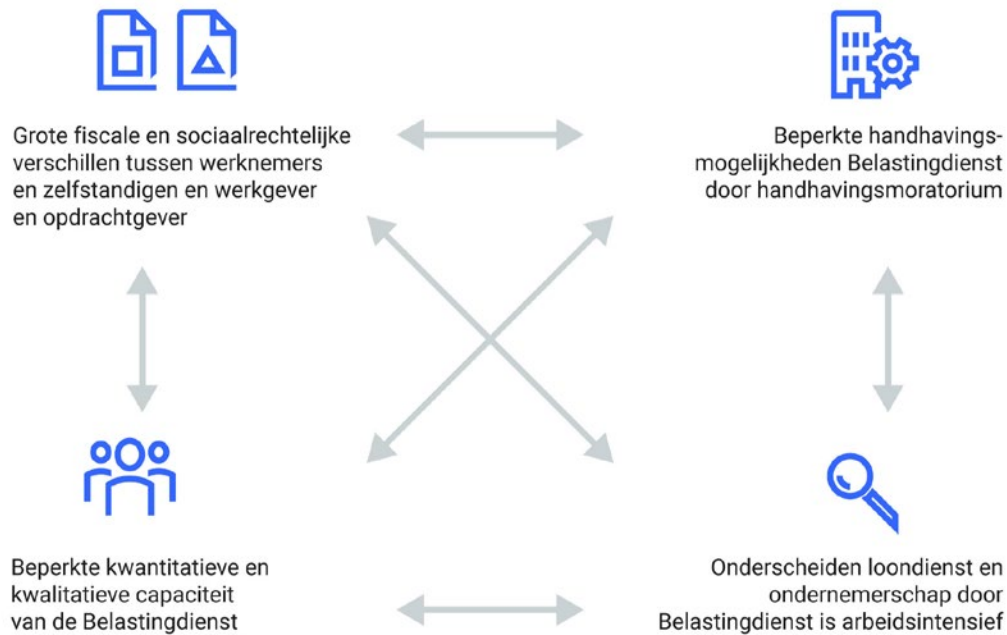
Opdrachtgevers, zelfstandigen, werknemersorganisaties en de (uitvoerende) medewerkers van de Belastingdienst die zich bezighouden met de handhaving zijn het over 1 ding roerend eens: er moet op korte termijn iets veranderen in de fiscale handhaving. Ook Kamerleden en de verantwoordelijke bewindspersonen hebben op verscheidene momenten uitgesproken dat het probleem opgelost moet worden. Een wettelijk alternatief dat de problemen in de uitvoeringspraktijk structureel moet oplossen, ligt er tot op de dag van vandaag echter niet.

De specialisten van de Belastingdienst die wij hebben gesproken, zijn voorstander van het – stapsgewijs – opheffen van het handhavingsmoratorium. Dat geldt ook voor de (belangenorganisaties van) opdrachtgevers en zelfstandigen die wij spraken. Na opheffing van het moratorium kan de Belastingdienst effectiever optreden, gaan opdrachtgevers en zelfstandigen de wet beter naleven en ontstaat er een betere uitgangspositie om een eerlijker speelveld te creëren tussen opdrachtgevers (onderling) en werkenden (onderling).

Het opheffen van het moratorium is een stap, maar geen eindstation. Van het simpelweg ‘heropstarten’ van de repressieve handhaving bij opdrachtgevers is namelijk geen sprake. Zodra de Belastingdienst gaat handhaven, bestaat de kans dat de publieke (en politieke) ophef rond de invoering van de Wet DBA in 2016 herleeft. Naast het handhavingsmoratorium zijn er namelijk nog andere knelpunten die het lastig maken om schijnzelfstandigheid effectief aan te pakken. De 4 knelpunten geven wij weer in figuur 12.

**Figuur 12** Deze 4 elementen vormen samen het probleem

## De kern van het probleem



1. De beoordeling of er sprake is van zelfstandigheid of werknemerschap blijkt voor alle betrokkenen lastig. Dit geldt zowel voor de beoordeling in de dienstverlenende sfeer vooraf, als voor de beoordeling in de repressieve sfeer achteraf. Alleen met duidelijke wetgeving kunnen burgers en bedrijven regels uit zichzelf naleven, zonder dwingende en kostbare acties door de Belastingdienst. De Wet DBA wijzigt het toetsingskader wanneer sprake is van werknemerschap en wanneer van zelfstandigheid immers niet. De verschillende (wets)voorstellen die hier meer duidelijkheid over moesten geven, zijn niet geïmplementeerd. In het huidige coalitieakkoord staat de webmodule vermeld als instrument om het onderscheid tussen zelfstandigheid en werknemerschap te verduidelijken. De Belastingdienst en de (belangenorganisaties van) opdrachtgevers en zelfstandigen geven echter aan dat de webmodule geen 'wondermiddel' is, omdat het in veel gevallen geen duidelijkheid kan geven.
2. We zien dat de bestaande fiscale en andere verschillen tussen werknemers en zelfstandigen het aantrekkelijk maken voor organisaties om te werken met zelfstandigen in plaats van werknemers in dienst te nemen. Dit leidt ertoe dat het verzet tegen handhavingsactiviteiten van de Belastingdienst toeneemt. Ook groeit hierdoor het aantal (schijn)zelfstandigen. In het coalitieakkoord van het huidige kabinet staan maatregelen – zoals de verdere afbouw van de zelfstandigenaftrek en de invoering van de arbeidsongeschiktheidsverzekering voor zelfstandigen – aangekondigd om de financiële verschillen tussen werken met zelfstandigen of werknemers kleiner

te maken. Of dit veel verschil gaat maken, en op welke termijn, kunnen wij op basis van dit onderzoek moeilijk aangeven.

3. De Belastingdienst heeft – gegeven het wettelijke kader en de omvang van de problematiek – onvoldoende inzetbare handhavingscapaciteit, zowel in kwantitatieve zin (aantal mensen) als in kwalitatieve zin (kennisniveau). De ‘pakkans’ van schijnzelfstandigheid is mede daardoor laag en dat maakt het lastig om verschillende opdrachtgevers en zelfstandigen gelijk te behandelen. Meer capaciteit en een gelijke behandeling in de handhaving vergroten de kans op acceptatie van de handhaving én de automatische naleving door opdrachtgevers en zelfstandigen.

Het handhavingsmoratorium versterkt de voorgaande drie knelpunten.

Met dit onderzoek hebben we de worsteling van de Belastingdienst in beeld gebracht om schijnzelfstandigheid, rekening houdend met het handhavingsmoratorium, tegen te gaan. Deze worsteling in de uitvoeringspraktijk is mede het gevolg van het feit dat er in de zoektocht naar oplossingen geen alternatieven zijn gevonden om het onderscheid tussen (werken met) zelfstandigen en werknemers te verduidelijken en de keuze van de opeenvolgende bewindspersonen om het handhavingsmoratorium daarom steeds te verlengen. Met dit onderzoek willen we de regering en het parlement een beter inzicht geven. Een oplossing vinden is zeker niet eenvoudig, maar een goed inzicht in de (ervaren knelpunten in de) huidige uitvoeringspraktijk is daarvoor wel noodzakelijk.



# Reactie

De staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst heeft gereageerd op ons conceptrapport. Hieronder geven we de reactie van de staatssecretaris integraal weer. De brief van de staatssecretaris van Financiën is ook te vinden op onze website ([www.rekenkamer.nl](http://www.rekenkamer.nl)).

“De conclusies worden herkend en we gaan deze serieus ter hand nemen. De conclusies bevestigen het beeld dat het maken van een onderscheid tussen werknemers en zelfstandigen complex is voor zowel zelfstandigen, bedrijven als Belastingdienst en dat er geen eenvoudige oplossingen zijn. In het coalitieakkoord is de ambitie uitgesproken om de arbeidsmarkt te hervormen en met aanpassingen te komen. Als onderdeel van dit pakket arbeidsmarktmaatregelen, wordt in lijn met het coalitieakkoord, ook gekeken naar de (inzet van) publiekrechtelijke handhaving. De bevindingen uit het rapport zullen daarbij worden meegenomen”.

# Bijlagen

## Bijlage 1 Bronnen

### Kamerstukken

Wet invoering Beschikking geen loonheffingen (2014). Wijziging van enkele belastingwetten en enkele andere wetten ten behoeve van het vervangen van de Verklaring arbeidsrelatie door de Beschikking geen loonheffingen. Tweede Kamer, vergaderjaar 2014-2015, 34 036, nr. 2.

Brief van de Staatssecretaris van Financiën betreffende een alternatief voor de Beschikking geen loonheffingen (2015). Tweede Kamer, vergaderjaar 2014-2015, 34 036, nr. 9.

Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties (2015), Wijziging van enkele belastingwetten en enkele andere wetten ten behoeve van het afschaffen van de Verklaring arbeidsrelatie. Tweede Kamer, vergaderjaar 2014-2015, 34 036, nr. 13 e.v.

Brief van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en de Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst van 18 juni 2020 betreffende de Wet arbeidsmarkt in balans (2020), Tweede Kamer, vergaderjaar 2019-2020, 35 074, nr. T.



## Data en rapporten

Data CBS:

<https://www.cbs.nl/nl-nl/dossier/dossier-zzp/is-elders-in-de-eu-het-aandeel-zzp-ers-zo-hoog-als-in-nederland->

<https://www.cbs.nl/nl-nl/dossier/dossier-zzp#:~:text=Nederland%20telde%20in%202020%201,de%20afgelopen%20jaren%20voortdurend%20gestegen.>

Commissie-Boot (2016). *Commissie (model)overeenkomsten. Eindrapport.*

Commissie-Borstlap (2020). *“In wat voor land willen wij werken?” Eindrapport van de Commissie Regulering van Werk.*

Commissie-Bosman (2021). *Klem tussen balie en beleid. Rapport – Tijdelijke commissie Uitvoeringsorganisaties.* Tweede Kamer, vergaderjaar 2020-2021, 35 387, nr. 2.

Commissie inkomstenbelasting en toeslagen (Commissie-Van Dijkhuizen: 2013). *Naar een activerender belastingstelsel. Eindrapport.*

Data Eurostat:

[https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/LFSO\\_17SEWORG/default/table](https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/LFSO_17SEWORG/default/table)

[https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/LFSO\\_17SECLNT/default/table](https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/LFSO_17SECLNT/default/table)

IBO Zelfstandigen zonder personeel (2015).

Sociaal Economische Raad (2021). *Sociaal-economisch beleid 2021-2025. Zekerheid voor mensen, een wendbare economie en herstel van de samenleving.* SER Advies 21/08.

## Publicaties

Belastingdienst (2018). *Toezichtsplan Arbeidsrelaties.*

Belastingdienst (2022). *Uitvoering, dienstverlening, toezicht en opsporing bij de Belastingdienst. Uitvoerings- en Handhavingsstrategie. Januari 2022.*

Regeerakkoord (2017). *Vertrouwen in de toekomst.* Regeerakkoord 2017-2021 VVD, CDA, D66 en ChristenUnie.

Regeerakkoord (2021). *Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst.* *Coalitieakkoord 2021-2025 VVD, D66, CDA en ChristenUnie.*

Wet inkomstenbelasting 2001. Wet van 11 mei 2000 tot vaststelling van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Belastingherziening 2001).

Wet Deregulering beoordeling arbeidsrelaties 2016. Wet van 3 februari 2016 tot wijziging van enkele belastingwetten en enkele andere wetten ten behoeve van het afschaffen van de Verklaring arbeidsrelatie.

## Bijlage 2 Methodische toelichting

### Wat hebben we onderzocht?

#### *Hoofdvraag*

De hoofdvraag van dit onderzoek luidt: Hoe is de Belastingdienst omgegaan met het handhavingsmoratorium dat aan de Wet DBA is gekoppeld bij het fiscale toezicht op arbeidsrelaties en welke knelpunten ervaren de Belastingdienst, bedrijven en zelfstandigen bij het huidige toezicht in de praktijk?

#### *Onderzoeksvragen*

We hebben het onderzoek uitgevoerd aan de hand van de volgende vragen:

1. Hoe heeft de Belastingdienst sinds de invoering van de Wet DBA zijn verschillende (repressieve en dienstverlenende) handhavinginstrumenten gebruikt in de uitvoering van het fiscale toezicht op arbeidsrelaties tussen opdrachtgevers en opdrachtnemers?
2. In welke mate past de Belastingdienst de verschillende (repressieve en dienstverlenende) handhavinginstrumenten toe? Kan de Algemene Rekenkamer op basis van eigen data-analyse vaststellen hoe vaak de Belastingdienst correcties toepast op aangiften inkomstenbelasting vanwege schijnzelfstandigheid, en hoe omvangrijk die correcties zijn? Is er een verschil met de periode vóór de invoering van de Wet DBA?
3. Welke knelpunten bij het beleid van de Belastingdienst om schijnzelfstandigheid aan te pakken en/of te voorkomen ervaren:
  - zelfstandigen
  - bedrijven en
  - Belastingdienstmedewerkers?

Hieronder volgt een overzicht van de concrete onderzoeksactiviteiten die bij de uitvoeringsfasen van het onderzoek horen. Het onderzoek bestaat uit een aantal stappen die zoveel mogelijk gelijktijdig zijn uitgevoerd, in verband met de korte doorlooptijd.

### **Aanpak**

Voor ons onderzoek hebben we veel gesprekken gevoerd, met verschillende eenheden binnen de Belastingdienst. Daarnaast hebben we bij de Belastingdienst en het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW) data opgevraagd en geanalyseerd. Ook hebben we met verscheidene brancheorganisaties en individuele opdrachtgevers gesproken.

### *Aanpak data-analyse*

We hebben beschrijvende statistiek toegepast op diverse kerngetallen die we van de Belastingdienst en SZW hebben gekregen. Dit zijn onder meer de gegevens over de dienstverlening van de Belastingdienst, aantallen controles, aantallen gebruikers van de webmodule, aantal vragen aan de BelastingTelefoon, et cetera. Ook hebben we cijfers van het CBS en Eurostat gebruikt om meer zicht te krijgen op aantallen zelfstandigen en mogelijke schijnzelfstandigen.

Daarnaast hebben we het aantal correcties op de inkomensheffing geanalyseerd. Hierbij hebben we een aantal analytische keuzes gemaakt die we hieronder toelichten.

### *Welke correctie gaat over schijnzelfstandigheid?*

In de data van de Belastingdienst is niet direct zichtbaar of een correctie betrekking heeft op schijnzelfstandigheid. Onze aanpak is een manier om een best mogelijke selectie te maken van correcties die waarschijnlijk samenhangen met schijnzelfstandigheid.

We hebben een dataset opgevraagd bij de Belastingdienst van alle aangiftes van mensen die in de periode 2010-2020 minimaal 1 keer gecorrigeerd zijn op hun aangifte inkomstenbelasting, waarbij de winst uit onderneming deels of geheel is gecorrigeerd naar loon of resultaat uit overig werk. Het ging om 8.268 mensen. Hierop hebben we nog 2 filters toegepast:

- De omvang van de winst is na correctie € 0 (1.595 mensen vallen weg).
- De omvang van de correctie moet minimaal € 5.000 zijn (256 mensen vallen weg).

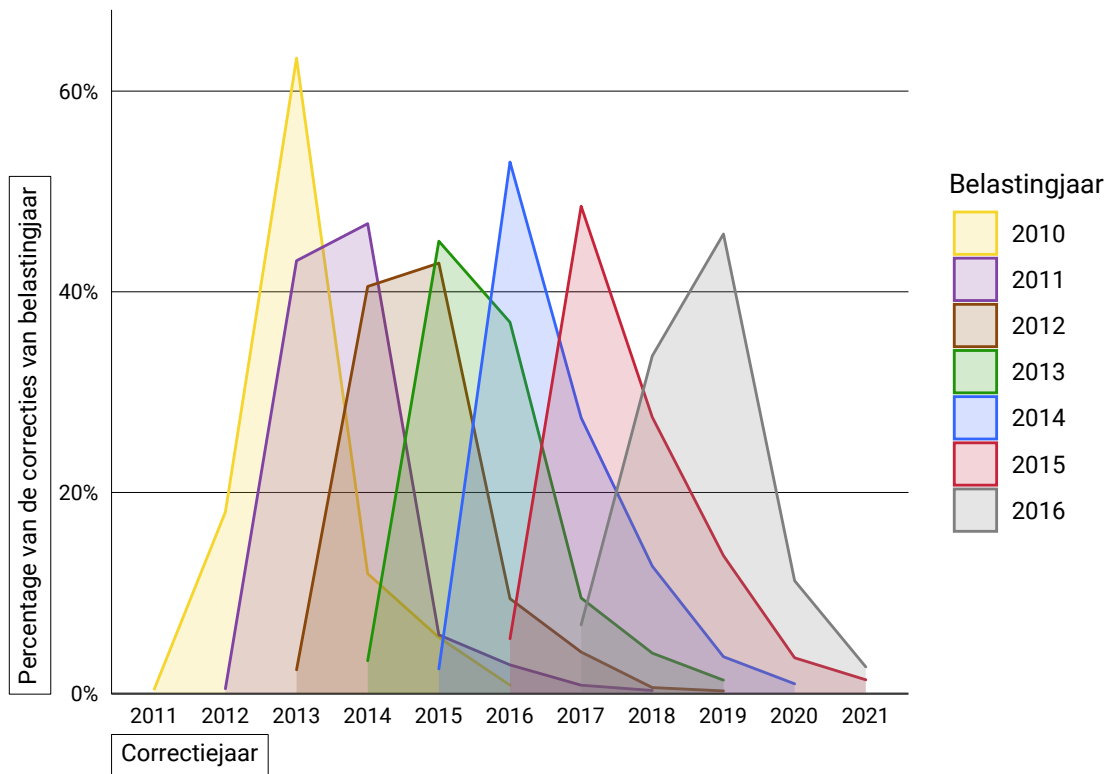
Na filtering bleven 6.419 mensen over in de dataset. Een paar mensen vallen in beide filters en daarom tellen de aantallen niet precies door.

### *Model om aantallen aan het eind te corrigeren*

We geven in dit rapport aantallen correctie per belastingjaar weer (zie figuur 11). Correcties volgen echter gemiddeld 2 jaar na het belastingjaar. Om een zo actueel mogelijk beeld te geven, hebben we het aantal correcties over recente belastingjaren deels moeten schatten. Hiervoor hebben we een model gemaakt op basis van de gemiddelde tijd tussen belastingjaar en correctiejaar van eerdere jaren. Aan de hand van onderstaande afbeeldingen leggen we dit uit.

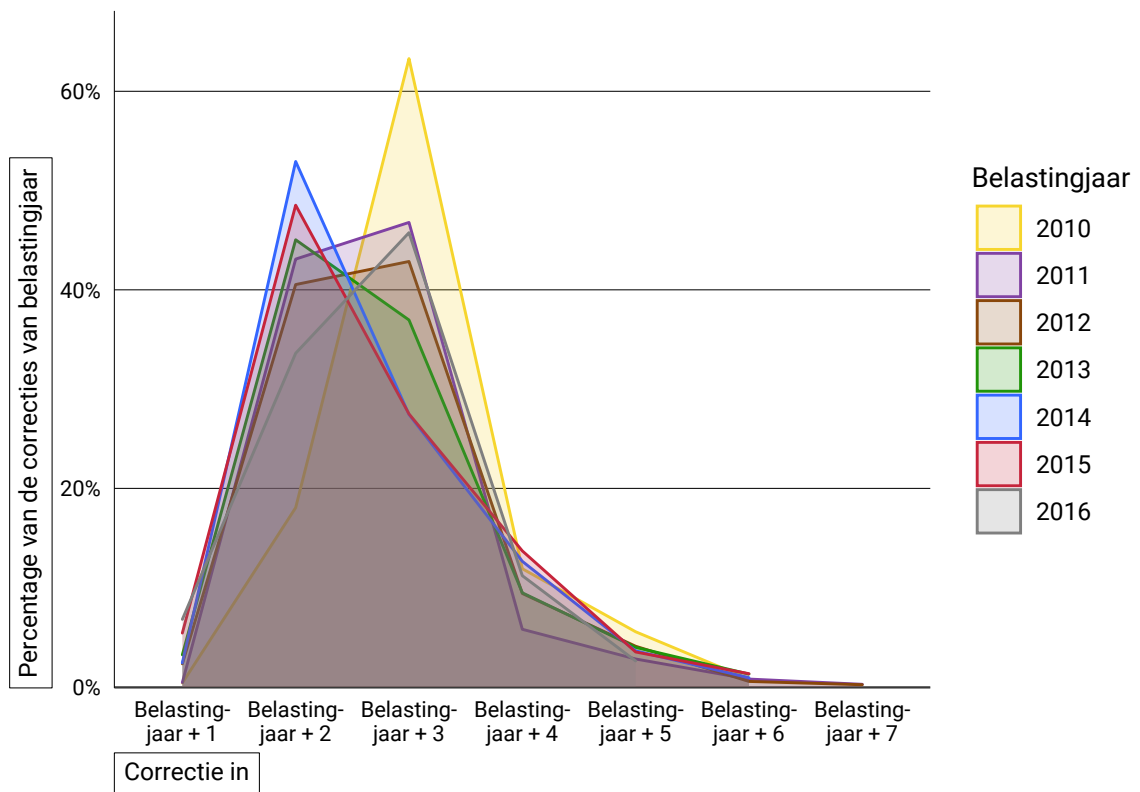
De eerste afbeelding laat per belastingjaar zien in welk jaar welk aandeel van de correcties plaatsvond. Alle jaren hebben een behoorlijk identieke verdeling.

## Standaard verdeling correcties over de jaren als basis voor model om gaten in einde datareeks te corrigeren



In de volgende afbeelding hebben we de verdelingen over elkaar heen geschoven. De percentages kun je vervolgens cumulatief bij elkaar optellen, zodat je kunt vaststellen hoeveel procent van een eerder belastingjaar in enig correctiejaar nog 'te verwachten' is.

## Standaard verdeling correcties over de jaren als basis voor model om gaten in einde datareeks te corrigeren



Via dit model kun je bepalen welke aandelen van belastingjaren nog te verwachten zijn, gerekend vanaf januari 2022:

Belastingjaar	% is al gedaan	% nog te verwachten
2020	2,5	97,5
2019	44	56
2018	86,5	13,5
2017	97,5	2,5

Het gaat hier dus om een schatting, gebaseerd op vaste patronen uit eerdere jaren.

## Bijlage 3 Eindnoten

- 1 Op basis van nieuwe informatie van de Belastingdienst hebben wij een passage op pagina 30 aangepast.

**Algemene Rekenkamer**

Afdeling Communicatie

Postbus 20015

2500 EA Den Haag

070 342 44 00

[voorlichting@rekenkamer.nl](mailto:voorlichting@rekenkamer.nl)

[www.rekenkamer.nl](http://www.rekenkamer.nl)

De tekst in dit document is  
vastgesteld op 31 maart 2022.

Dit document is op 5 april 2022  
aangeboden aan de  
Tweede Kamer.

Kijk op onze website voor eerdere  
publicaties van de Algemene  
Rekenkamer op het beleidsterrein  
van het Ministerie van Financiën en  
over de Belastingdienst.

Foto omslag: Caspar Huurdeman

**Den Haag, april 2022**