

Vergaderjaar 2014–2015

**34 036**

## **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)**

**Nr. 4**

### **ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT<sup>1</sup>**

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 26 juni 2014 en het nader rapport d.d. 15 september 2014, aangeboden aan de Koning door de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

*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*

<sup>1</sup> De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

*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.*

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 16 juni 2014, no. 2014001162, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 26 juni 2014, no. W06.14.0184/III, bied ik U hierbij aan.

Het kabinet is de Afdeling erkentelijk voor de voortvarendheid waarmee het advies inzake het bovenvermelde voorstel is uitgebracht.

Naar aanleiding van het advies merk ik het volgende op.

#### *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.<sup>2</sup> 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.<sup>3</sup> 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);*

<sup>2</sup> Artikelen 3.156 en 3.157 van de Wet IB 2001.

<sup>3</sup> Voor de premieheffing werknemersverzekeringen is in de desbetreffende wettensartikelen 4 een koppeling met de VAR gemaakt.

- (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.<sup>4</sup> 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).<sup>5</sup>*

#### *Voorgestelde regeling*

*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.<sup>6</sup> 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.<sup>7</sup>*

*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*

<sup>4</sup> Wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR.

<sup>5</sup> [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl).

<sup>6</sup> Hetgeen ook doorwerkt in de inhoudingsplicht voor de premie volksverzekeringen en de verschuldigdheid van premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zvw.

<sup>7</sup> 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.

*zodat volgens de toelichting op het voorstel zogenoemde schijnzelfstandigheid<sup>8</sup> 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 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.*

### *1. Inleiding*

*De samenvatting die de Afdeling in haar advies geeft in de inleiding verdient enige nuancering. Op pagina 3 van het advies van de Afdeling stelt zij met betrekking tot de Beschikking geen loonheffingen (BGL): «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.» Dit is echter slechts het geval als de op de BGL weergegeven feiten en omstandigheden afwijken van de feitelijke situatie. Hierop wordt in de reactie op onderdeel 2, onder c, van het advies nader ingegaan.*

### *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*

<sup>8</sup> 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.

*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.»<sup>9</sup>*

*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.<sup>10</sup> Een dergelijk oneigenlijk gebruik is alleen te 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.<sup>11</sup> 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.*

<sup>9</sup> Toelichting, I. Algemeen, vierde tekstblok.

<sup>10</sup> 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 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).

<sup>11</sup> Antwoord op vraag 73 van de vaste commissie voor Financiën inzake de 13<sup>e</sup> halfjaarsrapportage Belastingdienst (Kamerstukken II 2013/14, 31 066, nr. 200).

## *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 op<sup>12</sup>: «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, 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.»<sup>13</sup> 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.<sup>14</sup> 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.<sup>15</sup>*

## *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).*

<sup>12</sup> 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).

<sup>13</sup> «SEOR (2013) «ZP tussen werknemer en ondernemer»(p 51) Rapport in opdracht van het Ministerie van Economische Zaken, Rotterdam.»

<sup>14</sup> Kamerstukken II 2013/14, 31 311, nr. 107, blz. 4, laatste tekstblok.

<sup>15</sup> Conceptverslag van een Algemeen Overleg over VAR-verklaringen voor zzp'ers d.d. 23 april 2014, blz. 23, eerste tekstblok.

*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.*

#### *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.<sup>16</sup> 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.<sup>17</sup> De verwachting is dat dit aantal in de toekomst verder zal stijgen.<sup>18</sup> 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.<sup>19</sup> 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 bezien» 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.*

<sup>16</sup> CBS, Webmagazine, dinsdag 10 juni 2014.

<sup>17</sup> Zie ook UWV, Arbeidsmarktprognose 2014–2015.

<sup>18</sup> Centraal Planbureau, De huidige en toekomstige groei van het aandeel zzp'ers in de werkzame beroepsbevolking, CPB Achtergronddocument 19 december 2012.

<sup>19</sup> 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.*

## *2. Nut en noodzaak*

### *a. Aard van het probleem*

Onderschreven wordt de constatering van de Afdeling dat de neiging voor *opdrachtnemers* om over een BGL te willen beschikken niet zal afnemen omdat de aanzuigende werking van de ondernemersfaciliteiten door het wetsvoorstel niet wijzigt. Het wetsvoorstel is hier echter niet op gericht. Met de voorgestelde wijziging van de VAR-systematiek wordt getracht de verantwoordelijkheden tussen opdrachtnemer en opdrachtgever beter in balans te brengen en de handhaving te verbeteren. Los daarvan kan breder worden bezien of het beleidsinstrumentarium goed is ingericht, mede gelet op de problematiek van schijnzelfstandigheid. Naar het oordeel van het kabinet sluiten deze twee sporen elkaar niet uit, maar vullen ze elkaar aan.

Daarnaast wijst het kabinet erop dat met het wetsvoorstel voor de houder van de BGL van tevoren geen oordeel meer wordt gegeven over de kwalificatie voor de inkomstenbelasting en dus over het recht op ondernemersfaciliteiten. Bij de afgifte van de BGL wordt – anders dan bij de huidige Verklaring arbeidsrelatie (VAR) – immers geen onderscheid gemaakt tussen de situatie waarin de vergoeding voor de verrichte werkzaamheden als resultaat uit overige werkzaamheden dient te worden gekwalificeerd – en er dus geen recht op ondernemersfaciliteiten bestaat – en de situatie waarin de vergoeding voor de verrichte werkzaamheden als winst uit onderneming dient te worden gekwalificeerd.

Door de vrijwaring die een opdrachtgever heeft bij de VAR-wuo of VAR-dga, kan de Belastingdienst bij een onjuiste VAR-wuo of VAR-dga niet handhaven bij de opdrachtgever en is alleen handhaving bij de opdrachtnemer mogelijk. Deze beperking in de handhavingsmogelijkheden wordt met het wetsvoorstel weggenomen. Hier gaat tevens een preventieve werking van uit. Met de invoering van medeverantwoordelijkheid voor opdrachtgevers, krijgen deze er belang bij dat de BGL terecht is afgegeven en krijgen ze de mogelijkheid om dit te controleren. Hierdoor zal het bij de BGL minder vaak voorkomen dat deze onterecht is toegepast dan nu het geval is bij de VAR-wuo of VAR-dga. De conclusie van de Afdeling dat het oneigenlijke gebruik van ondernemersfaciliteiten *alleen* te voorkomen is door *intensivering* van de handhaving wordt dan ook niet onderschreven.

Dat betekent overigens niet dat het kabinet van mening is dat de geconstateerde problematiek met het wetsvoorstel volledig wordt opgelost. Het wetsvoorstel richt zich primair op wijziging van de uitvoeringspraktijk door het meer in balans brengen van de verantwoordelijkheden van opdrachtnemer en opdrachtgever en op het verbeteren van de handhavingsmogelijkheden van de Belastingdienst. Om dit beter tot uitdrukking te brengen is de toelichting op het wetsvoorstel gewijzigd. Het kabinet is het met de Afdeling eens dat de aanzuigende werking van de ondernemersfaciliteiten en het ontstaan van allerlei nieuwe, meer flexibele, vormen voor het verrichten van economische activiteiten nopen tot nadenken over de vormgeving van voorzieningen en verzekeringen, de regels op de arbeidsmarkt, de fiscale wetgeving omtrent werkenden, de belemmeringen voor het in dienst nemen van personeel en de (huishouden)inkomens- en vermogensposities van de populatie van zelfstandigen zonder personeel (zzp'ers). Dit wordt meegenomen in het Interdepartementaal Beleidsonderzoek (IBO) naar zzp'ers, waar de Afdeling in onderdeel 2, onder d, van haar advies naar verwijst. Naar het oordeel van het kabinet betekent dit echter niet dat verbetering van de handhavingspraktijk zou moeten wachten op de uitkomst van het IBO. Verwezen wordt naar de reactie op genoemd onderdeel 2, onder d. Tevens is het kabinet met de Afdeling van mening dat controle noodzakelijk is om oneigenlijk gebruik van de BGL te kunnen bestrijden. Wanneer sprake is van een voldoende intensieve handhaving is moeilijk te bepalen. Dat in de huidige systematiek de handhaving te beperkt is, lijkt ook de Afdeling te onderschrijven. In de huidige systematiek kan de aanpak slechts op het niveau van de individuele opdrachtnemer plaatsvinden. In het licht van het voorgaande zal moeten blijken welke mate van handhaving bij de nieuwe systematiek noodzakelijk is. Wel verdient het opmerking dat door het wetsvoorstel de handhaving efficiënter kan plaatsvinden. In één keer kunnen immers bij de opdrachtgever de arbeidsrelaties van alle zzp'ers bij die opdrachtgever worden onderzocht. Daardoor worden de netto-opbrengsten van handhaving – de meeropbrengsten voor de staatskas verminderd met de kosten van handhaving – verhoogd en levert intensivering van de handhaving anders dan onder de huidige systematiek naar verwachting een kostenefficiënte handhaving op.

Niet geheel duidelijk is waar de Afdeling op doelt met de stelling dat de medeverantwoordelijkheid van de opdrachtgever bijdraagt aan het verminderen van de te hoge druk op de handhavingcapaciteit van de Belastingdienst. Door de rechtszekerheid die ook de BGL onder omstandigheden brengt (zie ook de reactie op onderdeel 2, onder c, van het advies), gaat het kabinet er niet van uit dat opdrachtgevers weer huiveriger zullen worden om zzp'ers in te huren. Ook het recent afgeronde onderzoek naar de te verwachten arbeidsmarkteffecten geeft daartoe geen aanleiding.<sup>20</sup> Wel is juist dat de mogelijk ervaren onzekerheid door opdrachtnemers en opdrachtgevers tot extra vooroverleg kan leiden in de eerste jaren na invoering van de nieuwe systematiek. Mede in dit licht zijn de uitvoeringskosten van het wetsvoorstel opnieuw bezien en aangepast. Met betrekking tot het ontbreken van een budgettaire opbrengst van het wetsvoorstel wordt opgemerkt dat niet goed te becijferen is hoeveel opdrachtnemers als gevolg van het wetsvoorstel niet (langer) als opdrachtnemer zullen worden behandeld, maar als werknemer. Er is daarom geen budgettaire opbrengst opgenomen.

---

<sup>20</sup> SEOR (2014), Arbeidsmarkteffecten webmodule VAR en medeverantwoordelijkheid opdrachtgever.

### *b. Omvang van het probleem*

Uit het door de Afdeling aangehaalde onderzoek dat wordt genoemd in het door Afdeling aangehaalde advies van Actal kan worden afgeleid dat de omvang van het probleem van schijnzelfstandigheid betrekking heeft op 2 tot 14% van alle zzp'ers. Zelfs als slechts 2% van alle zzp'ers schijnzelfstandige zou zijn, dan nog betreft het zo'n 15.000 tot 20.000 personen die ten onrechte niet onder de werknemersverzekeringen vallen en een beroep doen op ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting. Bovendien erkennen de onderzoekers dat de omvang van schijnzelfstandigheid alleen nauwkeurig is vast te stellen op het niveau van de individuele overeenkomst tot arbeid.<sup>21</sup> De Afdeling merkt op dat het aantal schijnzelfstandigen kleiner kan zijn; evengoed kan het echter groter zijn. De omvang van het probleem is dus niet goed vast te stellen, maar is in ieder geval substantieel genoeg om hier maatregelen tegen te treffen. Tegelijk met het onderhavige nader rapport wordt tevens de reactie op het door de Afdeling aangehaalde advies van Actal toegezonden.

### *c. Vervallen vrijwaring; positie zzp'ers*

Ten aanzien van de vraag waarom de argumenten die bij de invoering van de vrijwaring golden, thans niet meer gelden wijst het kabinet er ten eerste op dat de wijzigingen met betrekking tot de vrijwaring relatief beperkt zijn, omdat ook in de voorgestelde systematiek de gewenste rechtszekerheid kan worden verkregen. Ook op grond van het wetsvoorstel geldt immers dat als hetgeen op de BGL vermeld staat overeenkomt met de feitelijke situatie, de opdrachtgever onbeperkt rechten mag ontlenen aan de BGL ook als de Belastingdienst achteraf een dienstbetrekking constateert.<sup>22</sup> Het verschil is dat de door de opdrachtgever uit te voeren controle niet slechts ziet op het soort werkzaamheden dat op de BGL (nu nog VAR) vermeld is, maar ook op een aantal feiten en omstandigheden met betrekking tot de onderlinge arbeidsrelatie tussen opdrachtgever en opdrachtnemer op grond waarvan de BGL is afgegeven. Het betreft zaken waarop de opdrachtgever beslissende invloed heeft. Ten tweede verwijst het kabinet naar het advies van de Afdeling bij het door haar aangehaalde wetsvoorstel uit 2005. Daarin benoemt de Afdeling een aantal risico's van de met dat wetsvoorstel ingevoerde vrijwaring van de opdrachtgever. De Afdeling noemt onder andere de mogelijke beperking van de kring van verzekerden, een inbreuk op de rechten van een opdrachtnemer die heeft gewerkt in een arbeidsrelatie die (achteraf) moet worden aangemerkt als een privaatrechtelijke dienstbetrekking en de mogelijkheid dat opdrachtgevers druk uitoefenen op opdrachtnemers om af te zien van bescherming van de werknemersverzekeringen omdat zij liever met een opdrachtnemer met een VAR werken. Bovendien merkte de Afdeling destijds op: «De vraag verdient de aandacht of het belang van de opdrachtgever bij zekerheid over (afwezigheid van) premieplicht zwaarwegend genoeg is om de hiervoor bedoelde mogelijke nadelen voor de opdrachtnemer te rechtvaardigen.»<sup>23</sup> Geconstateerd moet worden dat de destijds door de Afdeling benoemde risico's zich alle in meer of mindere mate zijn gaan voordoen. Dat noopt tot een nieuwe belangenafweging temeer omdat zoals hiervoor betoogd de mogelijkheden tot handhaving te beperkt blijken te zijn om deze risico's in voldoende mate te beteugelen. Bij deze belangenafweging is geprobeerd om enerzijds de vrijwel onbegrensde vrijwaring te beperken en

<sup>21</sup> SEOR (2013), ZZP tussen werknemer en ondernemer, blz. 51.

<sup>22</sup> De kans dat als conform de feiten en omstandigheden als vermeld op de BGL wordt gewerkt toch sprake is van een dienstbetrekking is echter zeer beperkt. Zie ook de memorie van toelichting, algemeen deel, onderdeel 3.

<sup>23</sup> Kamerstukken II 2003/04, 29 677, nr. 4, blz. 1 en 2.

daarmee de mogelijkheden tot handhaving te versterken, maar anderzijds nog steeds mogelijk te maken dat de benodigde rechtszekerheid vooraf die de basis vormde voor de vrijwaring behouden blijft.

#### *d. IBO zzp*

Het kabinet is het niet met de Afdeling eens dat het wetsvoorstel prematuur is in het kader van het aangekondigde en op 1 december 2015 op te leveren IBO naar zzp'ers. Het IBO richt zich op de vraag of de huidige verhouding in rechten en plichten tussen verschillende werkenden nog passend is mede in het licht van de door de Afdeling geconstateerde toegenomen variëteit in economische activiteiten en flexibele arbeid. Ongeacht de uitkomsten van het IBO zal er ook in wetgeving altijd onderscheid blijven bestaan tussen werknemers en zelfstandigen, en zal de Belastingdienst in de handhavingspraktijk dit onderscheid moeten blijven maken. Het wetsvoorstel bevat verbeteringen voor deze handhavingspraktijk, door de verantwoordelijkheden van opdrachtgever en opdrachtgever beter in balans te brengen en de Belastingdienst meer mogelijkheden voor handhaving te geven. Dit is hoe dan ook noodzakelijk, het is dus niet wenselijk om dit uit te stellen vanwege het IBO.

### *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».<sup>24</sup> 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».<sup>25</sup> «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).*

*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*

<sup>24</sup> Kamerstukken II 2011/12, 31 311, nr. 91, blz. 1, tweede tekstblok.

<sup>25</sup> Toelichting, I. Algemeen, halverwege het zevende tekstblok.

*algemene vragen op te nemen.<sup>26</sup> 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.<sup>27</sup> 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.*

### 3. Webmodule

De Afdeling merkt op dat een goede uitvoering en toepassing van de BGL alsmede zekerheid vooraf afhangt van een goed functioneren van de webmodule. Ook betwijfelt de Afdeling of en zo ja in hoeverre zekerheid vooraf met de webmodule altijd te realiseren is.

Een opdrachtgever kan zeker zijn over de werking van de BGL die hij van zijn opdrachtnemer heeft aangenomen, indien hij heeft geverifieerd of de stellingen op de beschikking overeenkomen met de feiten en omstandigheden waaronder wordt gewerkt.<sup>28</sup> De stellingen zien slechts op feiten en omstandigheden waarop hij als opdrachtgever doorslaggevende invloed heeft.

Een opdrachtgever verifieert of de stellingen overeenkomen met de feitelijke arbeidsrelatie tussen hem en de opdrachtnemer. Als dat het geval is, dan is hij volledig gevrijwaard door de BGL. Ook als de Belastingdienst achteraf bij onderzoek vaststelt dat er eigenlijk sprake is van een dienstbetrekking. In zoverre bestaat er geen verschil met de huidige VAR-systematiek. Wijken een of meer stellingen af van de feitelijke arbeidsrelatie tussen hem en de opdrachtnemer, dan verzoekt hij de opdrachtnemer om een beschikking aan te vragen die wel overeenkomt met de feitelijke situatie bij deze opdrachtgever. Neemt de opdrachtgever een BGL aan waarbij een of meer stellingen niet overeenkomen met de feitelijke situatie in zijn bedrijf, dan heeft de BGL geen vrijwarende werking. De Belastingdienst kan dan afhankelijk van de aangetroffen feiten en omstandigheden vaststellen dat er ten onrechte geen loonheffingen zijn ingehouden en afgedragen of voldaan en daaraan gevolgen voor de opdrachtgever verbinden.

Mocht een opdrachtgever twijfelen over zijn beoordelingsvermogen ten aanzien van een of meer stellingen, dan kan hij de inspecteur vragen om vooroverleg. Ook kan hij de inspecteur om vooroverleg vragen als hij met al zijn opdrachtnemers gelijke werkzaamheden onder dezelfde voorwaarden en omstandigheden verricht. In die situatie kan een afspraak tussen de inspecteur en de opdrachtgever mogelijk het werken met BGL's vervangen.

Het is juist dat de grens tussen zelfstandige arbeid en werknemerschap niet eendimensionaal is en dat een afweging van feiten en omstandigheden in het individuele geval bepalend zal zijn. De webmodule is zo gebouwd dat de onderscheidende elementen uit wet, jurisprudentie en regelgeving op het gebied van het ondernemerschap en de (fictieve) dienstbetrekking zijn ingebouwd, welke telkens in onderlinge samenhang worden gewogen. De uitkomst van die weging leidt tot een BGL of tot een afwijzing van het verzoek tot afgifte van een BGL. Het is – anders dan nu

<sup>26</sup> 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).

<sup>27</sup> Zie ook eerdergenoemd advies van Actal van 25 februari 2014.

<sup>28</sup> Het aantal stellingen op de BGL kan afhankelijk van de door de aanvrager beschreven werksituaties variëren van 1 tot ruim 10.

onder de systematiek van de VAR – met de webmodule tevens mogelijk om fictieve dienstbetrekkingen te filteren. De vragen zijn ontwikkeld door een brede groep deskundigen, waaronder twee wetenschappers en medewerkers van de Ministeries van Economische Zaken, Sociale Zaken en Werkgelegenheid en Financiën en de Belastingdienst. Met de webmodule wordt niet meer en niet minder gedaan dan aansluiten bij de bestaande jurisprudentie met betrekking tot ondernemerschap en werknemerschap.

Hoewel de vragen op zich algemeen zijn, beantwoordt elk individu – zoals hiervoor toegelicht – een set vragen die specifiek bij hem passen, omdat een groot deel van de aangeboden vragen voortkomt uit diens antwoorden op eerdere vragen. Dit proces leidt uiteindelijk tot een weging op maat. Tevens is het de bedoeling om de webmodule aan te passen aan de hand van de ontwikkelingen in de jurisprudentie. Omdat de jurisprudentie ten aanzien van ondernemerschap en het bestaan van een (fictieve) dienstbetrekking constant in ontwikkeling is en meebeweegt met de maatschappelijke ontwikkeling van die begrippen, kan ook voortdurend worden aangesloten bij de door de Afdeling benoemde arbeidsmarktontwikkelingen.

Een toelichting op de werking van de webmodule met daarbij een aantal voorbeelden is als bijlage bij de memorie van toelichting gevoegd.

#### 4. Overgangsrecht

*Volgens de toelichting is het de bedoeling dat de BGL al wordt afgegeven voorafgaand aan het kalenderjaar waarop deze betrekking heeft.<sup>29</sup> Terecht geeft de toelichting daarbij aan dat afgifte niet kan plaatsvinden voordat het artikel dat deze afgifte regelt, in werking is getreden.<sup>30</sup>*

*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.<sup>31</sup> 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 de wet een BGL worden afgegeven die zijn gevolgen heeft vanaf de inwerkingtreding van de wet.*

*De Afdeling adviseert het voorstel aan te passen.*

#### 4. Overgangsrecht

De Afdeling merkt op dat afgifte van een beschikking niet kan plaatsvinden voordat het artikel dat deze afgifte regelt, in werking is getreden. Anders dan bij de in artikel VII van het onderhavige wetsvoorstel opgenomen regeling, zou bij de door de Afdeling genoemde alternatieve vormgeving echter juist niet aan deze voorwaarde worden voldaan. Bij de vormgeving die de Afdeling suggereert zou in de periode tot de datum

<sup>29</sup> Toelichting op artikel VII, eerste volzin.

<sup>30</sup> Het gaat daarbij om het voorgestelde artikel 8b, eerste lid (bedoeld zal zijn derde lid), van de Wet LB 1964 (artikel II, onderdeel C).

<sup>31</sup> 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»).

waarop de onderhavige wet in werking treedt namelijk geen sprake zijn van een in werking getreden artikel dat in die periode de afgifte van de beschikking regelt. Bij de door de Afdeling gesuggereerde vormgeving zou de afgifte van de beschikking immers worden gebaseerd op artikel 8b, derde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964), terwijl die bepaling pas in werking treedt na afloop van de genoemde periode. Dat genoemd artikel 8b, derde lid, vervolgens zou terugwerken tot het begin van die periode, doet niets af aan het feit dat in de betreffende periode een beschikking zou moeten worden afgegeven op basis van een artikel dat op dat moment nog niet in werking is getreden.

Bij de in genoemd artikel VII opgenomen regeling is daarentegen wel aan de genoemde voorwaarde voldaan. De beschikking wordt dan immers afgegeven op grond van genoemd artikel VII, dat reeds in werking treedt op de dag na de datum van plaatsing van de onderhavige wet in het Staatsblad. Dat in genoemd artikel VII wordt verwezen naar «een beschikking als bedoeld in artikel 8b, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, zoals dat ingevolge artikel II, onderdeel II, komt te luiden» maakt dat niet anders. Die verwijzing betekent – anders dan de Afdeling in voetnoot 25 impliceert – uiteraard niet dat de beschikking in dat geval op basis van artikel 8b van de Wet LB 1964 wordt afgegeven; de verwijzing naar genoemd artikel 8b, zoals opgenomen in artikel II, onderdeel C, van het onderhavige wetsvoorstel, dient slechts als beschrijving van de op grond van genoemd artikel VII af te geven beschikkingen en niet als grondslag voor die beschikkingen.

Gelet op het vorenstaande is de vormgeving van de in genoemd artikel VII opgenomen regeling niet gewijzigd.

#### *5. Redactionele bijlage*

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

#### *5. Redactionele bijlage*

Aan de redactionele kanttekeningen die de Afdeling in overweging geeft in de bijlage bij haar advies is gevolg gegeven, met uitzondering van een deel van de eerste suggestie. De Afdeling adviseert hier onder meer om de verwijzing in het voorgestelde artikel 8b, vierde lid, van de Wet LB 1964 naar (een beschikking als bedoeld in) het eerste lid van genoemd artikel 8b te wijzigen in een verwijzing naar (een beschikking als bedoeld in) het derde lid van dat artikel. De in genoemd derde lid bedoelde beschikking ziet echter zowel op beschikkingen die worden afgegeven bij toewijzing van het verzoek als op beschikkingen waarbij het verzoek wordt afgewezen, terwijl de in genoemd vierde lid bedoelde beschikking alleen ziet op toewijzende beschikkingen. Een verwijzing naar genoemd derde lid zou derhalve niet juist zijn. Gezien het vorenstaande is artikel II, onderdeel C, van het onderhavige voorstel van wet niet gewijzigd. Volledigheids- halve wordt opgemerkt dat artikel II, onderdeel A, van het onderhavige voorstel van wet overeenkomstig de suggestie van de Afdeling op dit punt wel is aangepast, omdat het bovenstaande niet op dezelfde wijze geldt voor de voorgestelde verwijzing in artikel 5a van de Wet LB 1964.

Ten slotte is van de gelegenheid gebruikgemaakt om de invulling van de overgang van de VAR-systematiek naar de BGL zodanig te wijzigen dat de VAR en de BGL niet gelijktijdig naast elkaar geldig zijn. Tevens zijn enkele tekstuele verbeteringen in het voorstel van wet en de memorie van toelichting aangebracht en is de raming van de uitvoeringskosten aangepast naar de laatste inzichten.

*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,  
J.P.H. Donner*

Ik moge U verzoeken het hierbij gevoegde gewijzigde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Staatssecretaris van Financiën,  
E.D. Wiebes

- 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.