

Bijlage 1 Definitie zzp'er

In deze bijlage zal het kabinet ingaan op enkele aspecten van de voorstellen van de SER om te komen tot een eenduidige definitie van zzp'ers. Allereerst wordt ingegaan op de elementen die de SER voorstelt voor deze definitie. Vervolgens gaat het kabinet in op het SER-voorstel voor het creëren van een rechtsvermoeden van meerdere opdrachtgevers.

Voorstel van de SER voor definitie zzp'er

De raad doet in zijn advies een poging om tot een beleidsmatig bruikbare definitie te komen die doorwerkt naar andere rechtsgebieden en signaleert randvoorwaarden waaraan een definitie in ieder geval zou moeten voldoen. De definitie dient zo veel mogelijk gebaseerd te zijn op objectieve criteria en zoveel mogelijk eenduidig te zijn. De SER doet het volgende voorstel voor een definitie van zzp'ers:

Een zzp'er is een ondernemer die geen personeel in dienst heeft, waarbij voor de vaststelling of er sprake is van een ondernemer de volgende criteria gelden, zoals ook gehanteerd door de Belastingdienst in het kader van de inkomstenbelasting:

- *zelfstandigheid bij de inrichting van de eigen werkzaamheden en het uitvoeren daarvan;*
- *het voor eigen rekening en risico verrichten van werkzaamheden;*
- *het gericht zijn op en het perspectief hebben van het maken van winst;*
- *bekendmaking van het ondernemerschap;*
- *het streven naar meerdere opdrachtgevers.*

Daarbij hecht de raad eraan dat vooraf zo veel mogelijk duidelijk is of hij of zij als ondernemer zal worden beschouwd. Voor gevallen waarbij niet reeds op voorhand duidelijk is wat de status van de arbeidsrelatie is, kan duidelijkheid vooraf worden verkregen via de aan te vragen VAR. De raad ziet geen reden om de rol van de criteria in de VAR-procedure ten principale te wijzigen. Wel bepleit de raad een minder strikt numerieke benadering van het criterium 'streven naar meerdere opdrachtgevers'.

De raad kiest ervoor om aan te sluiten bij het begrip ondernemer zoals de wetgever deze heeft ingevoerd in de belastingwetgeving en zoals deze vorm heeft gekregen in de jurisprudentie. Een dergelijke definiëring, zo stelt de raad, biedt immers een aantal objectieve criteria, zoals het zelfstandig zijn en het voor eigen rekening en risico verrichten van werkzaamheden.

Hoewel de raad aangeeft met de beleidsmatig bruikbare definitie van zzp'er aan te willen sluiten bij het huidige ondernemersbegrip in de belastingwetgeving, wordt in het advies ook een voorstel voor een definitie gegeven. In die omschrijving wordt een selectie gegeven uit factoren die in de jurisprudentie zijn genoemd. Het ondernemersbegrip kent echter meer aspecten.

Voor een goed begrip van de materie is het van belang om te beseffen dat het begrip ondernemer een maatschappelijk begrip is dat buiten de fiscaliteit om inhoud krijgt. Het staat niet gedefinieerd in de belastingwetten. De fiscaliteit sluit via een 'open begrip' dat invulling krijgt in de jurisprudentie aan bij wat volgens economische gedragingen een ondernemer is.

Het bedrijfseconomische begrip onderneming is kwalitatief omschreven in de jurisprudentie. Een gangbare omschrijving van onderneming is "een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee wordt beoogd door deelneming aan het maatschappelijke productieproces winst te behalen". In de wetenschappelijke literatuur is na een uitgebreide bestudering van de jurisprudentie ook tot een andere omschrijving van een onderneming gekomen: "zelfstandige duurzaam bedoelde activiteiten, gericht op een risicodragende deelneming aan het economische verkeer".¹ Het begrip onderneming is dus opgebouwd uit drie (kwalitatieve) facetten:

- is er voldoende zelfstandigheid?
- zijn activiteiten duurzaam bedoeld?
- is sprake van voldoende ondernemersrisico?

Deze drie vragen zijn lastig te beantwoorden zonder extra informatie. In de uitwerking van deze vragen in de jurisprudentie is een tiental factoren genoemd die veelal kunnen fungeren als "bewijs" bij de beantwoording van de vragen. Factoren als het aantal opdrachtgevers, de omvang van de investeringen, de beschikbare tijd, de bekendheid die naar buiten aan de werkzaamheid wordt gegeven, etc., zijn kwantitatieve indicaties ter beantwoording van bovengenoemde kwalitatieve vragen, maar dus geen vereisten op zichzelf. Deze factoren worden in de praktijk ook wel als "criteria" gehanteerd. Het echte criterium blijft echter steeds de toets aan het begrip onderneming. Op deze manier is het bijvoorbeeld mogelijk om niet alleen met meerdere opdrachtgevers als ondernemer te kwalificeren, maar ook met één opdrachtgever. In dat (specifieke) geval zullen andere factoren zwaarwegender zijn geweest bij de toets aan het begrip onderneming. In het voorstel van de raad voor een definitie zijn kwalitatieve en kwantitatieve factoren door elkaar heen gebruikt. Bij de Belastingherziening 2001 heeft het toenmalige kabinet zich afgevraagd of het zinvol zou zijn een omschrijving van het begrip onderneming in de wet op te nemen. Het opnemen van een abstracte omschrijving, zoals de hiervoor aangehaalde, zou voor de praktijk ten opzichte van de jurisprudentie geen toegevoegde waarde hebben. Een nadere invulling zou dat wel kunnen hebben, maar zou al gauw betekenen dat aan de kwalitatieve elementen uit de hiervoor aangehaalde omschrijving een nadere kwantitatieve inhoud zou moeten worden gegeven. Dit zou het gevaar in zich bergen dat in de praktijk onvoldoende recht kan worden gedaan aan de concrete omstandigheden. Daarom is er toen de voorkeur aan gegeven om de afbakening van het begrip onderneming primair aan de jurisprudentie over te laten.²

Rechtsvermoeden verscheidene opdrachtgevers

De raad adviseert dat voor een specifieke groep een rechtsvermoeden van meerdere opdrachtgevers moet gelden als er één opdrachtgever is en het verwerven van meerdere opdrachtgevers in de loop van de tijd redelijkerwijs te verwachten valt. Een dergelijk rechtsvermoeden past niet goed in de open norm van het ondernemersbegrip zoals hiervoor geschetst, waarbij de verschillende factoren, waaronder het aantal opdrachtgevers, geen vereisten op zichzelf zijn. Voorts is ten aanzien van een dergelijk rechtsvermoeden van belang dat de Belastingdienst in de uitvoering van de kwalificatie van de arbeidsrelatie meerdere toetsmomenten kent. Los van tussentijdse controle zijn er in ieder geval twee mogelijkheden:

¹ Essers, P.H.J., *Personenvennootschappen en aanverwante rechtsvormen*, Deventer: Kluwer (losbl.), Algemeen deel, onderdeel 2.1.2.2., 1996.

² Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 93.

- een beoordeling van verwachtingen of voornemens *vooraf* of tijdens het kalenderjaar in het kader van een VAR-aanvraag (artikelen 3.156 en 3.157 van de Wet IB 2001). Dit is een beoordeling door de Belastingdienst van door de aanvrager aangeleverde verwachtingen over de werkzaamheden. Deze VAR kan alleen worden ingezet voor in de VAR omschreven werkzaamheden die worden verricht onder de omstandigheden zoals die bij de VAR-aanvraag zijn voorgesteld.
- een beoordeling van feitelijke omstandigheden *achteraf* (onder meer artikel 3.4 van de Wet IB 2001). Voor de aangifte inkomstenbelasting is een objectieve beoordeling van de feitelijke omstandigheden waarin de werkzaamheden hebben plaatsgevonden relevant. Pas na afloop van het kalenderjaar kan de Belastingdienst een dergelijke beoordeling geven omdat die omstandigheden dan pas feitelijk zijn.

De "strikt numerieke benadering" met betrekking tot het aantal opdrachtgevers waar de raad over spreekt ziet op (de beslisboom bij) de VAR: de beoordeling *vooraf*.

Door een rechtsvermoeden te introduceren zou een verkeerde voorstelling worden gecreëerd van wat de VAR is. Als een belastingplichtige - of zijn opdrachtgever - tijdens of voor aanvang van de werkzaamheden behoefte heeft aan zekerheid over de kwalificatie van de werkzaamheden, kan hij de inspecteur vragen om een beoordeling. De inspecteur moet uitgaan van de omstandigheden die de belastingplichtige voorstelt, simpelweg omdat de omstandigheden vaak nog moeten plaatsvinden. De inspecteur beoordeelt de bij de aanvraag gepresenteerde omstandigheden alsof deze feitelijk al hebben plaatsgevonden. De VAR heeft zo alleen betekenis voor omstandigheden zoals die in de aanvraag zijn gepresenteerd. Niet voor niets is in de Wet inkomstenbelasting 2001 de verplichting opgelegd om, zodra de feitelijke omstandigheden afwijken van de door de belastingplichtige gepresenteerde omstandigheden op basis waarvan de VAR-beschikking is verleend, dit aan de inspecteur te melden. Als de verwachte omstandigheden overeenkomen met de uiteindelijke feitelijke omstandigheden, dan zal het oordeel van de inspecteur *achteraf* gelijk zijn aan het oordeel *vooraf* op basis waarvan de VAR-beschikking is afgegeven.

Het in de beoordeling *vooraf* meenemen van een rechtsvermoeden van meerdere opdrachtgevers past niet binnen de betekenis en systematiek van de VAR. De VAR-aanvrager vraagt de inspecteur immers om een beoordeling van de door hem gepresenteerde omstandigheden.

Het staat de belastingplichtige vrij om een reële inschatting te maken van het te verwachten aantal opdrachtgevers. Het is de verantwoordelijkheid van de VAR-bezitter om een wijziging in de omstandigheden door te geven. Mogelijk wordt de VAR in de praktijk soms als definitief ervaren en wordt nagelaten om een wijziging van de omstandigheden aan de inspecteur te melden.