

Handreiking beoordelingskader overeenkomsten arbeidsrelaties (Handreiking DBA)

Inhoudsopgave

Voorwoord.....	2
Afkortingen en verwijzingen	2
1 Welke arbeidsrelaties zijn van belang voor de loonheffingen/Wet DBA?	3
2 Beoordelen drie kenmerken arbeidsovereenkomst.....	3
Stap A Beoordelen gezagsverhouding.....	4
A.1. Uitgangspunten juridisch kader gezagsverhouding	4
A.2. Uitgangspunten instructierecht overeenkomst van opdracht (BW)	5
A.3. Conclusies juridisch kader 'gezag'; hoe uitsluiten in overeenkomst/ Wet DBA?.....	5
Stap B Beoordelen persoonlijke verplichting tot het verrichten van arbeid.....	6
B.1. Uitgangspunten juridisch kader persoonlijke arbeid	6
B.2. Conclusies juridisch kader persoonlijke arbeid; hoe uitsluiten in overeenkomst/ Wet DBA?	7
Stap C Beoordelen verplichting om loon te betalen	7
C.1. Uitgangspunten juridisch kader loonbetalingsverplichting	8
C.2. Conclusies juridisch kader loonbetalingsverplichting; hoe uitsluiten in overeenkomst/ Wet DBA?	8
Stap D Fictieve dienstbetrekkingen en de gageregeling	8
Bijlage 1: Schema gezagsverhouding	9
Bijlage 2: Schema persoonlijke arbeid.....	10
Bijlage 3: Hoofdlijnen fictieve dienstbetrekkingen	11

Voorwoord

De Handreiking DBA bevat het beoordelingskader dat de Belastingdienst gebruikt bij de beantwoording van de vraag of een voorgelegde overeenkomst gevolgen heeft voor de loonheffingen. De staatssecretaris van Financiën heeft de publicatie van dit beoordelingskader toegezegd tijdens de parlementaire behandeling van de Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties, Stb.2016, 45 (hierna: Wet DBA). De Wet DBA brengt geen wijziging in de beoordeling of een arbeidsrelatie voor de loonheffingen een 'echte' dienstbetrekking of een zogenoemde fictieve dienstbetrekking is of dat de bijzondere regeling voor bepaalde artiesten en beroepssporters (de 'gageregeling') van toepassing is¹.

Let op! Het werken met modelovereenkomsten is niet verplicht. In gevallen waarin opdrachtgever en opdrachtnemer dit wensen bestaat de mogelijkheid om in vooroverleg een standpunt van de Belastingdienst te vragen.

Een 'echte' dienstbetrekking berust op een arbeidsovereenkomst. De Handreiking DBA bevat vier 'stappen' van beoordeling. Het gaat hierbij om de hoofdlijnen van wet en jurisprudentie. De Belastingdienst volgt deze stappen bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een arbeidsovereenkomst. Daarbij vormen de bekende elementen 'gezag', 'persoonlijke arbeid' en 'loon' de rode draad. In de bijlagen zijn enkele schema's opgenomen ('[gezagsverhouding](#)' en '[persoonlijke arbeid](#)'). Waar nodig bevat het stappenplan een verwijzing naar een bijlage met een overzicht van de [fictieve dienstbetrekkingen](#). Meer informatie over de fictieve dienstbetrekkingen treft u aan in het [Handboek loonheffingen 2016](#) op www.belastingdienst.nl.

De Handreiking DBA bevat het beoordelingskader van de Belastingdienst. Het gaat daarbij om hoofdlijnen, hoewel de informatie verder gaat dan de [meer algemene publieksinformatie](#) op www.belastingdienst.nl. In concrete situaties kan een nadere verdieping nodig zijn aan de hand van de relevante rechtsbronnen, zoals wetsgeschiedenis en jurisprudentie.

Afkortingen en verwijzingen

AG:	Advocaat Generaal; deze kan de Hoge Raad over een procedure een niet-bindend advies voorleggen.
BNB:	Beslissingen in belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak; dit is een fiscaal vaktijdschrift waarin onder andere jurisprudentie van commentaar wordt voorzien.
BW:	Burgerlijk Wetboek; hierin zijn onder andere de bepalingen opgenomen over de arbeidsovereenkomst , de aannemingsovereenkomst en de overeenkomst van opdracht .
ECLI-nummers:	dit zijn unieke kenmerken aan de hand waarvan u op www.rechtspraak.nl uitspraken of arresten kunt terugvinden.
JAR:	Jurisprudentie Arbeidsrecht; dit is een juridisch vaktijdschrift waarin jurisprudentie van commentaar wordt voorzien.
NJ:	Nederlandse Jurisprudentie; dit is een juridisch vaktijdschrift waarin onder andere jurisprudentie van commentaar wordt voorzien.
Stb:	Staatsblad; hierin publiceert de staat aangenomen wetsvoorstellen.
V-N:	Vakstudie Nieuws; dit is een fiscaal vaktijdschrift waarin onder andere jurisprudentie van commentaar wordt voorzien.

¹ Vermoedelijk is het met ingang van 1 mei 2016 mogelijk om de thuiswerkers-, gelijkgestelden- en artiestenregeling contractueel uit te sluiten.

1 Welke arbeidsrelaties zijn van belang voor de loonheffingen/Wet DBA?

1. Is sprake van een [arbeidsovereenkomst](#)? Zo nee, ga dan naar 2².
2. Is sprake van [aanneming van werk](#)? Zo nee, ga dan naar 3. Zo ja, ga dan naar 4.
3. Is sprake van een [overeenkomst van opdracht](#)? Zo ja, ga dan naar 5.

Algemene gezichtspunten beoordelen arbeidsrelaties, volgens de Hoge Raad

Bij de kwalificatie staat voorop dat partijen hun arbeidsrelatie op verschillende wijzen kunnen vormgeven. Relevant is wat hen bij de aanvang voor ogen staat en hoe ze de arbeidsrelatie feitelijk vormgeven. Bij de uiteindelijke kwalificatie is niet een enkel kenmerk beslissend, maar alle omstandigheden in hun onderlinge samenhang. In specifieke gevallen kan sprake zijn van een zodanige gezagsverhouding dat de arbeidsrelatie - zo nodig in afwijking van de bedoeling van partijen - toch een arbeidsovereenkomst is. In zo'n geval is de feitelijke uitvoering van de overeenkomst dus belangrijker dan de wil van partijen. Bij de beoordeling kunnen bijzondere omstandigheden een rol spelen, zoals de maatschappelijke positie van partijen (Hoge Raad 14 november 1997, [ECLI:NL:HR:1997:ZC2495](#), Groen/Schoevers). In een meer recente zaak heeft de Hoge Raad het besliskader uit 'Groen/Schoevers' herhaald (Hoge Raad 25 maart 2011, [ECLI:NL:HR:2011:BP3887](#), 'Gouden Kooi'). Uit die laatste zaak blijkt ook dat het besliskader gelijk is voor zowel het arbeidsrecht, het sociaal verzekeringsrecht als het belastingrecht.

4. (Als sprake is van aanneming van werk) Is de opdrachtnemer zelfstandig aannemer (ondernemer)? Zo niet: Er is sprake van een fictieve dienstbetrekking.
5. (Als sprake is van een overeenkomst van opdracht.) Ondanks het ontbreken van een (echte) arbeidsovereenkomst kan sprake zijn van een [fictieve dienstbetrekking](#) voor de loonbelasting/premie volksverzekeringen en/of de werknemersverzekeringen of de gageregeling voor bepaalde artiesten en beroepssporters.

Let op! Uit het algemene beoordelingskader van de Hoge Raad blijkt dat de kwalificatie van de arbeidsrelatie mede wordt bepaald door de feitelijke uitvoering van een overeenkomst. Bij vooroverleg baseert de Belastingdienst zijn standpunt op de gegevens bij het verzoek, onder het voorbehoud dat de feitelijke uitvoering daarmee in overeenstemming is.

2 Beoordelen drie kenmerken arbeidsovereenkomst

(Is de overgelegde overeenkomst een arbeidsovereenkomst, dan wel is de aanwezigheid van een arbeidsovereenkomst op basis van alle overgelegde stukken uitgesloten?)

De drie wezenskenmerken van een arbeidsovereenkomst zijn:

1. Is sprake van een gezagsverhouding tot de opdrachtgever? en
1. Is er een persoonlijke verplichting om arbeid te verrichten? en
2. Is de opdrachtgever verplicht loon te betalen?
(NB Ook de [uitzendovereenkomst](#) is een vorm van arbeidsovereenkomst, met specifieke kenmerken)

Toelichting: Uitgaande van het beoordelen in samenhang, is het voor de aanwezigheid van een arbeidsovereenkomst noodzakelijk dat *alle drie* de elementen aanwezig zijn.

² Beoordelen arbeidsrelaties in de door het BW voorgeschreven volgorde.

Stap A Beoordelen gezagsverhouding

Deze stap schetst eerst het wettelijke kader voor het beoordelen van de gezagsverhouding en daarna de wijze waarop de Belastingdienst dit bij de beoordeling van overeenkomsten toepast.

A.1. Uitgangspunten juridisch kader gezagsverhouding

1. Aanwijzingen en instructies

Voor de aanwezigheid van een gezagsverhouding is van belang of de opdrachtgever bevoegd is om aanwijzingen en instructies te geven aan de opdrachtnemer, waarbij de opdrachtnemer verplicht is deze te volgen (vaste jurisprudentie, bijvoorbeeld Hoge Raad 11 november 1949, NJ 1950/140).

2. Bij afwezigheid zeggenschap geen arbeidsovereenkomst

Een gezagsverhouding is een noodzakelijk element voor de aanwezigheid van een arbeidsovereenkomst. Als de opdrachtgever (contractueel) in het geheel geen zeggenschap heeft over de wijze waarop de opdrachtnemer de arbeid moet verrichten kan geen sprake zijn van een gezagsverhouding (vaste jurisprudentie, o.a. Hoge Raad 8 mei 1998, [ECLI:NL:HR:1998:ZC2647](#)).

3. Zelfstandig werken, toch – ander – gezag mogelijk

Naast de directe werkinhoud (materieel gezag) kan de instructiebevoegdheid ook betrekking hebben op 'overige aspecten van de contractuele relatie' (werktijden, het opnemen van vakantiedagen en dergelijke) (formeel gezag) (vaste jurisprudentie, bijvoorbeeld Hoge Raad 17 juni 1994, [ECLI:NL:HR:1994:ZC1397](#)).

4. Bij beoordelen arbeidsovereenkomst alle factoren bezien

Bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een gezagsverhouding wordt een veelheid aan factoren in aanmerking genomen (Par.2.3. conclusie AG Keus, [ECLI:NL:PHR:2011:BO9573](#)).

5. Geen exacte wetenschap

Het is niet mogelijk in het algemeen aan te geven welke feitelijke situaties een 'gezagsverhouding', zoals kenmerkend voor een arbeidsovereenkomst, opleveren. Het vaststellen daarvan in rechte is voorbehouden aan de feitenrechter, waarbij de Hoge Raad dit oordeel in cassatie beperkt toetst (conclusie AG Strikwerda bij Hoge Raad 11 november 1988, [ECLI:NL:HR:1988:ZC3936](#) en conclusie AG Asser bij Hoge Raad 14 juni 1991, [ECLI:NL:HR:1991:ZC0280](#)).

6. Algemene regel onderscheid arbeidsovereenkomst en overeenkomst van opdracht

In zijn algemeenheid is wel aan te geven dat als het instructierecht van de opdrachtgever en de feitelijk verstrekte opdrachten en instructies aan de opdrachtnemer, slechts een *nadere bepaling van de verlangde prestaties* inhouden, geen sprake is van een 'gezagsverhouding', zoals kenmerkend voor een arbeidsovereenkomst (Hoge Raad 18 december 1991, nr. 27 532, [ECLI:NL:HR:1991:ZC4848](#)).

7. Werkgeversgezag deels eenzijdig en onbepaald

Kenmerkend voor de arbeidsovereenkomst is, dat de prestatie waartoe de werknemer zich verbindt, per definitie gedeeltelijk onbepaald is. De verplichtingen van de werknemer kunnen door eenzijdige instructies van de werkgever nader worden geconcretiseerd. (Prof. mr. W.H.A.C.M. Bouwens, prof. mr. M.S. Houwerzijl, prof. mr. W.L. Roozendaal, Schets van het Nederlandse arbeidsrecht, par.3.1.2., Kluwer 2015.) Zie ook [art. 7:660 BW](#).

8. Statutair bestuurders

De Hoge Raad beoordeelt de aanwezigheid van een gezagsverhouding van een statutair bestuurder van een lichaam formeel (Hoge Raad 22 maart 2013,

[ECLI:NL:HR:2013:BY9295](#)). De statutair bestuurder staat onder gezag van de algemene vergadering van aandeelhouders (ava), ook als de ava in persoon dezelfde is als de bestuurder, en daarmee is de gezagsverhouding een gegeven.

9. **Arbeidsovereenkomst versus aanneming van werk**

Ook bij de afbakening tussen de overeenkomst tot [aanneming van werk](#) en de [arbeidsovereenkomst](#) is de aanwezigheid van een gezagsverhouding het onderscheidende element (Prof. mr. M.A.M.C. van den Berg, Asser/Van den Berg 5-IIIC 2007/21). Het enkele feit dat een opdrachtnemer een werk van stoffelijke aard tot stand brengt en oplevert, tegen een door de opdrachtgever te betalen prijs in geld, verhindert dus niet dat sprake kan zijn van een arbeidsovereenkomst als de opdrachtnemer een persoonlijke arbeidsverplichting heeft in een gezagsverhouding tot de opdrachtgever.

A.2. Uitgangspunten instructierecht overeenkomst van opdracht (BW) (overeenkomst van opdracht: restcategorie voor arbeidsrelaties; regelend recht; instructienorm onbepaald; persoonlijke arbeid niet vereist)

- Bij de overeenkomst van opdracht is het mogelijk een geldige overeenkomst te sluiten terwijl de inhoud hiervan in grote mate open is gelaten. De invulling van de concreet te verrichten werkzaamheden geschiedt tijdens de uitvoering van de opdracht. De klusjesman, de personal assistant, maar ook de advocaat of de arts kan een overeenkomst tot opdracht sluiten zonder dat zij vooraf precies weten wat er van hen verwacht wordt; dit kan vervolgens worden gespecificeerd.

In het geval van 'kant-en-klare diensten' is sprake van een opdracht die reeds bij het aangaan van de overeenkomst in verregaande mate gefixeerd is en in zoverre nauwelijks of geen nadere specificatie behoeft. (*Gebaseerd op: Asser/Tjong Tjin Tai 7-IV 2014, nr.18 en 19.*)

- De opdrachtnemer is verplicht gevolg te geven aan tijdig gegeven en verantwoorde aanwijzingen van de opdrachtgever over de uitvoering van de opdracht (zie [art. 7:402 lid 1 BW](#)). Uitgangspunt bij de opdracht is dat deze in het belang is van de opdrachtgever. Hieruit vloeit voort dat de opdrachtgever ook nadere aanwijzingen kan geven over de wijze waarop zijns inziens deze belangen het beste worden gediend; de opdrachtnemer zal deze aanwijzingen in beginsel moeten opvolgen.
De opdrachtgever van de advocaat kan kiezen of er wel of niet hoger beroep moet worden ingesteld, de opdrachtgever van de verhuizer kan aangeven dat een kwetsbaar meubelstuk niet extra ingepakt behoeft te worden. Deze *instructiebevoegdheid* van de opdrachtgever is uiteraard beperkt tot aanwijzingen binnen het kader van de opdracht. Artikel 7:402 lid 1 BW spreekt daarom over aanwijzingen *omtrent de uitvoering* van de opdracht. Dit betekent dat opdrachtnemer geen instructies hoeft na te leven die niet passen binnen de opdracht. Zo zal een advocaat niet verplicht kunnen worden om als chauffeur voor zijn cliënt op te treden. De instructiebevoegdheid geldt derhalve slechts binnen het kader van de opdracht.

Uit de inperking tot het kader van de opdracht volgt ook dat de reikwijdte van de instructiebevoegdheid wisselt naar gelang de aard van de opdracht.

De bepaling van artikel 7:402 lid 1 BW is van regelend recht. Bij contract kunnen partijen dus een andere instructiebevoegdheid overeenkomen.

A.3. Conclusies juridisch kader 'gezag'; hoe uitsluiten in overeenkomst/ Wet DBA?

Voor de beoordeling van overeenkomsten voor arbeidsrelaties, is het van belang om na te gaan of de aanwezigheid van een gezagsverhouding – op basis van het verzoek en het contract – redelijkerwijs, bij conforme uitvoering daarvan, kan worden uitgesloten.

1. Daarvoor is relevant of de bevoegdheid tot het geven van aanwijzingen en instructies contractueel is **uitgesloten**. Dit is de verstgaande variant.
2. Een alternatief hiervoor is het nagaan of de bevoegdheid tot het geven van aanwijzingen en instructies contractueel zodanig is **beperkt**, dat dit kan bijdragen aan de conclusie dat geen sprake is van een gezagsverhouding. (Een *voorbeeld* hiervan is het [algemeen model 'geen werkgeversgezag'](#), waarin dit op een bepaalde manier wordt geregeld.)
3. Als in een overeenkomst een instructiebevoegdheid is opgenomen conform het regelende recht van [artikel 7:402 lid 1 BW](#) is, naar de aard van deze bepaling, de instructiebevoegdheid niet op voorhand beperkt. In de meeste algemene modellen die belanghebbenden tot begin 2016 aan de Belastingdienst hebben voorgelegd, zijn de aard en inhoud van de opdracht en de omstandigheden niet of nauwelijks geconcretiseerd. In die situatie is geen zinvolle uitspraak te doen over de vraag of aanwijzingen en instructies binnen "het kader van de opdracht" zullen blijven. De Belastingdienst kan in die situatie geen zekerheid vooraf geven.
4. Als partijen afspreken de instructiebevoegdheid te beperken tot een aanwijsbaar **resultaat** van een opdracht kan dit redelijkerwijs wel bijdragen aan de conclusie dat er geen sprake is van een gezagsverhouding. Hierbij is het niet noodzakelijk dat de opdrachtnemer zich in de overeenkomst heeft verplicht het resultaat te behalen. Het gaat in deze benadering om de inhoud van de instructies: zijn deze beperkt tot een gewenst doel (wat)? Is de opdrachtnemer vrij in de wijze van bereiken van het doel (hoe)?
5. Ook op andere wijze is het mogelijk een gedeeltelijk onbepaald instructierecht (kenmerkend voor werkgeversgezag) te voorkomen. Dat kan bijvoorbeeld door vooraf te specificeren hoe een instructierecht zal worden vormgegeven en beperkt.
6. De inhoud en het doel van het instructierecht worden bepaald door de partijen in de arbeidsrelatie. Bij de beoordeling van een overeenkomst let de Belastingdienst op instructies over de werkinhoud (*materieel gezag*) en instructies die zien op overige aspecten (*formeel gezag*).
Vooraf voor dat laatste, zijn op voorhand geen sluitende beoordelingsregels te geven. De concrete inhoud van de voorgelegde overeenkomst, beoordeeld in de onderlinge samenhang van alle afspraken, bepaalt of redelijkerwijs kan worden geoordeeld dat sprake is van afwezigheid van werkgeversgezag.
7. Voor de beoordeling van de aanwezigheid van een gezagsverhouding is op grond van de algemene kwalificatiesystematiek (Hoge Raad inzake Groen/Schoevers en Gouden Kooi) en het dwingendrechtelijke karakter van het arbeidsovereenkomstenrecht niet uitsluitend de contractuele relatie, maar ook de feitelijke uitvoering en de feiten en omstandigheden waaronder de arbeidsrelatie wordt uitgeoefend van belang. Feiten en omstandigheden die zodanig van aard zijn, dat afwezigheid van instructiebevoegdheid van de opdrachtgever redelijkerwijs niet mogelijk, of op voorhand niet aannemelijk is, kunnen dwingend tot de conclusie leiden dat sprake is van een arbeidsovereenkomst. Hiervoor kan bijvoorbeeld een rol spelen of sprake is van (wettelijke of andere) voorschriften die een verregaande mate van instructie, toezicht, leiding of verantwoordingsplicht noodzakelijk maken.

Stap B Beoordelen persoonlijke verplichting tot het verrichten van arbeid

Deze stap schetst eerst het wettelijke kader voor het beoordelen van de persoonlijke arbeidsverplichting en daarna de wijze waarop de Belastingdienst dit bij de beoordeling van overeenkomsten toepast.

B.1. Uitgangspunten juridisch kader persoonlijke arbeid

1. De arbeidsovereenkomst heeft een persoonlijk karakter. Een rechtspersoon (bijvoorbeeld een BV) kan geen [arbeidsovereenkomst](#) aangaan. Dit uitgangspunt laat de mogelijkheid open dat, beoordeeld naar de feiten, sprake kan zijn van een [arbeidsovereenkomst](#) tussen de natuurlijk persoon (bijvoorbeeld DGA) en de opdrachtgever van de rechtspersoon. (Zie

bijvoorbeeld Hoge Raad, 13 juli 2007, [ECLI:NL:HR:2007:BA6231](#), NJ 2007, 449, Thuiszorg Rotterdam/PGGM).

2. Als al bij het aangaan van de arbeidsrelatie tussen partijen vaststaat dat de opdrachtnemer niet de verplichting op zich heeft genomen om de afgesproken arbeid persoonlijk te verrichten, dan is niet voldaan aan een wezenlijk kenmerk van de arbeidsovereenkomst (Hoge Raad, 13 december 1957, NJ 1958/35, Zwarthoofd/Het Parool).
3. Het is wel met het karakter van een arbeidsovereenkomst verenigbaar als een opdrachtnemer/werknemer zich met toestemming van de opdrachtgever/werkgever laat vervangen (art. 7:659 BW). Incidentele vervanging of inschakeling van derden staat niet in de weg aan het aannemen van een arbeidsovereenkomst (Hoge Raad 25 mei 1983, [ECLI:NL:HR:1983:AC8003](#), BNB 1984/182).
4. Ook bij vervanging binnen een gesloten 'pool' is geen sprake van vrije en willekeurige vervanging en kan nog sprake zijn van een persoonlijke arbeidsverplichting (bijvoorbeeld: Rechtbank Groningen, 19 januari 2001, 41944/HA ZA 99-726, [ECLI:NL:RBGRO:2001:AG2834](#), JAR 2001/55).

B.2. Conclusies juridisch kader persoonlijke arbeid; hoe uitsluiten in overeenkomst/ Wet DBA?

1. Als in de overeenkomst niets is geregeld over vervanging, wordt uitgegaan van een verplichting de arbeid persoonlijk te verrichten (dat is immers de normale situatie).
2. Als uit de overeenkomst ondubbelzinnig blijkt, dat de opdrachtnemer het recht heeft zich vrij en willekeurig te laten vervangen door een derde dan kan de Belastingdienst vooraf zekerheid geven dat geen sprake is van een arbeidsovereenkomst. Vervanging uit een pool van aan de opdrachtgever bekende personen of door de opdrachtgever geregelde vervanging is geen vrije vervanging. In de inleiding is vooropgesteld dat de elementen van de arbeidsrelatie steeds in onderlinge samenhang worden beoordeeld en geduid in relatie tot de feitelijke uitvoering. Dat laatste is bij vooroverleg onderdeel van de voorwaarde dat partijen 'conform de voorgelegde overeenkomst handelen'. In bepaalde situaties is een afwezigheid van instructiebevoegdheid van de opdrachtgever redelijkerwijs niet mogelijk zodat niet op voorhand aannemelijk is dat in de werkelijke verhoudingen tussen partijen sprake kan zijn van een recht op vrije vervanging.
3. In aanvulling op het bovenstaande, is het mogelijk dat de opdrachtgever objectieve en noodzakelijke criteria hanteert voor de vervanging van de opdrachtnemer. Een *voorbeeld* hiervan is de [algemene modelovereenkomst vrije vervanging](#), waarin dit op een bepaalde manier wordt geregeld. De objectieve criteria moeten limitatief in de voorgelegde overeenkomst zijn vermeld.
4. Voor de objectieve criteria geldt, dat ze een direct en noodzakelijk verband moeten hebben met de concrete arbeidsprestaties en niet met de persoon van de vervanger. Dit vloeit voort uit de omstandigheid dat een arbeidsovereenkomst een persoonlijk karakter heeft. In het kader van een beoordeling van een arbeidsrelatie, *alleen op basis van een overeenkomst*, kan dikwijls onvoldoende zekerheid worden verkregen of een combinatie van objectieve criteria in feite neerkomt op een 'profiel' waaraan een vervanger moet voldoen. Bij een dergelijke profiel past een toestemming vooraf door de opdrachtgever, zodat in wezen geen sprake is van vrije vervanging. Om deze reden kan een combinatie van objectieve criteria ertoe leiden dat de Belastingdienst niet de gewenste zekerheid vooraf geeft.

Stap C Beoordelen verplichting om loon te betalen

Deze stap schetst eerst het wettelijke kader voor het beoordelen van de loonbetalingsverplichting en daarna de wijze waarop de Belastingdienst beide bij de beoordeling van overeenkomsten toepast.

C.1. Uitgangspunten juridisch kader loonbetalingsverplichting

1. Loon in de zin van [artikel 7:610 BW](#) is de vergoeding die door een werkgever aan de werknemer verschuldigd is ter zake van de afgesproken arbeid (Hoge Raad 18 december 1953, NJ 1954/242, Zaal/Gossink).
2. Als het ontbreken van een loonafpraak en het achterwege blijven van loonbetaling feitelijk komt vast te staan, dan kan geen sprake zijn van een arbeidsovereenkomst met degene die gebaat is bij de arbeid. (Bijvoorbeeld: Hof Arnhem-Leeuwarden, 5 maart 2013, [ECLI:NL:GHARL:2013:BZ5019](#), V-N 2013/25.20).
3. De omvang van het loon is niet relevant in de beoordeling of de opdrachtgever een verplichting tot loonbetaling heeft (Hoge Raad 15 maart 2013, [ECLI:NL:HR:2013:BY6888](#)).

C.2. Conclusies juridisch kader loonbetalingsverplichting; hoe uitsluiten in overeenkomst/ Wet DBA?

1. Het element loonbetalingsverplichting is in de meeste gevallen eenvoudig te beoordelen bij de beoordeling van overeenkomsten voor arbeidsrelaties.
2. Als nadrukkelijk is afgesproken dat géén sprake is van een loonbetalingsverplichting in de relatie tot degene die de arbeidsprestaties verricht, dan is géén sprake van een arbeidsovereenkomst, onder voorbehoud van conforme feitelijke uitvoering.

Stap D Fictieve dienstbetrekkingen en de gageregeling

Voor de loonheffingen is van belang of een arbeidsrelatie volgens de wet wordt aangemerkt als een dienstbetrekking:

1. Een '[echte](#)' dienstbetrekking is gebaseerd op een arbeidsovereenkomst (art. [7:610](#) of [7:690](#) BW) of;
2. Een '[fictieve](#)' dienstbetrekking kan onder meer zijn gebaseerd zijn op een overeenkomst tot aanneming van werk (art. [7:750](#) BW) of een overeenkomst van opdracht (art. [7:400](#) BW).

Daarnaast is voor bepaalde artiesten een bijzondere regeling ([de gageregeling](#)) voor de loonbelasting/premie volksverzekeringen en een [fictieve dienstbetrekking](#) voor de werknemersverzekeringen. Zie verder ook het [Handboek Loonheffingen 2016](#) en de [Handleiding loonheffingen artiesten- en beroepssportersregeling 2015](#). Hierna treft u een schematisch overzicht op hoofdlijnen aan.

Let op! Naar verwachting worden de fictieve dienstbetrekkingen voor thuiswerkers en gelijkgestelden en de gageregeling en fictieve dienstbetrekking voor artiesten met ingang van 1 mei 2016 gewijzigd. Een concept van die wettelijke regeling die hierin voorziet, is ter informatie naar het parlement gestuurd ([Bijlage](#) bij Kamerstukken I 2015–2016, 34 036, nr.C).

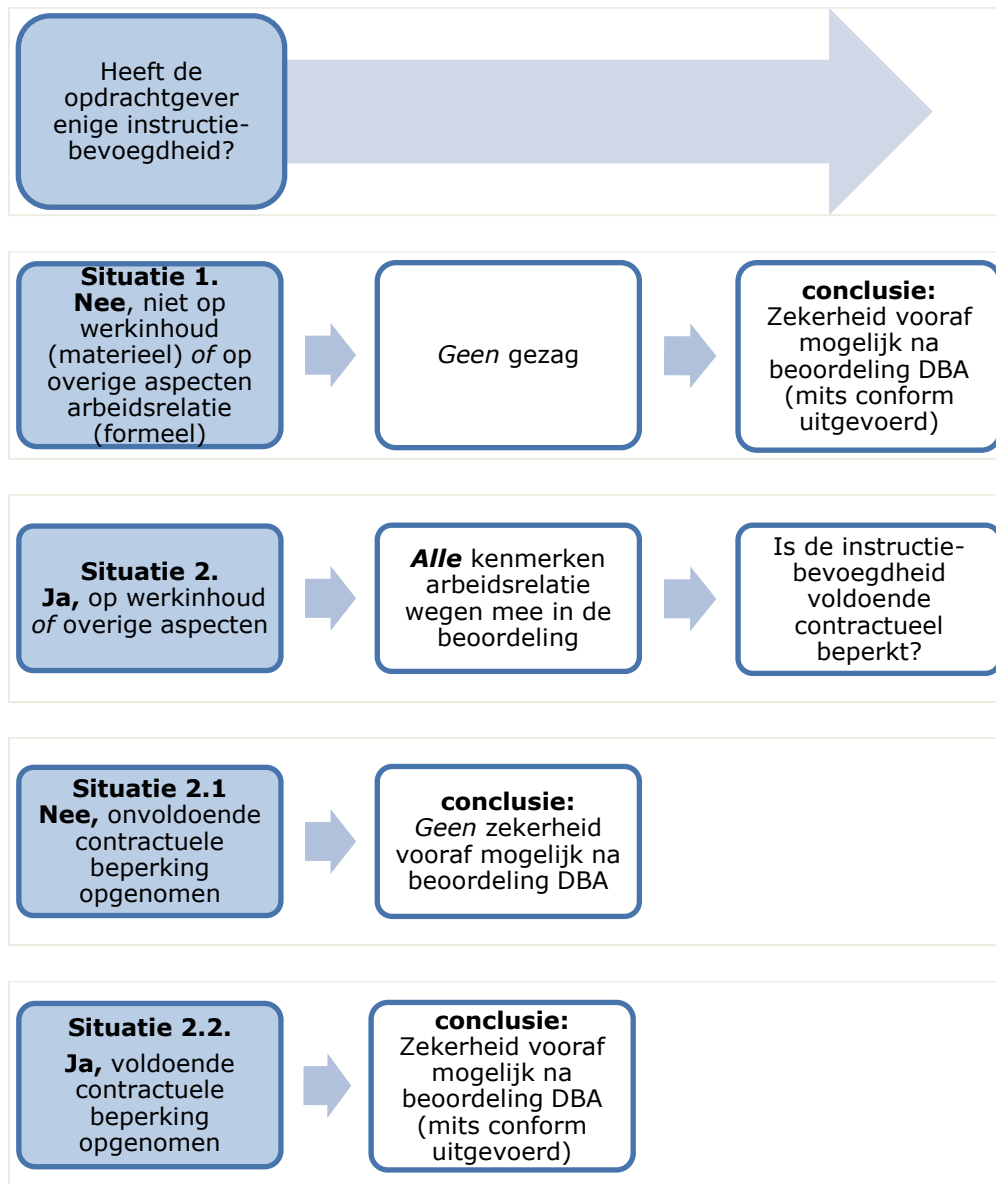
De voorgenomen wijziging houdt – kort gezegd – in, dat de opdrachtgever en opdrachtnemer contractueel de toepassing kunnen uitsluiten van de specifieke regelingen voor thuiswerkers, gelijkgestelden en artiesten.

Bij de behandeling van de Wet DBA in de Eerste Kamer heeft de staatssecretaris van Financiën aangekondigd de fictieve dienstbetrekking voor commissarissen te willen laten vervallen (zie Handelingen I 2015/16, nr. 17, item 7, blz. 44). Op het moment van het schrijven van de Handreiking DBA is een beleidsbesluit van de staatssecretaris van Financiën in voorbereiding dat het mogelijk maakt dat de praktijk desgewenst de voorgenomen wijziging al met ingang van 1 mei 2016 kan toepassen.

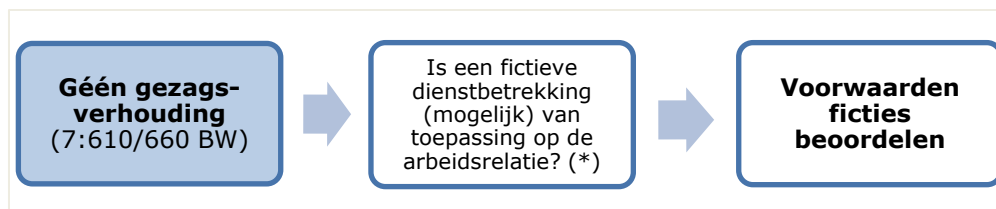
Let op! Voor arbeidsrelaties waarin een opdrachtnemer door tussenkomst van een intermediair werkzaam is bij een derde is een algemene modelovereenkomst opgesteld door VNO-NCW en de Belastingdienst. Deze modelovereenkomst treft u aan op de [website van de Belastingdienst](#). Deze modelovereenkomst is een mogelijke uitwerking voor het werken buiten het kader van een arbeidsovereenkomst (incl. uitzendovereenkomst) en het voorkomen van de toepasselijkheid van de uitzendfictie/tussenkomstbepaling.

Bijlage 1: Schema gezagsverhouding

(element van de arbeidsovereenkomst art.7: [610/660](#) BW)



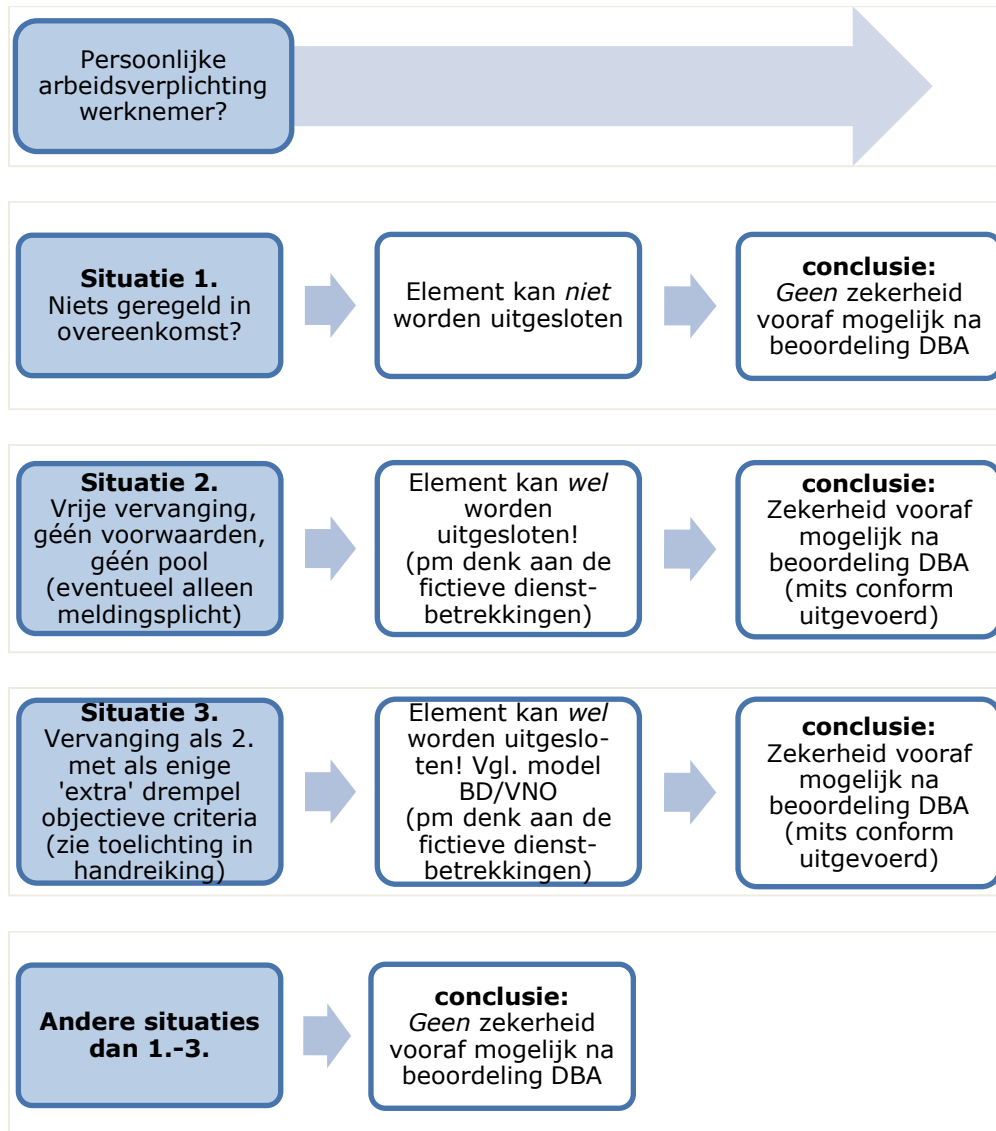
Gezagsverhouding en fictieve dienstbetrekkingen



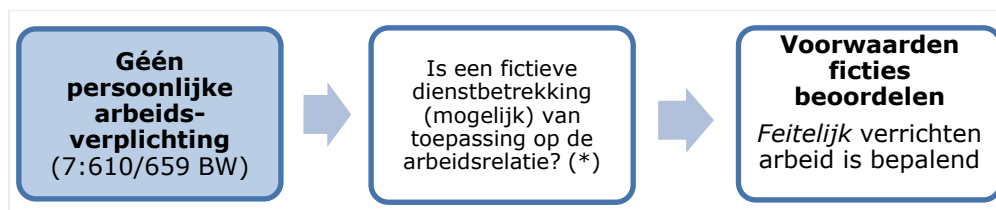
(*) Vermoedelijk is het met ingang van 1 mei 2016 mogelijk om de thuiswerkers-, gelijkgestelden- en artiestenregeling contractueel uit te sluiten.

Bijlage 2: Schema persoonlijke arbeid

(element van de arbeidsovereenkomst art.7:[610/659](#) BW)



Persoonlijke arbeid en fictieve dienstbetrekkingen



(*) Vermoedelijk is het met ingang van 1 mei 2016 mogelijk om de thuiswerkers-, gelijkgestelden- en artiestenregeling contractueel uit te sluiten.

Bijlage 3: Hoofdlijnen fictieve dienstbetrekkingen

Toelichting³:

* = Niet verzekerd voor werknemersverzekeringen.

*) = Niet verzekerd voor ww-wia.

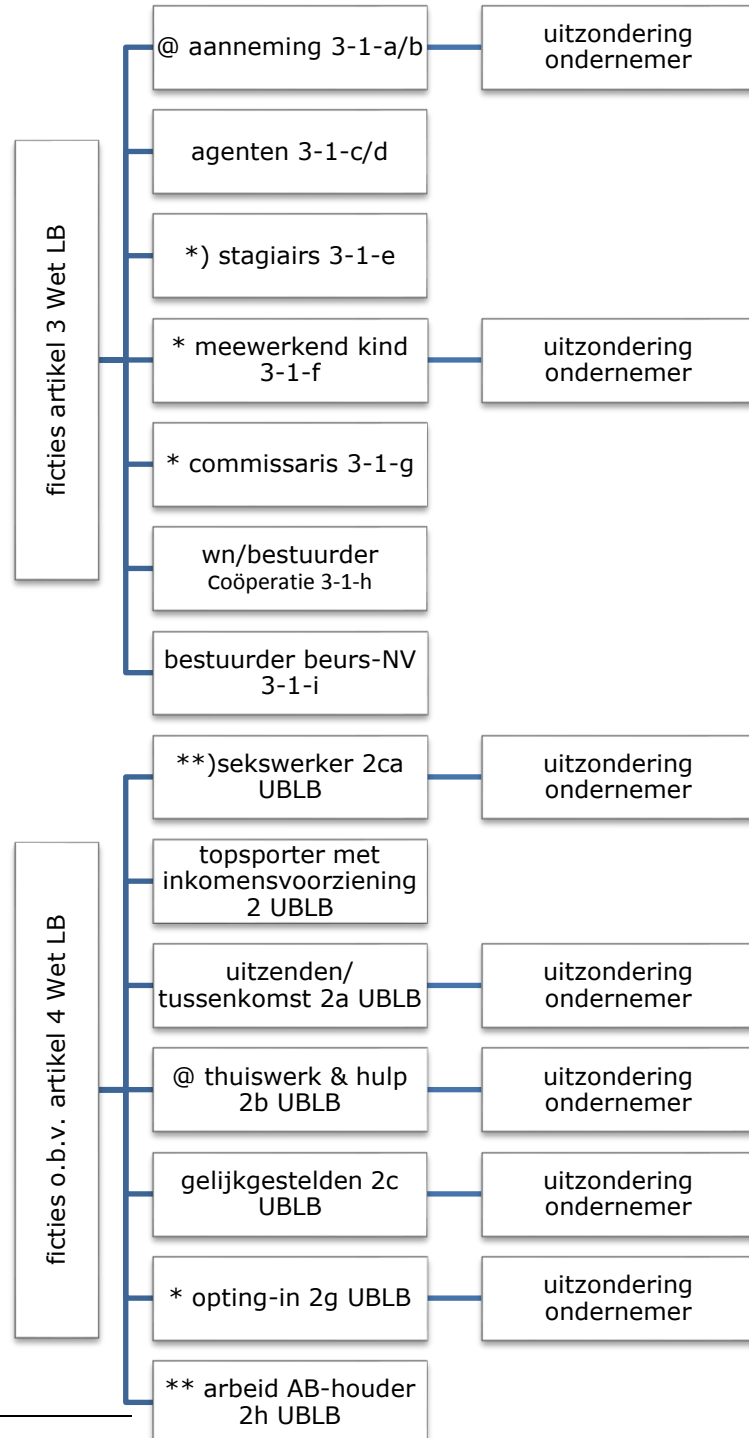
** = Onder voorwaarden niet verzekerd werknemersverzekeringen (vaststellingsovk. /opting-in).

** = Verzekering beoordelen aan de hand van regeling DGA.

@ = In geval van samenloop gaat de regeling voor thuiswerkers voor.

Wet LB = [Wet op de loonbelasting 1964](#)

UBLB = [Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965](#)



³ Niet in het schema opgenomen :

- fictieve dienstbetrekking artiesten en beroepssporters, uitsluitend van toepassing voor de werknemersverzekeringen;
- bepaalde deelvissers, uitsluitend van toepassing voor de werknemersverzekeringen;
- omwille van overzichtelijkheid van het schema zijn alleen de belangrijkste wetsartikelen vermeld.