

Vanaf 1 januari 2001 is er voor artiesten en beroepssporters in de Wet op de loonbelasting 1964 een geheel nieuwe regeling gekomen. De bedoeling van deze regeling is de belastingheffing over de gages

voor artiesten en beroepssporters eenvoudiger en inzichtelijker te maken. Dat bleek tegen te vallen. Ingaande 2002 is de wetgeving op dit punt opnieuw belangrijk gewijzigd.

Met recht een topper?

De vernieuwde artiesten- en beroeps- sportersregeling

Door **mr. M.R.M. Deden** en **mevr. mr. L. Teerlink**, de auteurs zijn beiden werkzaam bij de Adviesgroep loonbelasting en sociale verzekeringen van Deloitte & Touche te Den Haag.

1. Inleiding

De regeling was in 2001 nog maar net ingevoerd toen al bleek dat ze niet tegen de praktijk was opgewassen. De oorzaak hiervan was dat de nieuwe regeling te ingewikkeld was geworden en dat de administratieve rompslomp daarmee ook was toegenomen. In de loop van 2001 heeft de staatssecretaris van Financiën in reactie hierop een aantal goedkeuringen afgegeven, onder andere voor een vrijwilligersregeling voor amateurgezelschappen, een reis- en verblijfkostenregeling, een kleine-artiestenregeling en kostenvergoedingsbeschikkingen voor gezelschappen en inhoudingsplichtigen. Deze goedkeuringen, opgenomen in de Besluiten van mei en augustus 2001, waren als het ware de voorlopers van de bepalingen voor artiesten en beroepssporters zoals die

grotendeels in de nieuwe wetgeving per 1 januari 2002 zijn neergelegd. Nieuw zijn ook de bepalingen die specifiek gelden voor *buitenlandse* gezelschappen van artiesten en beroepssporters.

In dit artikel zullen wij de belangrijkste bepalingen van de artiesten- en sportersregeling uiteenzetten waarbij met name de laatste wijzigingen ten opzichte van de regeling van 2001 aan de orde komen.

2. Belastingplicht

In de Wet op de loonbelasting 1964 staat sinds 1 januari 2002 dat loonbelasting wordt geheven van werknemers of van hun inhoudingsplichtige, van artiesten, van beroepssporters, van buitenlandse gezelschappen en van aan te wijzen natuurlijke personen. Artiest of beroepssporter in de zin van de artiesten- en sportersregeling is degene die op grond van een overeenkomst van korte duur (maximaal drie maanden) of op grond van een ander soort overeenkomst als musicus, op een andere

manier als artiest, dan wel als beroepssporter optreedt. Daarnaast moet het bij artiesten gaan om personen die direct of indirect optreden voor publiek en daarbij een artistieke prestatie leveren; bij de beroepssporters is het vaak al voldoende als de sporter (gedeeltelijk) van zijn sport kan rondkomen.

De belastingheffing over de gage van artiesten en beroepssporters kan lopen via de artiesten- en sporters-regeling. Dit is niet bij voorbaat het geval: deze specifieke regeling kan pas aan de orde komen als de artiest of beroepssporter niet als werknemer in echte of in fictieve dienstbetrekking werkzaam is, als hij geen zelfstandigheidsverklaring heeft of als hij niet als artiest in de privé-sfeer voor natuurlijke personen optreedt. Pas als geen van deze situaties aan de orde is, kan het speciale regime voor artiesten en beroepssporters van toepassing zijn.

Ingaande 2002 is een nieuw begrip in de artiestenregeling geïntroduceerd, te weten 'het buitenlands gezelschap'. Hieronder wordt verstaan een groep van hoofdzakelijk niet in Nederland wonende natuurlijke personen of gevestigde rechtspersonen waarbij de leden van de groep individueel of gezamenlijk op grond van een overeenkomst van korte duur of kortstondig krachtens een andere grond, als artiest in Nederland optreden of als beroep een tak van sport in Nederland beoefenen. Op de specifieke regelingen voor buitenlandse gezelschappen zullen wij verderop in dit artikel nader ingaan.

3. De artiestenvrijwilligersregeling voor amateur-gezelschappen

Eén van de wijzigingen die per 1 januari 2002 in de loonbelasting is opgenomen, is de zogenoemde 'artiestenvrijwilligersregeling voor amateurgezelschappen'. Zoals uit de naam al blijkt, kan deze regeling alleen worden gebruikt door artiesten en niet door beroepssporters.

De regeling is van toepassing op leden van amateurgezelschappen. Hierbij kan gedacht worden aan mensen die voor hun hobby lid zijn van een plaatselijke harmonie, fanfare, de carnavals- of toneelvereniging, zangkoor, en dergelijke. Als het amateurgezelschap een optreden geeft in een zaaltje of tijdens de jaarlijkse optocht, moet degene met wie het optreden is overeengekomen in principe loonbelasting inhouden over het deel van de gage dat iedere artiest ontvangt. In de praktijk zal het overigens vaak zo zijn dat niet de leden afzonderlijk de gage betaald krijgen maar het amateurgezelschap als zodanig. In de meeste gevallen is feitelijk ook geen sprake van gage als het geld wordt gebruikt als bijdrage in de kosten van het amateurgezelschap.

In zijn aangifte inkomstenbelasting kan de artiest bepaalde kosten die samenhangen met de geleverde prestatie, in aftrek brengen die in de loonbelasting wel zijn belast. De inkomsten van de artiest kwalificeren

voor de inkomstenbelasting namelijk als zogenoemd 'resultaat uit overige werkzaamheden' waarop het winstregime van toepassing is. Zakelijke kosten kunnen in de winstsfeer dus nog steeds worden afgetrokken.

Om een deel van de administratieve rompslomp te verminderen, kan het amateurgezelschap werken met een zogenoemde 'inhoudingsplichtigenverklaring' of met een zogenoemde 'kostenvergoedingsbeschikking'. Een inhoudingsplichtigenverklaring kan de verplichting om loonbelasting in te houden verleggen naar bijvoorbeeld de leider van het amateurgezelschap. De kostenvergoedingsbeschikking houdt in dat de Belastingdienst goedkeurt dat een deel van de ontvangen gage als onbelaste vergoeding mag worden aangemerkt. Voorbeelden hiervan zijn vliegtickets, hotelovernachtingen en andere reis- en verblijfkosten.

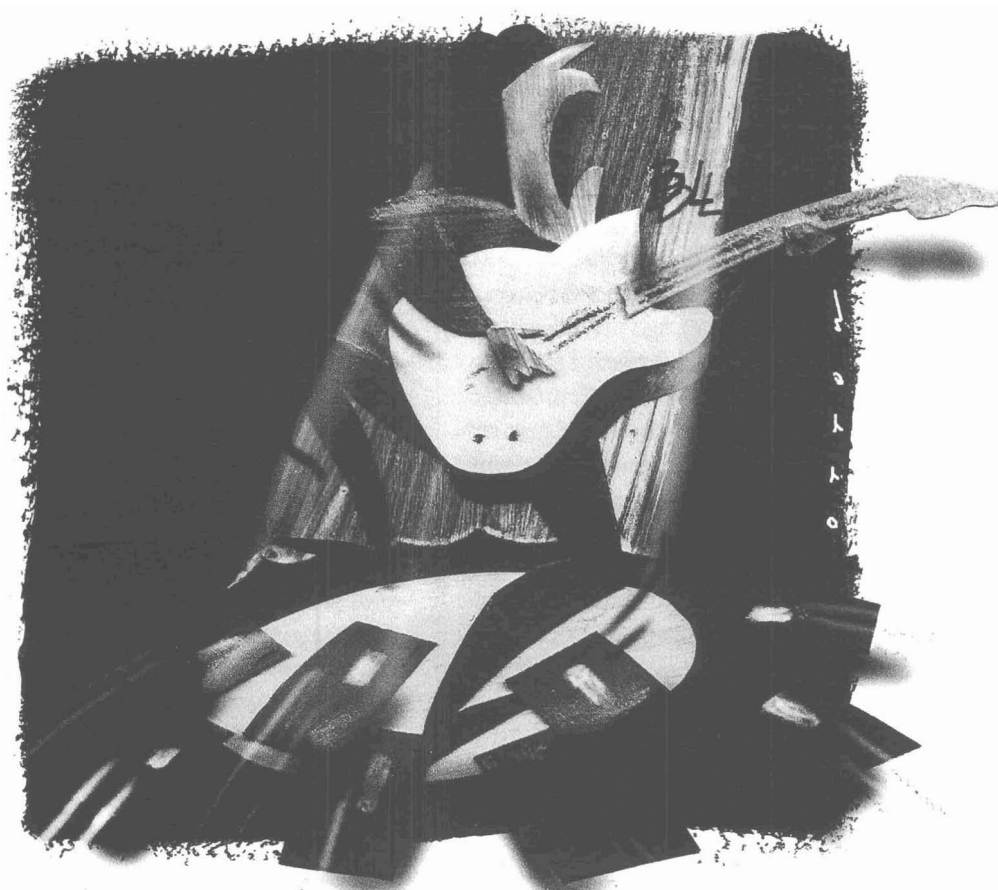
Omdat hiermee nog niet alle administratieve rompslomp is weggenomen, heeft de staatssecretaris om die reden het volgende goedgekeurd. Als de afzonderlijke leden van het amateurgezelschap een gage ontvangen die niet hoger is dan € 20 per week en niet meer dan € 700 op jaarbasis, mag de heffing van loonbelasting achterwege blijven. Deze goedkeuring staat op één lijn met de al heel lang bestaande 'vrijwilligersregeling'. De regeling maakt het mogelijk niet alleen de aan een optreden verbonden kosten – tot de hiervoor genoemde bedragen – te vergoeden. Hierdoor kan de artiest ook een onbelaste vergoeding krijgen voor de kosten die in andere weken worden gemaakt voor repetities en overige werkzaamheden.

Als de artiest hogere vergoedingen ontvangt dan € 20 per week en € 700 op jaarbasis, zal de leider van het gezelschap de hoogte van de vergoeding elk jaar aan de inspecteur moeten doorgeven met behulp van het formulier 'Opgaaf van uitbetaalde bedragen aan een derde'. Als dit niet wordt gedaan heeft dit in principe tot gevolg dat over de gehele gage wel loonbelasting zal worden geheven!

4. De individuele en de gezelschapskostenvergoedingsbeschikking

Een andere administratieve verbetering is de zogenoemde 'gezelschapskostenvergoedingsbeschikking'. Artiesten of beroepssporters kunnen omwille van de belastingheffing over de ontvangen gage *voorafgaand* aan het optreden of de sportbeoefening bij de Belastingdienst een kostenvergoedingsbeschikking aanvragen. Alleen de inhoudingsplichtige heeft de extra mogelijkheid om tot uiterlijk één maand na het optreden een dergelijke aanvraag van een kostenvergoedingsbeschikking in te dienen.

Het aanvragen van een kostenvergoedingsbeschikking voor het optreden van een groep of voor een heel gezelschap



schap van artiesten of beroepssporters zorgde in het verleden voor nogal wat administratieve handelingen aanzien toen nog voor *ieder individueel lid van het gezelschap* een dergelijke kostenvergoedingsbeschikking moest worden aangevraagd. Op 1 januari 2002 is ook hier een oplossing voor van kracht geworden: een gezelschapskostenvergoedingsbeschikking die geldt voor alle leden van het gezelschap tezamen.

De aanvraag van een gezelschapskostenvergoedingsbeschikking, die betrekking kan hebben op één of meer optredens, kan onder andere worden gedaan door de leider van het gezelschap. Bij de aanvraag zal de gezelschapsleider de naam-, adres- en woonplaatsgegevens alsmede de soft-nummers van alle leden van het gezelschap moeten vermelden. De Belastingdienst gaat er vervolgens vanuit dat het totale bedrag aan kosten dat wordt vermeld in de beschikking, gedeeld door het aantal personen van het gezelschap, het bedrag is dat wordt ver-
goed aan ieder afzonderlijk lid van het gezelschap, tenzij in een gage(verdelings)verklaring een andere verdeling van deze kosten is gemaakt. Belangrijk is wel dat ieder lid van het gezelschap – ondanks de kostenvergoedingsbeschikking – in zijn eigen aangifte inkomstenbelasting het aan hem toegerekende deel van de kosten opgeeft als behaalde omzet om zo het resultaat uit overige werk-

zaamheden of de winst uit onderneming te kunnen bepalen.

Ook de inhoudingsplichtige kan een kostenvergoedingsbeschikking aanvragen. Deze inhoudingsplichtige zal zich wel bewust moeten zijn van het risico dat de inspecteur een beschikking afgeeft voor een *lager* bedrag dan dat hij had aangevraagd. Dit kan tot gevolg hebben dat de inhoudingsplichtige bij de inhouding over de gage van de artiest of beroepssporter is uitgegaan van een te laag bedrag aan belasting. In die situatie zal hij zo snel mogelijk het alsnog verschuldigde bedrag aan belasting moeten betalen. Als hij dit niet doet is het ook de inhoudingsplichtige die het risico op naheffing loopt. Dit kan de inhoudingsplichtige voorkomen door de gage of een deel daarvan pas aan de artiest, beroepssporter of het gezelschap te betalen als hij de kostenvergoedingsbeschikking van de Belastingdienst heeft ontvangen.

5. De reis- en verblijfkostenregeling

Als de artiest of beroepssporter geen kostenvergoedingsbeschikking heeft, zullen vergoedingen terzake van reizen en verblijfkosten in principe tot de gage van de artiest of beroepssporter moeten worden gerekend waarover loonbelasting moet worden ingehouden. Omdat de artiest of

beroepssporter in bijna alle gevallen een aangifte inkomstenbelasting indient, zal hij vaak de mogelijkheid hebben zijn reis- en verblijfkosten in aftrek te brengen. Immers, het winstregime is voor de artiest en beroepssporter van toepassing zodat de reis- en verblijfkosten voor de inkomstenbelasting in aftrek kunnen worden gebracht. Blijkbaar is het de bedoeling van de wetgever geweest om deze kosten niet te belasten.

Om uiteindelijk tot dit (onbelaste) resultaat te komen is goedgekeurd dat de inhoudingsplichtige – op verzoek van de binnenlandse of buitenlandse artiest of beroepssporter – de vergoede of verstrekte reis- en verblijfkosten (met uitzondering van de kosten van eigen vervoer) niet tot de gage hoeft te rekenen. Op het resterende deel van de gage kan de kleine-vergoedingsregeling (zie hierna) of een kostenvergoedingsbeschikking worden toegepast.

De reis- en verblijfkostenregeling heeft, naast vermindering van administratieve verplichtingen, mede als voordeel dat de inhoudingsplichtige de bedragen die zien op de reis- en verblijfkosten niet op een gageverklaring aan de Belastingdienst hoeft door te geven. De bonnen die betrekking hebben op de betaalde kosten dienen wel bij de administratie van de inhoudingsplichtige te worden bewaard. Indien niet aan deze laatstgenoemde voorwaarde wordt voldaan of als later blijkt dat de reis- en verblijfkostenvergoedingen niet zakelijk zijn, wordt de goedkeuring voor het desbetreffende geval ingetrokken. De vergoeding van de kosten is dan alsnog belast.

6. De kleine-vergoedingsregeling

In de loop van 2001 is de zogenoemde 'kleine-artiesten-regeling' geïntroduceerd die geldt voor artiesten en beroepssporters die zich nog in het amateur-stadium bevonden. Per 1 januari 2002 is deze regeling omgezet in de zogenoemde 'kleine-vergoedingsregeling'. Als de artiesten en beroepssporters (nog) niet in het bezit zijn van een kostenvergoedingsbeschikking zal over de totale gage die zij ontvangen voor de geleverde prestaties in principe gewoon loonbelasting moeten worden ingehouden, zelfs als de gage de gemaakte kosten niet of nauwelijks dekt. Ook hier geldt dat de betaalde loonbelasting in veel gevallen via de aangifte inkomstenbelasting verrekend zal kunnen worden. Zonder de faciliteit van de kleine-vergoedingsregeling bezorgen deze administratieve handelingen artiesten en beroepssporters veel ongemak.

Uit onderzoek is gebleken dat artiesten en beroepssporters per optreden gemiddeld een bedrag van € 136 aan kosten maken. Naar aanleiding daarvan is – ter verbetering van de praktische uitvoerbaarheid van de loonbelasting – goedgekeurd dat de artiest of beroepssporter op verzoek een bedrag van € 136 per optreden onbelast ver-

goed of betaald mag krijgen. Het bedrag van € 136 mag in mindering worden gebracht op de gage waarover loonbelasting wordt ingehouden.

Wij merken op dat de kleine-vergoedingsregeling alleen van toepassing is in de loonbelasting. In zijn aangifte inkomstenbelasting moet de artiest of beroepssporter de onbelast gebleven vergoeding alsnog als resultaat uit overige werkzaamheid aangeven. Omdat het winstregime hierop van toepassing is, mag de artiest of beroepssporter daarnaast de werkelijk gemaakte kosten wel weer in aftrek brengen. Als zijn werkelijke kosten dus minder bedragen dan € 136 per optreden, kan de artiest of beroepssporter er voor kiezen de kleine-vergoedingsregeling achterwege te laten, om uiteindelijk via de inkomstenbelasting niet te hoeven bijbetalen.

Bij de toepassing van de kleine-vergoedingsregeling wordt geen onderscheid gemaakt tussen binnenlandse en buitenlandse artiesten en beroepssporters. Bij de heffing over de gage en de administratieve vereisten wordt wel onderscheid gemaakt tussen binnenlandse als buitenlandse artiesten en beroepssporters. Zo vindt belastingheffing bij *binnenlandse* artiesten en beroepssporters plaats tegen het tarief van de eerste schijf van de loonbelasting (32,35%). De inhoudingsplichtige moet de aan deze artiesten en beroepssporters betaalde vergoedingen en verstrekkingen aan de Belastingdienst melden.

Voor de gage van *buitenlandse* artiesten en beroepssporters geldt een belastingtarief van 20%. Van de aan deze personen betaalde vergoedingen die per optreden niet meer bedragen dan € 136, hoeft geen melding bij de Belastingdienst plaats te vinden. De inhoudingsplichtige zal wel de naam, adres, woonplaats, woonland en kopie van het paspoort in de administratie moeten bewaren. Bij buitenlandse gezelschappen moeten de gegevens van de leider en een kopie van de paspoorten van artiesten of beroepssporters worden bewaard.

Als aan deze administratieve verplichtingen niet wordt voldaan, zal over de ontvangen gage het anoniementarief toegepast moeten worden. Als de door de artiest of beroepssporter ontvangen vergoeding per optreden *meer* bedraagt dan € 136 zal de inspecteur per kosten-categorie beoordelen of die kosten op de inkomsten in aftrek kunnen worden gebracht.

7. Buitenlands gezelschap

Naast de hiervoor genoemde administratieve aanpassingen, is er voor buitenlandse gezelschappen van artiesten en beroepssporters die een overeenkomst van korte duur (in de regel niet langer dan drie maanden) zijn aangegaan, vanaf 1 januari 2002 een geheel nieuw hoofdstuk in de wet gekomen. Het uitgangspunt voor de nieuwe regelgeving voor buitenlandse gezelschappen is – ter ver-

gemakkelijking van de administratieve lasten – 20% loonbelasting te heffen over de totale gage. Niet de individuele leden, maar het gezelschap als zodanig wordt als belastingplichtige aangemerkt. De 20% loonbelasting kan als eindheffing dienen voor het buitenlandse gezelschap. Het is echter ook mogelijk dat de individuele leden van het gezelschap een aangifte inkomstenbelasting indienen om uiteindelijk wel nauwkeurig met de fiscus af te rekenen.

Voordat bepaald kan worden of over de gage van het buitenlandse gezelschap loonbelasting kan worden geheven en ingehouden, dient allereerst de vraag te worden beantwoord of het heffingsrecht over de gage van het buitenlandse gezelschap aan Nederland kan worden toegewezen. In de belastingverdragen die Nederland met verschillende landen heeft gesloten, wordt bepaald dat het heffingsrecht van artiesten/beroepssporters die niet in Nederland wonen, maar wel in Nederland hun prestatie neerzetten, het heffingsrecht over de gage in dit verband aan Nederland wordt toegewezen.

Nadat is komen vast te staan dat Nederland bevoegd is (loon)belasting te heffen over de gage van het buitenlandse gezelschap is vervolgens van belang te bepalen wanneer er sprake is van een buitenlands gezelschap van artiesten of beroepssporters. Het is niet noodzakelijk dat alle leden van het buitenlandse gezelschap *buiten* Nederland wonen. Indien 70% of meer leden in het buitenland woonachtig is, is dit al voldoende.

In het algemeen gelden de regels voor de 'gewone' artiest ook voor het buitenlandse gezelschap. Zo zal ook bij een buitenlands gezelschap eerst beoordeeld moeten worden of er niet sprake is van een echte of een zogenoemde 'fictieve' dienstbetrekking. Is dit namelijk het geval, dan vindt belastingheffing overeenkomstig deze regels plaats. Het buitenlandse gezelschap dat vervolgens bijvoorbeeld een kortstondig optreden heeft krachtens een andere grond dient de verschuldigde loonbelasting *zelf* af te dragen. Daarnaast kan ook voor een buitenlands gezelschap een zogenoemde 'inhoudingsplichtigenverklaring' worden aangevraagd. Wij menen dat ook de artiestenvrijwilligersregeling voor buitenlandse gezelschappen zou moeten gelden.

De gage waarover het buitenlandse gezelschap belasting is verschuldigd, lijkt sterk op de te belasten gage voor de gewone artiest. Evenals voor de gewone artiest en beroepssporter geldt dat vanaf 1 januari 2002 onder andere de reis- en verblijfkostenvergoedingen (anders dan voor eigen vervoer) voor het buitenlandse gezelschap niet tot de gage behoren. Ook de zogenoemde 'kleine-vergoedingsregeling' is van toepassing op buitenlandse gezelschappen.

Zoals hiervoor al uitgelegd, is het uitgangspunt voor de nieuwe regelgeving voor buitenlandse gezelschappen dat de ontvangen gage wordt belast tegen een tarief van 20%. Indien er echter sprake is van een 'returnoptreden' van het buitenlandse gezelschap, is onder bepaalde voor-

waarden de gage niet belast. Hierbij wordt onder 'return-optreden' verstaan een optreden van een buitenlands gezelschap in Nederland, dat is gekoppeld aan een optreden van een Nederlandse artiest in het buitenland.

Het tarief van 20% is een zogenoemde 'optionele eindheffing': ieder afzonderlijk lid van het buitenlandse gezelschap kan zelf bepalen of hij al dan niet een aangifte inkomstenbelasting wil indienen om de eventueel te veel ingehouden loonheffing terug te vorderen. Omdat de artiesten en beroepssporters in de meeste gevallen niet verplicht verzekerd zijn voor de volksverzekeringen, is over de gage tot een bedrag van € 27.847 2,95% respectievelijk 8,45% aan loonbelasting verschuldigd. In bijzondere gevallen wordt het tarief van 20% verlaagd tot een tarief van minimaal 15%. Dit was bijvoorbeeld aan de orde tijdens het EK 2000: toen gold voor de voetballers een tarief van 18%.

Wij merken nog op dat de individuele leden van het buitenlandse gezelschap in principe geen sofi-nummers hoeven aan te vragen. Alleen indien de leden afzonderlijk een aangifte inkomstenbelasting wensen in te dienen, moeten zij over een sofi-nummer beschikken.

Vergeleken met een binnenlands gezelschap van artiesten en beroepssporters, is in de situatie van een buitenlands gezelschap een nauwkeurige toerekening van de gage aan de leden van het gezelschap niet noodzakelijk. Ieder lid betaalt immers 20% loonbelasting over de ontvangen gage. Een zogenoemde 'gageverdelingsverklaring' is in dit verband dan ook minder relevant. Slechts de gegevens van de *leider* van het buitenlandse gezelschap zijn noodzakelijk. Als achteraf blijkt dat de gageverklaring niet goed is ingevuld, zal over de totale gage van het buitenlandse gezelschap het anoniementarief moeten worden toegepast.

8. Conclusie

Al snel na de invoering van de artiesten- en sportersregeling werd duidelijk dat vernieuwing van de regeling gewenst was. Reeds in de loop van 2001 heeft de staatssecretaris om die reden een aantal goedkeuringsbesluiten gepubliceerd. Verankering van de versoepelde artiesten- en sportersregeling kwam per 1 januari 2002 in de wet met als gevolg de gewenste administratieve lastenverlichting. Gezien de ontwikkelingen van de regeling tot nu toe zijn wij benieuwd met welke bepalingen de voetballers tijdens de kwalificatieronden voor het EK 2004 te maken zullen krijgen. Opnieuw een inkopper voor de Belastingdienst? □