

# DE ILLUSIES VAN DE ARTIESTEN- EN BEROEPSSPORTERSREGELING

DRS. D. MOLENAAR\*

*'Wat we samen vroeger droomden, weet de helft van ons niet meer' – Acda & de Munnik (1997)*

## 1 Noodzaak tot evaluatie

Op 12 mei 2004 heeft de Staatssecretaris van Financiën een evaluatie van de artiesten- en beroepssportersregeling (hierna: ABSR) gepubliceerd.<sup>1</sup> De evaluatie was een opdracht uit het najaar van 2000, toen bij de behandeling van de Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001 diverse Kamerleden kritiek uitten en met een amendement aan de wet toevoegden, dat in het jaar 2003 een evaluatie van de ABSR diende plaats te vinden.<sup>2</sup> Deze moest gaan over 1 de doeltreffendheid en effecten van de ABSR voor de heffing van de loonbelasting in de praktijk en 2 de werking van de kostenvergoedingsbeschikking (hierna: KVB).

In dit artikel geef ik een reactie op de evaluatie. Daarvoor zet ik eerst op een rij waarom er eigenlijk een ABSR bestaat, hoe deze in Nederland werkt en wat de evaluatie er over zegt. Vervolgens maak ik berekeningen van de belastingopbrengst van de ABSR en bespreek ik hoe de ABSR verbeterd zou kunnen worden om zijn doelen ook echt te bereiken dan wel ingrijpend gewijzigd zou kunnen worden.

## 2 Historie van de ABSR

Er bestond vóór 2001 reeds een aparte artiestenregeling. Deze was in 1941 door de Duitsers geïntroduceerd voor 'beroepsboksers, goochelaars en andere musici', omdat de Duitsers graag belasting wilden heffen zodra het inkomen werd verdiend.<sup>3</sup> In de jaren vijftig werd de artiestenregeling toegepast op kermis- en variétéartiesten zonder vast woon- of verblijfadres; bij deze zelfstandigen kon maar beter niet gewacht worden tot de inkomstenbelasting, maar werd met de loonbelasting als bronheffing de belastingheffing veiliggesteld.

In 1964 werd de artiestenregeling ter discussie gesteld, maar toch gehandhaafd omdat de vakbonden gaarne de bescherming van de sociale verzekeringen wilden toevoegen voor de binnenlandse artiesten. Dit was een versterking van de artiestenregeling.<sup>4</sup>

In 1970 werd aan de Nederlandse Wet LB 1964 de belastingheffing van buitenlandse artiesten toegevoegd, omdat art. 17 OESO-modelverdrag uit 1964 de belastingheffing aan het land van het optreden toewees. De OESO meende dat 1 internationale topartiesten en -sporters de belasting proberen te ontwijken door hun woonplaats naar een belastingparadijs te verhuizen én dat 2 de kleinere artiesten en sporters vaak hun buitenlandse inkomen in eigen land niet aangeven.<sup>5</sup> Daarom werd aan de lidstaten van de OESO aanbevolen om een bronheffing van buitenlandse artiesten en sporters op te nemen.

\* *Werkzaam bij All Arts Belastingadviseurs te Rotterdam.*

<sup>1</sup> *Brief aan Tweede Kamer van 12 mei 2004, nr. WDB 2004-00270M.*

<sup>2</sup> *Art. IA, tweede lid, Invoeringswet inkomstenbelasting 2001.*

<sup>3</sup> *Zie hiervoor onder andere H. Mobach, Goochelaars en andere musici (Leids Fiscaal Jaarboek), 1987.*

<sup>4</sup> *Deze bescherming geldt niet voor buitenlandse artiesten en sporters met overeenkomsten van korte duur; zie hiervoor art. 19 Besluit uitbreiding en beperking kring der verzekerden voor de volksverzekeringen 1999 en art. 13 Besluit uitbreiding en beperking kring der verzekerden voor de werknemersverzekeringen 1990. Korte duur wordt opgevat als korter dan drie maanden; zie hiervoor onder andere Hof Amsterdam 24 mei 1993, BNB 1994/159.*

<sup>5</sup> *Zie hiervoor met name het OESO-rapport 'Taxation of Entertainers, Artistes and Sportsmen', Issues in International Taxation nr. 2 (Parijs: 1987).*

Nederland heeft de ontbrekende bronheffing voor buitenlandse sporters pas veel later, namelijk per 1 juni 2000, in de Wet LB 1964 opgenomen.

In 2001 werd in de loonbelasting een nieuwe regeling voor artiesten en (beroeps)sporters (ABSR) ingevoerd. Er werd zowel voorafgaand aan als na de invoering veel gediscussieerd over de nieuwe regeling, die diverse malen werd aangepast.

### 3 Hoe werkt de ABSR

Per 1 januari 2001 wordt voor artiesten en (beroeps)sporters een splitsing gemaakt tussen werknemers en niet-werknemers en voor de laatste categorie werd een apart heffingsregime ingevoerd.<sup>6</sup> De ABSR ging daarmee alleen voor feitelijk zelfstandige artiesten en beroepssporters gelden; werknemers vallen er niet meer onder. Een artiest of beroepssporter kan uit de ABSR stappen door een verklaring arbeidsrelatie met winst uit onderneming (VAR-WUO) aan te vragen. Daarnaast geldt de ABSR niet voor privé-feesten en voor overeenkomsten van langere duur, dat wil zeggen langer dan drie maanden.

De beschrijving van de 'belastbare gage' is in art. 35 e.v. Wet LB 1964 opgenomen. Dat is een vreemde lappen-deken geworden en is veroorzaakt door de diverse wijzigingen, die van eind 2000 tot en met begin 2002 zijn aangebracht. Het is vaak moeilijk uit te leggen hoe de belastbare gage berekend moet worden, maar hierna volgt een opstelling:

#### *Gage in geld*

+ kostenvergoedingen

+ gage niet in geld ('naturaverstrekkingsen')

+ aanspraken op latere uitkeringen

– maaltijden/consumpties (verstrekkingsen én vergoedingen)

– reis-/verblijfkosten (verstrekkingsen; vergoedingen alleen met originele bonnen)

– premies WW en WAO

– kleinevergoedingsregeling van € 136 p.p. per optreden (KVR)

óf

– kostenvergoedingsbeschikking (KVB)

-----  
= belastbare gage

Het oorspronkelijke wetsvoorstel van 25 januari 2000<sup>7</sup> zat wel heel vreemd in elkaar, want er was voor de Wet LB 1964 'een globale voorheffing over een brede heffingsgrondslag' bedacht, dat wil zeggen 20% loonbelasting over de gehele gage, inclusief kostenvergoedingen en naturaverstrekkingsen. Er was géén mogelijkheid tot kostenafrek in de Wet LB 1964, ook niet voor maaltijden, consumpties, reizen en verblijven. De artiesten en beroepssporters moesten die kosten achteraf in de inkomstenbelasting aftrekken, ook al beschikten zij soms niet

over de facturen omdat de organisator van het optreden de kosten betaald had. Vreemd maar waar en geheel in strijd met andere onderdelen van de Wet LB 1964, waarin telkens gepoogd wordt om de loonbelasting als voorheffing zoveel mogelijk te laten aansluiten op de latere inkomstenbelasting. De uitkomst van de ABSR leek daarmee wel heel toevallig te gaan worden; op zichzelf een interessant experiment, maar vervelend voor de artiesten en sporters om als proefkonijnen te moeten fungeren.<sup>8</sup>

De Staatssecretaris van Financiën moest de eerste voorstellen voor een nieuwe ABSR onder druk van het parlement en van belanghebbenden ingrijpend aanpassen; ingevoerd werden onder andere de kostenvergoedingsbeschikking,<sup>9</sup> de kleinevergoedingsregeling van € 136 per persoon per optreden,<sup>10</sup> de vrije vergoeding van maaltijden/consumpties en reizen/verblijven<sup>11</sup> en de artiestenvrijwilligersregeling.<sup>12</sup> Daarmee verkreeg de loonbelasting veel meer aansluiting op de inkomstenbelasting.

Ook verminderde de staatssecretaris de administratieve verplichtingen voor organisatoren van optredens en sportevenementen sterk door voor buitenlanders een gezelschapsheffing in te voeren en de noodzaak van sofnummers af te schaffen.<sup>13</sup>

De tarieven loonbelasting zijn 33,7%<sup>14</sup> voor Nederlandse artiesten en beroepssporters en 20% voor buitenlanders.<sup>15</sup>

De loonbelasting werkt natuurlijk door naar de inkomstenbelasting. Omdat de ABSR alleen voor niet-werknemers geldt, ligt het voor de hand dat de gages in de inkomstenbelasting onder de eerste bron 'winst uit onderneming' zullen vallen. Ook al heeft een (binnenlandse) artiest of beroepssporter géén VAR-WUO (of oude zelfstandigheidsverklaring), dan nog gebiedt de bronnenvolgorde van de IB dat de bron 'winst uit onderneming' eerst aan bod komt.<sup>16</sup> In dat geval zijn de beroepskosten

<sup>6</sup> Zie art. 1 jo. art. 5a Wet LB 1964.

<sup>7</sup> Derde nota van wijziging op de Invoeringswet Wet IB 2001, 25 januari 2000, V-N BP21/7.6, blz. 2620 e.v.

<sup>8</sup> Voor de kritiek op de nieuwe ABSR, zie D. Molenaar, 'De rare artiestenregeling, vanaf 2001 in een nieuw jasje', *Weekblad 2000/6381*, blz. 513-524, en D. Molenaar, 'De nieuwe artiestenregeling onevenwichtig', *BelastingMagazine juni 2000*, blz. 8-14.

<sup>9</sup> Art. 12a Uitv.besl. LB 1965.

<sup>10</sup> Art. 12a, zevende lid, Uitv.besl. LB 1965.

<sup>11</sup> Art. 35, derde lid, en art. 35g, derde lid, Wet LB 1964.

<sup>12</sup> Zie besluit van 7 februari 2002, V-N 2002/11.21, later ingevoegd in het besluit van 12 maart 2004, V-N 2004/16.21.

<sup>13</sup> Inmiddels is per 1 mei 2004 ook de noodzaak van tewerkstellingsvergunningen afgeschaft bij een verblijf van korter dan vier weken. Zie besluit van 22 april 2004, Stb. 2004, 183.

<sup>14</sup> Tarief van de eerste belastingschijf sinds 1 juli 2004.

<sup>15</sup> Het tarief kan voor buitenlandse sporters op verzoek worden verlaagd tot minimaal 15%, indien dit bij grensoverschrijdende toernooien of wedstrijden van belang zou zijn.

<sup>16</sup> Zie hiervoor HR 11 maart 1981, BNB 1981/105.

afteikbaar en kunnen eventuele zelfstandigenaftrek en andere ondernemersaftrekken worden toegepast.

Pas als de inkomsten uit optredens klein van omvang zijn, zullen deze onder 'resultaat uit overige werkzaamheden' vallen. En dan slechts voorzover deze inkomsten groter zijn dan de kosten, want anders is er niet eens sprake van een bron van inkomen.<sup>17</sup> Anders dan het Ministerie van Financiën in zijn publicaties telkens suggereert, vallen artiesten en beroepssporters slechts sporadisch onder 'resultaat uit overige werkzaamheden'.

Met de uitspraak van Hof Amsterdam 25 juni 2000, *BNB* 2000/369, moest de bepaling uit de inkomstenbelasting worden gehaald, dat buitenlandse artiesten in Nederland geen aangifte IB zouden kunnen doen. Nederland schrapte deze uitsluiting officieel per 1 januari 2001, maar de uitspraak had natuurlijk terugwerkende kracht naar voorgaande jaren.<sup>18</sup> Tevens nam Nederland een fictieve vaste inrichting voor buitenlandse artiesten en beroepssporters op in de inkomstenbelasting, om volledige belastingvrijdom te voorkomen.<sup>19</sup>

Sinds 2002 is de IB-aangifte voor buitenlandse artiesten en beroepssporters géén verplichting meer, maar is deze optioneel geworden.<sup>20</sup> De grootverdieners worden hierdoor bevoordeeld, maar Nederland blijft zo wel aantrekkelijk voor deze topartiesten en -sporters. Overigens zullen zij het verschil in belasting in eigen land wel moeten bijbetalen. Het omslagpunt tussen de 20% loonbelasting en de progressieve tarieven in de inkomstenbelasting (1%, 7,95%, 42% en 52%; cijfers 2004) ligt op € 50 000, waardoor 99% van de buitenlandse artiesten en sporters met een IB-aangifte een belastingteruggaaf kan krijgen. Zodoende profiteert (slechts) 1% van de optionele inheffing.<sup>21</sup>

Binnenlandse artiesten zijn verzekerd gebleven voor de werknemersverzekeringen; de grote verworvenheid uit 1964. De delegatiebevoegdheid van art. 5 WW, WAO, ZFW en ZW is uitgewerkt in art. 4 van het zogenoemde Rariteitenbesluit,<sup>22</sup> waarin een fictieve dienstbetrekking voor artiesten is opgenomen. Helaas wordt deze fictie echter weer opgeheven in art. 8 van ditzelfde besluit, waarin wordt bepaald dat de dienstbetrekking niet geldt als de artiest verzekerd is voor de WAZ (en dus voor de inkomstenbelasting ondernemer is).<sup>23</sup> En dat gebeurt heel vaak, ook al hebben de artiesten geen VAR-WUO. Door deze uitsluiting lijken de werknemersverzekeringen slechts een illusie te zijn voor binnenlandse artiesten.<sup>24</sup>

#### 4 De evaluatie van de ABSR

In de evaluatie werden twee vragen centraal gesteld, namelijk 1 hoe wordt de ABSR in de loonbelasting in de praktijk ervaren en 2 hoe werkt de kostenvergoedingsbeschikking (KVB)? Aan de evaluatie werden de uitvoeringsproblemen van de KNVB toegevoegd, omdat Kamerleden daarover vragen hadden gesteld.<sup>25</sup>

Voor het onderzoek werden in de zomer van 2003 zes artiestenbureaus, een artiestenvakbond, zeven sportorganisaties en twee belastingadviseurs geïnterviewd. Daar-

naast werd intern bij de Belastingdienst naar de ervaringen gevraagd. Negen organisaties vonden de ABSR omslachtig en ingewikkeld en beoordeelden hem negatief, waarbij met name het aanvragen van de KVB moeilijk bleek te zijn. Vaak bleken zij echter niet goed op de hoogte te zijn van de regels, waardoor het evaluatierapport concludeert: 'onbekend maakt onbemind'. Eén grote concertorganisator, één belastingadviseur en een andere organisator vonden de ABSR prima werken; de adviseur had in 2002 zelfs 380 KVB's met goed gevolg aangevraagd.

Concrete problemen bleken te bestaan met het begrip 'artiest' en 'beroepssporter', de KVB, de vrijgestelde reisen verblijfkostenvergoedingen en de administratieve verplichtingen.

De evaluatie geeft ook cijfermateriaal (over het jaar 2002):

- aan artiesten en beroepssporters werd € 67,9 mln. aan gages uitbetaald, waarop € 19,3 mln. loonbelasting werd ingehouden. Er was geen cijfermateriaal van de inkomstenbelasting voorhanden;
  - de Belastingdienst keurde voor buitenlanders voor € 11,6 mln. kosten op KVB's goed, op een totale gage van € 18,0 mln;
  - voor de vermindering van de administratieve lasten in de ABSR werd structureel € 2,7 mln. ingeboekt.
- Het evaluatierapport concludeert dat de doeltreffendheid en efficiëntie van de ABSR in de praktijk als onvoldoende worden ervaren. De administratieve lasten blijven hoog, ondanks de aanpassingen in de regeling. De kostenvergoedingsbeschikking (KVB) lijkt niet altijd optimaal te werken, want veel organisaties vinden hem omslachtig,

<sup>17</sup> Zie hiervoor *HR* 5 april 1995, *BNB* 1995/318, en *Hof Amsterdam* 25 juli 1995, *V-N* 1996/2.10.

<sup>18</sup> Hiermee liep Nederland vooruit op het latere *Arnoud Gerritse-arrest* van het *HvJ EG* (12 juni 2003, zaak C-234/01, *V-N* 2003/32.6), waarin werd bepaald dat Duitsland een normale belastingaangifte na afloop van een jaar moest toestaan aan een Nederlandse jazzdrummer. Zie voor een bespreking *D. Molenaar en H. Grams*, 'Artiesten en sporters na het *Arnoud Gerritse-arrest*', *NtFR* 2003/1463.

<sup>19</sup> Art. 7.2, derde lid, *Wet IB* 2001.

<sup>20</sup> Art. 9.4, derde lid, onderdeel b, *Wet IB* 2001.

<sup>21</sup> Dit komt vooral omdat geen premies volksverzekeringen verschuldigd zijn; dat scheelt 32,7% in de laagste schijven.

<sup>22</sup> *Besluit aanwijzingen van gevallen waarin arbeidsverhouding als een dienstbetrekking wordt beschouwd*, 24 december 1986, laatstelijk gewijzigd per 1 januari 2002, *Stb.* 2001, 697.

<sup>23</sup> Zie noot 17.

<sup>24</sup> Alhoewel velen toch geregeld gebruikmaken van de WW, waarin lagere eisen voor toegang worden gesteld. Nog in februari 2004 nam de Tweede Kamer een motie aan waarin Minister De Geus van Sociale Zaken werd opgeroepen om de speciale bescherming voor artiesten te behouden. Hier lijkt een rare 'spagaat' te bestaan.

<sup>25</sup> *Antwoorden op Kamervragen van Bussemaker en Verbeet* (PvdA), 7 november 2003, *NtFR* 2003/1875.

alhoewel de grote concertorganisator en de belastingadviseur er prima mee overweg kunnen. Vooral 'duurdere' buitenlandse artiesten blijken de KVB te gebruiken. Grote binnenlandse artiesten hebben vaak een VAR-WUO of een eigen BV.

Het Ministerie van Financiën neemt in de evaluatie op zich om te onderzoeken of het allemaal efficiënter kan. Vereenvoudiging leidt echter wel weer tot meer grofmazigheid en minder maatwerk. Concreet gaat het ministerie bestuderen of een forfaitaire kostenaf trek van 50% zou kunnen worden ingevoerd, waartegenover de vrije vergoeding van reis- en verblijfkosten zou worden afgeschaft. Hiernaast wordt een aantal kleinere wijzigingsvoorstellen gedaan om de ABSR te verbeteren.

## 5 Omvang van de belastingopbrengst door de ABSR

De evaluatie geeft interessante informatie over de belastingopbrengst van de ABSR in het jaar 2002, maar helaas worden de cijfers niet doorgerekend; in dit artikel doe ik dat wel.

Bij een belastbare gage van € 67,9 mln. was de belastingopbrengst € 19,3 mln. Een onderscheid tussen binnenlandse en buitenlandse artiesten en beroepssporters is echter niet gemaakt, maar dat kan tamelijk eenvoudig berekend worden uit deze opbrengst (bedragen in miljoenen euro's):

Onderverdeling	belastbare gage	tarief	loonbelasting
Binnenlands	46,0	32,35%	14,9
Buitenlands	21,9	20%	4,4
Totaal	67,9		19,3

De conclusie kan worden getrokken dat de ABSR voor buitenlandse artiesten en beroepssporters maar weinig voorstelt. Mocht Nederland de gedachte hebben, dat het qua belastingopbrengst profiteert van de hoge gages, start- en prijzengelden van buitenlanders, dan blijkt dat toch wel een illusie te zijn. Is het minimale belastingbedrag van € 4,4 mln. wel zo'n aparte, ingewikkelde regeling waard?

## 6 Reactie op de evaluatie; aanpassingen gewenst

De evaluatie geeft een behoorlijk beeld van de ABSR, maar mist ook wel een aantal punten die zeker de overweging verdienen.

### 6.1 Belastbaarheid van naturaverstrekingen ('gage niet in geld')

De reikwijdte van deze post is onduidelijk; wat valt hier precies onder? Als een organisator van een optreden van een bekende artiest of sporter een beveiligingsbedrijf inhuurt en deze 'security' ter beschikking stelt, is dat dan een naturaverstreking ('gage niet in geld')? En als in een contract wordt overeengekomen, dat de organisator van

een optreden de geluids- en lichtinstallatie voor de artiest zal inhuren? Of de afspraak dat de organisator de rekening van de boekingsagent rechtstreeks zal betalen?

Voor maaltijden/consumpties en reis-/verblijfkosten is een uitzondering bedacht, maar zoals blijkt zijn er meer voorbeelden van 'gage niet in geld' denkbaar, waarmee weliswaar zakelijke kosten worden voorkomen, maar die strikt volgens de ABSR tot de belastbare gage zouden kunnen horen.

Het verdient aanbeveling de belastbaarheid van 'gage niet in geld' te beperken tot verstrekkingen die tot een privé-voordeel voor de artiest of beroepssporter leiden, dat wil zeggen verstrekkingen waarmee privé-uitgaven worden voorkomen. Deze regel geldt in het algemeen voor werknemers en niet-werknemers, en kan dus ook voor artiesten en beroepssporters gelden. De reikwijdte van het begrip 'gage niet in geld' zou in een ministerieel besluit kunnen worden toegelicht.

### 6.2 Belastingvrij reizen en verblijven

Het zou een slechte zaak zijn als de vrijstelling voor reizen en verblijven zou worden afgeschaft en worden opgenomen in een kostenforfait van 50%. Dan zou de waarde van beschikbaar gestelde hotelkamers, vliegtickets, lokaal vervoer en dergelijke bij de belastbare gage geteld moeten worden en zou door het kostenforfait van 50% de helft van deze zakelijke verstrekkingen toch weer belast worden. Het middel is dan erger dan de kwaal, want een nauwelijks bestaand probleem zou dan met een duidelijke verslechtering worden 'opgelost'.

Het verdient aanbeveling de bestaande vrijstelling te behouden dan wel alleen de belastingvrije *verstrekking* van reizen en verblijven toe te staan en de belastingvrije *vergoeding* (in geld) te laten vervallen.

### 6.3 De kleinevergoedingsregeling (KVR; € 136 p.p. per jaar)

De kleinevergoedingsregeling (KVR) is in het voorjaar van 2001 ingevoerd en heeft de artiestenregeling verbeterd. Er is echter ook kritiek op de KVR. De regeling werkt sterk verschillend uit voor binnenlandse en buitenlandse artiesten en beroepssporters.

#### Binnenlandse artiesten en beroepssporters

De KVR werd oorspronkelijk ingevoerd als keuze voor de artiest; voor het bedrag van de KVR behoefde geen loonbelasting en sociale premies afgedragen te worden. Amateurartiesten gingen veel gebruikmaken van de KVR, maar beroepsartiesten deden dat nauwelijks omdat zij er juist belang bij hadden dat – net als vóór 2001 – over hun volledige gage loonbelasting en premies zouden worden afgedragen. Bij een nettogage wordt een artiest met de KVR benadeeld, want de bijbehorende brutogage wordt lager.

Per 1 januari 2002 werd de KVR omgedraaid, dat wil zeggen mocht de inhoudingsplichtige voortaan zonder

goedkeuring van de artiest de KVR gaan toepassen. De artiest moest melden of hij de KVR geheel of gedeeltelijk *niet* wilde laten toepassen. Dit veroorzaakte een ramp in het circuit van kleine freelance beroepsmusici en -artiesten. Vanaf 2002 werd bovenop hun nettogage door de grootschalige toepassing van de KVR nog maar weinig of zelfs géén loonbelasting en premies afgedragen. Hierdoor gingen zij er in inkomen sterk op achteruit, want het bedrag van de KVR moet in de inkomstenbelasting wel als brutoinkomen worden opgegeven. Het inkomensnadeel van het omdraaien van de KVR per 2002 was nog groter dan het eerdere inkomensnadeel in 2001 van het 20%-tarief, dat nu juist per 2002 was gerepareerd. Een muzikant als Hans Dulfer fulmineert heftig tegen de KVR, omdat die het inkomen van freelance beroepsmusici en -artiesten sterk heeft doen dalen. Zie hiervoor onderstaande berekening, die geldt voor een freelance artiest (in euro's):

Aantal optredens per jaar: 80  
 Nettogage per optreden: 200

	jaar 2000 (oude regeling)	jaar 2001 (20%-tarief)	jaar 2002 (KVR automatisch)
Nettogages	16 000	16 000	16 000
Belastingvrije vergoeding	-15% = <u>2 400</u>	_____	-136 <u>-10 880</u>
Belastbare nettogages	13 600	16 000	5 120
Afdracht LB	37%= 7 987	20%= 4 000	32,35%= 2 448
Bijbehorende brutogages	23 987	20 000	18 448
Procentuele achteruitgang		-17%	-23%

De conclusie uit het voorgaande is dat de verandering per 2002 zeer slecht heeft uitgedraaid voor het inkomen van binnenlandse artiesten (en beroepssporters); het leidde tot een inkomensachteruitgang van -23% !! Op zichzelf is de KVR een goede regeling, waarmee rekening kan worden gehouden met de kosten van artiesten, maar de realiteit van de inkomens van freelance beroepsmusici en -artiesten wordt niet onderkend als het initiatief voor de KVR bij de inhoudingsplichtige ligt. Het initiatief voor de KVR zou weer moeten worden omgedraaid naar de artiest, zodat hij weer expliciet goedkeuring moet verlenen.

#### Buitenlandse artiesten en beroepssporters

Het bedrag van € 136 per artiest per optreden is voor buitenlandse artiesten en beroepssporters aanzienlijk te laag; de werkelijke kosten zijn veel hoger. In andere landen bestaan hogere bedragen, zoals in België € 400<sup>26</sup> en in Duitsland € 250<sup>27</sup> per artiest per optreden.

Onderzoek onder buitenlandse artiesten in de jaren 2001 tot en met 2003 laat zien dat bij gezelschappen met gages onder de € 2000 in nagenoeg alle gevallen de kosten hoger zijn dan de gage. Het lijkt daarmee redelijk om in

Nederland de KVR voor buitenlandse artiesten/sporters naar bijvoorbeeld € 400 te verhogen.

#### 6.4 De kostenvergoedingsbeschikking (KVB)

Ook de KVB heeft een verschillende betekenis voor binnenlandse en buitenlandse artiesten en beroepssporters.

##### Binnenlandse artiesten en beroepssporters

De evaluatie merkt terecht op dat de KVB nagenoeg niet gebruikt wordt door binnenlandse artiesten en beroepssporters. Er zijn bijna géén aanvragen bekend; een KVB is een omslachtige manier van werken. Mocht er meer nodig zijn dan de KVR, dan kan veel eenvoudiger met een VAR-WUO of inhoudingsplichtigenverklaring worden gewerkt. Ook zou het invoeren van een 50%-kostenforfait de negatieve inkomensontwikkeling, zoals hiervoor genoemd, alleen maar vergroten. De KVB kan voor binnenlandse artiesten en beroepssporters het beste worden afgeschaft.

##### Buitenlandse artiesten en beroepssporters

Daarentegen is de KVB voor buitenlanders van zeer groot belang. De berekening van onderdeel 5 kan nog verder uitgesplitst worden als de cijfers over de kostenvergoedingsbeschikkingen (KVB's) van bijlage 4 van het evaluatierapport ingevoegd worden (bedragen in miljoenen euro's):

Buitenlanders in 2002		tarief	loonbelasting
Gages waarvoor KVB is aangevraagd	18,0	20%	3,6
Toegekekend KVB's	-11,6	20%	-2,3
Belastbare gages (na KVB's)	6,4	20%	1,3
Gages zonder KVB's	15,5	20%	3,1
Totaal belastbaar buitenlanders	21,9	20%	4,4

Met deze cijfers blijkt de conclusie van de evaluatie dat van de KVB weinig gebruikgemaakt zou worden, niet gerechtvaardigd te zijn, want voor meer dan de helft van de gages is een KVB aangevraagd. Er bestaat echter wel een duidelijke scheiding tussen 'artiesten' en 'sporters': de eersten vragen massaal KVB's aan, terwijl de laatsten er nauwelijks gebruik van maken. De evaluatie stelt dat dit door onbekendheid met de KVB-regels komt.

De Belastingdienst komt in 2002 tot € 11,6 mln. aan goedgekeurde kosten op een gage van € 18 mln. dat wil zeggen 64%. Hieruit blijkt dat de kosten van buitenlandse artiesten en sporters vrij hoog zijn. Wij hebben ook een onderzoek gedaan naar de kosten, zoals die zijn opgenomen in KVB's. Daarvoor hebben wij niet alleen cijfers uit onze eigen praktijk, maar ook van diverse anderen ge-

<sup>26</sup> Circulaire nr. Ci.RH.244/536.588 van 16 oktober 2001.

<sup>27</sup> Par. 50a, Abs. 4, Einkommensteuergesetz.

bruikt. Het gaat om allerlei soorten artiesten, dus zowel klassieke, pop- als jazzmuziek, theater, musical en dans. Ons onderzoek strekt zich uit over een periode van drie jaar, dat wil zeggen van 2001 tot en met 2003 en omvat 1605 KVB-aanvragen voor 2498 optredens. Wij komen in ons onderzoek tot de volgende resultaten (in miljoenen euro's):

	2001		2002		2003		TOTAAL	
KVB's	415		579		611		1605	
Optredens	677		891		930		2498	
Gage	16,5	100%	14,8	100%	15,3	100%	46,6	100%
Kosten	-11,9	-72%	-11,8	-80%	-11,0	-72%	-34,8	-74%
Winst	4,6	28%	3,0	20%	4,3	28%	11,8	26%

Uit dit onderzoek kunnen twee conclusies getrokken worden:

- kostenaftrek is zeer belangrijk voor buitenlandse artiesten (en sporters);
- de gemiddelde kosten liggen op 74% (en dat is aanzienlijk hoger dan de 50%, die het ministerie als kostenforfait zou willen invoeren).

Het invoeren van een 50%-kostenforfait heeft gevolgen voor de belastingopbrengst. Dit forfait zou namelijk niet alleen gaan gelden voor de gevallen waarvoor tot nu toe een KVB werd aangevraagd, maar ook voor de gages waarvoor géén KVB werd aangevraagd. De berekening van de belastingopbrengst ná de maatregel zou als volgt zijn:

LB buitenlanders ná 50% kostenforfait		tarief	loonbelasting
Gage waarvoor KVB is aangevraagd	18,0	20%	3,6
Gage zonder KVB's	15,5	20%	3,1
Totaal gage	33,5	20%	6,7
Kostenforfait 50%	-16,7	20%	-3,3
Totaal belastbaar buitenlanders	16,8	20%	3,4 (= -1,0)

Deze belastingopbrengst daalt verder als de reële kosten worden aangehouden:

- het gemiddelde van de evaluatie is 64% kosten: belastingopbrengst 2,4 mln. (= - 2,0 mln.);
- het gemiddelde van ons onderzoek is 74% kosten: belastingopbrengst 1,7 mln. (= - 2,7 mln.).

Het invoeren van een 50%-kostenforfait lijkt weinig doordacht, want ook met een 50%-forfait moet Nederland nog steeds een KVB voor hogere kosten toestaan, omdat het anders in strijd handelt met het Arnoud Geritse-arrest van het HvJ EG (12 juni 2003, zaak C-234/01), dat besloot dat Duitsland, ondanks zijn kostenforfait van 50%, toch een reële kostenaftrek voorafgaand aan een optreden of sportbeoefening moet toestaan aan buitenlandse artiesten en sporters.

Verder zou een 50%-forfait de marktwerking voor het aanvragen van KVB's sterk bemoeilijken. Momenteel kan het aanvragen van KVB's nog enigszins commercieel aangeboden worden, want de belastingbesparing voor de

buitenlanders maakt een redelijke adviseursvergoeding mogelijk. Bij een standaard 50%-forfait en daarbovenop een mogelijke KVB zal de belastingbesparing nauwelijks meer opwegen tegen de adviseurskosten. Veel buitenlanders zullen dan om pragmatische redenen een te lage kostenaftrek accepteren, waarna zij in eigen land tegen een onvolledige belastingverrekening oplopen.

Maar ook kleine, Nederlandse inhoudingsplichtigen zouden sterk worden benadeeld, want zij maken vaak nettoafspraken met buitenlanders. Momenteel vragen zij voor de buitenlanders KVB's aan, die vaak boven de gage uitkomen. Dit moeten zij ook met het eventuele 50%-forfait kunnen blijven doen, want anders hebben zij ten onrechte een (forse) LB-verplichting.

Met het 50%-forfait blijven veel administratieve verplichtingen bestaan, want nog steeds moeten alle buitenlandse artiesten en sporters in de loonadministratie worden opgenomen, paspoortkopieën en dergelijke bewaard worden, onder dreiging van het anoniementarief.

Invoering van een 50%-forfait wordt niet of nauwelijks door partijen in de artiesten- en sportsector gesteund.

Het zou veel beter zijn als het bestaande KVB-systeem behouden zou blijven en géén 50%-forfait ingevoerd zou worden. De Belastingdienst kan meer bekendheid aan de procedure voor het aanvragen van een KVB geven, met name in de sport, en de aanvraagprocedure verder versoepelen. Wel moet de Belastingdienst zorgen dat de eenheid Buitenland in Heerlen volledig bemand blijft.

## 7 Buitenlanders en de inkomstenbelasting

Naar onze schatting zal op basis van de tarieven van 2,95%, 8,45%, 42% en 52% (percentages 2002)<sup>28</sup> de gewogen gemiddelde IB-verplichting voor buitenlandse artiesten en sporters in 2002 slechts circa 4% bedragen hebben. Als iedereen IB-aangifte zou doen, werd de IB-verplichting én de teruggaaf van de loonbelasting als volgt (in miljoenen euro's):

Belastingteruggaaf door aangiften IB	belasting
LB-afdracht voor buitenlanders	4,4
Teruggaaf op IB-aangifte 16% / 20% x 4,4 =	-3,5
IB-verplichting 4% / 20% x 4,4 =	0,9

<sup>28</sup> In 2004 zijn de percentages nog wat scherper, namelijk 1%, 7,95%, 42% en 52%.

Hierbij passen de volgende aanvullingen:

- als het 50%-kostenforfait zou worden ingevoerd, zou de IB-verplichting dalen naar  $4\%/20\% \times 3,4$  mln. = 0,7 mln.;
- bij het gemiddelde van 64% kosten van de evaluatie daalt de IB-verplichting naar 0,5 mln.;
- bij het gemiddelde van 74% kosten van ons onderzoek daalt de IB-verplichting naar 0,3 mln.

Hieruit concludeer ik dat als de normale tarieven inkomstenbelasting worden gevolgd, er een verwaarloosbare belastingverplichting voor buitenlandse artiesten en sporters ontstaat. De opbrengst van de ABSR blijkt nog meer een illusie te zijn dan ik in onderdeel 4 al concludeerde.

Dit zou slechts kunnen worden opgelost door de fiscalisering van de premies volksverzekeringen, waardoor hogere, normalere IB-tarieven gaan gelden.

## 8 Sociale verzekeringen

Aan het slot van onderdeel 3 concludeerde ik al dat de bescherming van de werknemersverzekeringen voor binnenlandse artiesten een illusie blijkt te zijn. Dat is jammer, want de evaluatie vindt deze bescherming belangrijk en verwijst daarvoor onder andere naar de Commissie Cultuur en Belastingen.<sup>29</sup> De uitholling van de bescherming heeft twee oorzaken:

a in art. 8 van het zogenoemde Rariteitenbesluit<sup>30</sup> wordt degene die verzekerd is voor de WAZ (en dus ondernemer voor de inkomstenbelasting is) van de sociale verzekering uitgesloten. Deze uitsluiting geldt ook als er géén VAR-WUO of zelfstandigheidsverklaring aanwezig is;

b de kleinevergoedingsregeling (KVR) van € 136 p.p. per optreden. Voor dit bedrag is de artiest of beroepssporter niet verzekerd. Omdat sinds 2002 de organisatoren van optredens dit op hun initiatief mogen toepassen, wordt vaak niet of nauwelijks premies afgedragen.

Het zou een sterke verbetering zijn als de dienstbetrekking voor binnenlandse artiesten en beroepssporters uitdrukkelijk in de ZW, WW, WAO en ZFW zou worden opgenomen, zodat de bescherming van de sociale zekerheid bestaat, tenzij de artiest of beroepssporter een VAR-WUO (of oude zelfstandigheidsverklaring) bezit. In dat laatste geval kiest hij er bewust voor om onder de sociale paraplu vandaan te stappen. Art. 8 Rariteitenbesluit kan dan overeenkomstig aangepast worden.

Verder moet het initiatief voor de KVR omgedraaid worden, dat wil zeggen moet de KVR pas kunnen worden toegepast als de artiest/sporter daarvoor expliciet toestemming heeft gegeven (zie ook onderdeel 6.3).

## 9 Anoniementarief voor buitenlandse artiesten en beroepssporters

In de evaluatie wordt het anoniementarief van 52% in de Wet LB 1964 besproken. Tot 2001 bestond dit niet voor buitenlandse artiesten en beroepssporters. De noodzaak van dit anoniementarief wordt voor mij steeds minder

begrijpelijk, want voor buitenlandse artiesten en beroepssporters is juist een vast tarief van 20% loonbelasting bedacht, de administratieve verplichtingen zijn sterk vereenvoudigd, werkvergunningen voor niet-EU-artiesten met contracten van korter dan vier weken zijn niet meer nodig,<sup>31</sup> afdracht kan op naam van het gezelschap plaatsvinden en in de inkomstenbelasting behoort 99% van de buitenlanders een teruggaaf te krijgen. Welke functie en doel heeft dan een anoniementarief van 52%?

Afschaffen dat anoniementarief, zou ik zeggen, want het levert alleen maar absurd zware naheffingen op voor organisatoren van optredens, die hun administratieve verplichtingen niet helemaal goed nakomen. Het is dan een straf zonder dat iets wordt bereikt. Voor buitenlandse artiesten en beroepssporters moet telkens het tabeltarief van 20% gelden.

## 10 Ingrijpende wijzigingen in de ABSR?

In deze tijd van vermindering van administratieve lasten zou de speciale ABSR ter discussie gesteld kunnen worden. De regeling is behoorlijk ingewikkeld, wordt door velen niet begrepen, de belastingopbrengst is beperkt en de administratieve lasten zijn hoog. Ook hier zijn er echter verschillende overwegingen voor binnenlandse en buitenlandse artiesten en beroepssporters.

### Binnenlandse artiesten en beroepssporters

Artiesten blijken behoefte te hebben aan de bescherming van de inhouding van de afdracht van loonbelasting en de opbouw van socialeverzekeringsrechten. Er was dit voorjaar kritiek toen de Minister van Sociale Zaken voorstelde om de speciale WW-regels voor artiesten af te schaffen. Een betoging in Den Haag volgde en Kamerleden dwongen de minister tot een heroverweging. Er lijken momenteel echter relatief weinig artiesten van dit sociale vangnet gebruik te kunnen maken, zoals ik in onderdeel 8 toelichtte; het sociale vangnet is fors uitgehold.

Als de ABSR voor binnenlandse artiesten en sporters zou worden afgeschaft, zou dit niet leiden tot een lagere belastingopbrengst, omdat de heffing dan in de inkomstenbelasting zou plaatsvinden. Wel zouden de administratieve lasten van organisatoren van optredens aanzienlijk verminderd worden. Daarvoor kan een hoger bedrag ingeboekt worden dan de € 2,7 mln., die de evaluatie noemde als gevolg van de vereenvoudiging per 2002 in de ABSR.

Er ligt bij de ABSR voor binnenlandse artiesten en beroepssporters een duidelijke keuze voor: verbeteren óf afschaffen.

<sup>29</sup> *Commissie Cultuur en Belasting, 'Hoog aanslaan, laag belasten', V-N 1999/54.7.*

<sup>30</sup> *Zie noot 23.*

<sup>31</sup> *Sinds 1 mei 2004.*

## Buitenlandse artiesten en beroepssporters

Onderzoeken tonen aan dat internationale artiesten en sporters vaak last hebben van dubbele belastingheffing.<sup>32</sup> De toewijzing in belastingverdragen creëert deze problematiek; het Ministerie van Financiën concludeerde dit eveneens in de notitie over sporters.<sup>33</sup> Ook de KNVB klaagt over deze fiscale problemen, bijvoorbeeld bij het naar Nederland halen van een Champions League finale of groot voetbaltoernooi.

Nederland heeft reeds een bepaling in de Wet LB 1964 opgenomen dat heffing van LB achterwege gelaten mag worden bij wedstrijden op basis van wederkerigheid, mits het andere land dan ook afziet van heffing en het belastingverdrag met dat land niet voorziet in de belastingvrijstellingsmethode.<sup>34</sup> Het zou een sterke verbetering zijn als deze vrijstelling eenzijdig zou worden uitgebreid door de eis van wederkerigheid te laten vervallen. Voor artiesten en beroepssporters uit verdragslanden waarmee de belastingverrekeningsmethode is afgesproken, bestaat geen gevaar van belastingontwijking.<sup>35</sup> Als van de buitenlanders een woonplaatsverklaring wordt verlangd, kan Nederland via de uitwisseling van informatie, die is geregeld in EU-richtlijnen en internationale verdragen, ook het woonland informeren over de gages die in ons land zijn verdiend. Hiermee wordt niet alleen de KNVB geholpen, maar wordt ook voor andere artiesten en sporters het gevaar van internationale dubbele belastingheffing aanzienlijk verminderd.

Ook bij buitenlandse artiesten en beroepssporters ligt een duidelijke keuze voor: behouden in de huidige vorm óf (nagenoeg) afschaffen. Mocht Nederland voor de laatste optie kiezen, dan kan het binnen de OESO bepleiten, dat art. 17 voor artiesten en sporters overeenkomstig wordt gewijzigd. Hierdoor kan art. 17 dezelfde inhoud krijgen als art. 12 (inzake royalty's).<sup>36</sup>

## 11 Conclusies

De evaluatie van de artiesten- en beroepssportersregeling (ABSR) leidt tot nieuwe inzichten. De meningen over de regeling zijn verdeeld, de meerderheid van de geïnterviewden vinden de regels moeilijk en passen de mogelijkheden maar beperkt toe, maar een grote concertorganisator en een belastingadviseur zijn daarentegen tevreden over de werking van de regeling.

Helaas blijkt de bescherming van binnenlandse artiesten en beroepssporters door de werknemersverzekeringen een illusie te zijn, want door verschillende maatregelen is deze bescherming sterk uitgehold. Dit vraagt om een belangrijke keuze, namelijk verbeteren óf afschaffen.

De aanbeveling om een 50%-kostenforfait in te voeren voor artiesten en beroepssporters lijkt niet goed doordacht. Onderzoeken wijzen uit dat de werkelijke kosten van artiesten aanzienlijk hoger liggen, namelijk tussen de 64% en 74%. Hierdoor zouden ook na invoering van het forfait nog steeds veel kostenvergoedingsbeschikkingen (KVB's) moeten worden aangevraagd.

De belastingopbrengst van gages van buitenlandse artiesten en beroepssporters stelde in 2002 maar weinig voor, namelijk € 4,4 mln. loonbelasting, waarvan zelfs eigenlijk € 4,1 mln. in de inkomstenbelasting moet worden teruggegeven. Het is de vraag of een sterk afwijkende regeling met zo'n minimale opbrengst in stand moet worden gehouden. In de loonbelasting zou een eenzijdige vrijstellingsregeling kunnen worden opgenomen voor artiesten en beroepssporters uit landen waarmee Nederland een belastingverdrag met de verrekeningsmethode heeft gesloten.

Met een grotendeelse afschaffing van de artiesten- en beroepssportersregeling (ABSR) zou Nederland een echte voortrektersrol kunnen gaan vervullen in de OESO (en de rest van de wereld). Als andere landen Nederland zouden volgen en hun bronheffing in verdragsituaties zouden laten vervallen, wordt een groot obstakel voor internationale optredens en sportbeoefening weggenomen.

<sup>32</sup> Zie onder andere D. Molenaar, 'Obstacles for international performing artists', *European Taxation* 2002-4, blz. 149-154.

<sup>33</sup> Brief Ministerie van Financiën van 27 augustus 2003, nr. AFP2003/295M, V-N 2003/40.6.

<sup>34</sup> Art. 35c en art. 35j Wet LB 1964.

<sup>35</sup> Nederland volgt al geruime tijd bij (her)onderhandeling van belastingverdragen de aanbeveling van de OESO op om voor artiesten en sporters de verrekeningsmethode op te nemen. Momenteel is deze in 64 van de 76 belastingverdragen opgenomen.

<sup>36</sup> Afschaffing is reeds eerder bepleit door H. Grams, 'Artist Taxation: Art. 17 of the OECD Model Treaty – a relic of Primal Tax Times?', *Intertax* 1999, blz. 188-193, J. Nitikman, 'Article 17 of the OECD Model Treaty – An Anachronism?', *Intertax* 2001, blz. 268-274, en D. Molenaar en H. Grams, 'Rent-A-Star – The Purpose of Article 17(2) of the OECD Model', *Bulletin for International Fiscal Documentation* 2002-10, blz. 500-509.