

Besluit van 12 maart 2004, nr. CPP2003/2042M

De directeur-generaal Belastingdienst heeft namens de staatssecretaris van Financiën het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisatie van het besluit van 19 december 2000, nr. CPP2000/2727M en het besluit van 7 februari 2002, nr. DGB2002/523M, die hierbij zijn vervallen.

De Voorzitter Raad van Bestuur Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen (uwv) heeft mij meegedeeld dat dit besluit - voor zover relevant - ook geldt voor de premieheffing werknemersverzekeringen. De goedkeuring in punt 5b en 6c van dit besluit geldt niet voor de werknemersverzekeringen. In bepaalde situaties kan voor de premieheffing werknemersverzekeringen een toets met betrekking tot de aanwezigheid van een dienstbetrekking aan de orde zijn, waar dit voor de heffing van de loonbelasting niet nodig hoeft te zijn.

1 Inleiding

In dit besluit zijn de fiscale regels met betrekking tot vrijwilligers opgenomen. Met ingang van 1999 wordt, op wens van de Tweede Kamer, het bedrag van de vrijwilligersregeling jaarlijks geïndexeerd. De Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid stelt jaarlijks de bedragen vast door een wijziging van de Regeling onkostenvergoeding van 28 augustus 1984, nr. sv/wv/84/2981, Stcrt. 1984, nr. 172. Voor het jaar 2003 bedraagt de vrije vergoeding ten hoogste € 20 per week met een maximum van € 700 per jaar. Voor het jaar 2004 bedraagt de vrije vergoeding ten hoogste € 21 per week met een maximum van € 735 per jaar. De toepasselijke bedragen worden jaarlijks bekend gemaakt aan de werkgevers via het Handboek Loonheffing en premies werknemersverzekeringen. Het Handboek is ook te raadplegen op internet bij www.belastingdienst.nl, onderdeel Loonbelasting.

2 Definitie vrijwilliger en toelichting

Onder vrijwilliger wordt in dit besluit verstaan: degene die niet bij wijze van beroep arbeid verricht voor doorgaans één privaat- of publiekrechtelijk lichaam dat niet is onderworpen aan de heffing van de vennootschapsbelasting, of één sportvereniging of -stichting die op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel d, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 aan de vennootschapsbelasting is onderworpen.

Een belangrijk kenmerk van vrijwilligerswerk is dat de eventueel ontvangen vergoeding niet in verhouding staat tot de omvang en het tijdsbeslag van de verrichte werkzaamheden en het karakter heeft van een kostenvergoeding. Daarvan is veelal sprake in de sportwereld. Sportverenigingen zoals betaaldvoetbalorganisaties, die van oudsher onder het bereik van de vrijwilligersregeling vielen en door onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting niet langer voor de regeling dreigden te kwalificeren, zijn met aangepaste definitie in het besluit van 17 december 1998, nr. sv/AVF/98/41726, Stcrt. 1998, nr. 246 onder het bereik van de vrijwilligersregeling gebracht. Vrijwilligers kunnen daardoor werkzaam zijn bij sportverenigingen of -stichtingen, ongeacht of deze belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting. De regeling is niet van toepassing op sportorganisaties in de vorm van een BV of NV.

De vrijwilligersregeling kan slechts worden toegepast als sprake is van werkzaamheden, die men niet "bij wijze van beroep" verricht. In de toelichting op de eerdergenoemde ministeriële regeling van 28 augustus 1984 is meegedeeld dat, bij de beoordeling van de vraag of men beroepshalve werkzaamheden verricht, vooral van belang is of men relatief veel tijd in het werk steekt en of men een beloning geniet die in overeenstemming met het werk is. Daaraan is toegevoegd dat aan de hand van deze punten in ieder individueel geval beoordeeld zal moeten worden in hoeverre men onder de vrijwilligersregeling valt. Gelet op het voorgaande is het duidelijk dat bij een marktconforme beloning geen sprake kan zijn van een vrijwilligersvergoeding. Bij de beoordeling of er in concrete situaties sprake is van een marktconforme beloning zullen diverse omstandigheden in de afweging meegenomen moeten worden. Ik verwijs in dit verband naar de antwoorden op kamervragen inzake de Toepassing vrijwilligersregeling bij overblijfskrachten (Handelingen Tweede Kamer, nr. 266, vergaderjaar 2002-2003), gepubliceerd in het persbericht van 2 juni 2003, kenmerk 2003-138.

3 Vrije vergoeding

Voorafgaand aan de vraag of een voor verrichte werkzaamheden betaalde vergoeding belast inkomen vormt, geldt het volgende. Een vergoeding die niet hoger is dan de naar redelijkheid te bepalen kosten kan niet worden aangemerkt als loon in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964. Evenmin is sprake van inkomen in de zin van de Wet 1B 2001. Deze vergoedingen kunnen dan ook onbelast worden uitgekeerd, ongeacht of zij de in punt 4 en 5a bedoelde grenzen overschrijden. Daarbij komt bovendien geen betekenis toe aan de beperking van belastingvrij te vergoeden kosten, zoals bijvoorbeeld de beperking van de autokostenvergoeding. Iemand geniet pas inkomen uit werk en woning als redelijkerwijze kan worden verwacht dat, op langere termijn bezien, de opbrengsten de kosten zullen overtreffen.

4 Algemene regeling voor de werknemersverzekeringen

Aan vrijwilligers verstrekte vergoedingen worden als vrije vergoedingen aangemerkt als deze niet hoger zijn dan de op basis van de ministeriële regeling van 28 augustus 1984, nr. sv/wv/84/2981, Stcrt. 1984, nr. 172 van Sociale Zaken en Werkgelegenheid geldende bedragen. De bedragen genoemd in die regeling zijn sinds de introductie regelmatig aangepast.

5 Algemene regeling voor de belasting- en premieheffing volksverzekeringen

a Vergoedingen tot ten hoogste de vrijgestelde bedragen

De door de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid vrijgestelde vergoedingen gelden ook voor de heffing van belasting- en premies volksverzekeringen. Als een vrijwilliger in verband met door hem verricht vrijwilligerswerk uitsluitend een vergoeding ontvangt die (zowel per week als per jaar) niet hoger is dan de in punt 4 bedoelde toegestane bedragen, kan dus zonder nader onderzoek worden aangenomen dat deze vergoeding strekt tot bestrijding van uitgaven die de vrijwilliger in verband met het verrichten van de arbeid moet doen. Zoals in punt 3 is uiteengezet kan deze vergoeding daarom niet worden aangemerkt als loon voor de loonbelasting.

Voor de heffing van de inkomstenbelasting kan ervan worden uitgegaan dat in de hier bedoelde vergoeding geen voordeel is gelegen dat tot het inkomen uit werk en woning is te rekenen.

b Hogere vergoedingen

Als de vergoeding per week of per jaar meer bedraagt dan de in punt 4 bedoelde bedragen zou in beginsel van geval tot geval moeten worden beoordeeld of de vrijwilliger al dan niet in dienstbetrekking werkzaam is. In de praktijk kan echter vaak moeilijk worden vastgesteld of aan de daarvoor geldende criteria is voldaan. In verband hiermee keur ik uit praktische overwegingen voor zoveel nodig goed dat de arbeidsverhouding van de vrijwilliger ook in deze situatie niet als een dienstbetrekking wordt beschouwd. Aan deze goedkeuring verbind ik de voorwaarde dat het lichaam de verstrekte vergoeding jaarlijks aan de inspecteur doorgeeft met het formulier "Opgaaf van uitbetaalde bedragen aan een derde". Als het lichaam niet voldoet aan deze verplichting vervalt de goedkeuring en zal van geval tot geval moeten worden beoordeeld of sprake is van een dienstbetrekking.

De goedkeuring geldt niet voor de situatie dat de arbeidsverhouding van de vrijwilliger is aan te merken als een fictieve dienstbetrekking. Daarbij is met name de zogenoemde gelijkgesteldenregeling van belang (art. 2c Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965). Deze regeling bepaalt dat als dienstbetrekking wordt beschouwd de arbeidsverhouding van degene, die persoonlijk arbeid verricht op doorgaans ten minste twee dagen in de week tegen een bruto-inkomen dat doorgaans over een week ten minste zal bedragen 2/5 maal het wettelijk minimumloon. In deze situatie dient de vrijwilliger op de normale wijze te worden opgenomen in de loonadministratie. Dat geldt uiteraard ook als de vrijwilliger samen met de opdrachtgever ervoor kiest om de arbeidsverhouding als dienstbetrekking te beschouwen.

6 De vrijwilligersregeling voor amateurgezelschappen

a Algemeen

Op leden van amateurgezelschappen is de artiestenregeling van toepassing. Daarbij valt bijvoorbeeld te denken aan fanfares, harmonieën, zangkoren, carnavals- of toneelverenigingen, waarbij het voor de hand ligt dat sprake is van het beoefenen van een hobby. Als hoofdregel geldt dat degene met wie het optreden is overeengekomen (hierna: zaalhouder of inhoudingsplichtige) loonbelasting moet inhouden over het aan iedere artiest toekomende deel van de gage. Hiervan kan in geval van een kostenvergoedingsbeschikking of een inhoudingsplichtigenverklaring worden afgeweken.

Bij deze amateurgezelschappen dekt de gage meestal nauwelijks de gemaakte kosten. Dat heeft tot gevolg dat de geheven loonbelasting bij de aanslag inkomstenbelasting in vrijwel alle gevallen weer moet worden gerestitueerd. In deze situatie kan in afwijking van de hoofdregel de inhouding van loonbelasting weliswaar worden vermeden met behulp van een door de inspecteur af te geven kostenvergoedingsbeschikking, maar aan deze werkwijze zijn voor alle betrokkenen administratieve lasten verbonden.

Daarnaast kunnen de administratieve verplichtingen voor amateurgezelschappen worden verminderd als (bijvoorbeeld) de leider van het gezelschap over een inhoudingsplichtigenverklaring beschikt. De (oorspronkelijke) inhoudingsplichtige hoeft immers in afwijking van de hoofdregel geen loonbelasting in te houden als hij de gage uitbetaalt aan iemand die in het bezit is van een geldige inhoudingsplichtigenverklaring. In artikel 5, derde en vierde lid, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 is geregeld aan wie een dergelijke verklaring kan worden afgegeven. Zoals daaruit blijkt wordt een inhoudingsplichtigenverklaring niet afgegeven aan een niet in Nederland wonend (gevestigd) persoon of lichaam.

Als (bijvoorbeeld) de leider van het gezelschap een inhoudingsplichtigenverklaring heeft, is in het geheel geen loonbelasting verschuldigd indien de gage volledig ten goede komt aan de verenigings- of stichtingskas. De leden van het gezelschap genieten geen gage indien de gage wordt gebruikt als bijdrage in de kosten van het gezelschap.

b Toepassing vrijwilligersregeling

Op grond van de wettelijke bepalingen moet echter wel loonbelasting worden geheven over het gedeelte van de gage dat de bezitter van de inhoudingsplichtigenverklaring ten goede doet komen aan de leden van het amateurgezelschap. De leden van deze gezelschappen zijn naar de aard van hun werkzaamheden evenwel op één lijn te stellen met vrijwilligers. Een belangrijk kenmerk van vrijwilligerswerk is immers dat de eventueel ontvangen vergoeding niet in verhouding staat tot de omvang en het tijdsbeslag van de verrichte werkzaamheden en het karakter heeft van een kostenvergoeding (in verband hiermee wijs ik op hetgeen is opgenomen in punt 2, 3 en 5 van dit besluit). Gelet daarop keur ik goed dat de heffing van loonbelasting achterwege blijft indien de leden van het gezelschap noch per week, noch per jaar een hogere gage ontvangen dan de in punt 5a van dit besluit bedoelde bedragen.

De bezitter van de inhoudingsplichtigenverklaring hoeft in dat geval niet te voldoen aan allerlei administratieve verplichtingen, zoals het aanleggen van een loonadministratie en het invullen van loonbelastingkaarten. Voor de heffing van de inkomstenbelasting kan ervan worden uitgegaan dat in deze gage geen voordeel gelegen is dat tot het inkomen uit werk en woning is te rekenen.

Door de mogelijkheid van vergoeding van de maximaal vrijgestelde bedragen van de vrijwilligersregeling is het niet alleen mogelijk de aan een optreden verbonden kosten - tot de genoemde bedragen - te vergoeden. Daarnaast kan de artiest ook een vrije vergoeding krijgen voor de kosten die op andere tijdstippen worden gemaakt voor repetities en overige werkzaamheden.

c Hogere vergoeding

Als de artiest een hogere vergoeding ontvangt dan de in punt 4 bedoelde bedragen, moet (de leider van) het amateurgezelschap de verstrekte vergoeding jaarlijks aan de inspecteur doorgeven met het formulier "Opgaaf van uitbetaalde bedragen aan een derde" (zie ook onderdeel 5b van dit besluit). Bij het niet voldoen aan deze verplichting vervalt de goedkeuring en zal in beginsel over de genoten gage loonbelasting verschuldigd zijn. Er hoeft evenwel geen loonbelasting te worden ingehouden als de volledige gage onder de kleine-vergoedingsregeling valt. Die regeling kent echter meer administratieve verplichtingen, zoals een opgave aan de belastingdienst van het bedrag dat op grond van die regeling als een vrije vergoeding is aangemerkt.

7 Vervallen besluiten

Het besluit van 19 december 2000, nr. CPP2000/2727M en het besluit van 7 februari 2002, nr. DGB2002/523M zijn hierbij komen te vervallen.