

Artiesten en verrekening van loonbelasting

DRS. D. MOLENAAR*

1 Inleiding

Werknemers kunnen de loonbelasting, die van hun loon wordt geheven, met de later verschuldigde inkomstenbelasting verrekenen. De heffing van de loonbelasting vindt plaats door inhouding op het loon. Er bestaat soms misverstand of de werkgever wel loonbelasting heeft ingehouden, zeker als hij niets heeft afgedragen aan de fiscus. De Hoge Raad heeft hierover verschillende malen uitspraken gedaan; nog dit voorjaar in HR 19 april 2000, BNB 2000/183, waar een artiest onderwerp van het geschil was. In dit artikel wordt besproken hoe de jurisprudentie rond de verrekening van ingehouden loonbelasting moet worden toegepast op de bijzondere artiestenregeling in de loonbelasting.

2 De artiestenregeling

Een artiest werkt in (fictieve) dienstbetrekking, zijn opdrachtgever is inhoudingsplichtig. Van deze hoofdregel wordt slechts afgeweken als:

- de artiest beschikt over een zelfstandigheidsverklaring;
- het optreden rechtstreeks is overeengekomen met een natuurlijk persoon ten behoeve van diens persoonlijke aangelegenheden (zogenoemde privé-feesten);
- de gage voor het optreden niet meer bedraagt dan een kostenvergoeding.¹

De dienstbetrekking voor artiesten kan afwijken van de civielrechtelijke verhoudingen. Er hoeft geen arbeidsovereenkomst te bestaan tussen opdrachtgever en artiest, in beginsel is er een dienstbetrekking in de loonbelasting,

tenzij de uitzonderingen van toepassing zijn.

Gelden deze uitzonderingen niet dan behoeft de opdrachtgever niet altijd zelf de inhoudingen te verrichten; hij kan de inhoudingsplicht ook overdragen aan een persoon die over een inhoudingsplichtige verklaring beschikt.²

Indien de (fictieve) dienstbetrekking voor artiesten bestaat, moet vervolgens een onderscheid gemaakt worden tussen overeenkomsten van korte en langere duur. De grens ligt op drie maanden. Het onderscheid tussen beide is:

- bij overeenkomsten van langere duur gelden de normale loonbelastingregels, dat wil zeggen onbelaste kostenvergoedingen zijn mogelijk en de belastingvrije voet en het gewone schijventarief worden toegepast. De artiest levert een normale loonbelastingverklaring in bij de inhoudingsplichtige;
- bij overeenkomsten van korte duur geldt de zogenoemde artiestenregeling, dat wil zeggen individuele kostenvergoedingen zijn belast, waartegenover voor binnenlandse artiesten een kostenforfait van 15% in aftrek wordt toegestaan, geen toepassing van de belastingvrije voet geldt en één loonbelastingtarief, namelijk de tweede belastingschijf³ wordt toegepast. Voor buitenlanders is het loonbelastingtarief gesteld op 25%, na aftrek van een kostenforfait van 25%. Een gezelschap artiesten levert een zogenoemde loonver-

* Werkzaam bij All Arts Belastingadviseurs te Rotterdam.

1 HR 5 april 1995, BNB 1995/215.

2 Art. 7, ten 2°, onderdeel c, Wet LB 1964, jo. art. 4 Uitv.reg. LB 1965.

3 In 2000 is dat 37,95%.

delingsverklaring in bij de inhoudingsplichtige. De loonverdelingsverklaring (hierna: LVV) bij overeenkomsten van korte duur biedt voor een gezelschap artiesten de mogelijkheid om algemene kostenvergoedingen, bedoeld om de productiekosten van het gezelschap te compenseren, buiten de heffing van loonbelasting te houden. Het kan zijn dat de gehele gage wordt aangemerkt als een algemene kostenvergoeding, zodat geen belastbaar loon overblijft voor de individuele artiesten. Dit is met name voor amateurs de verzachting van de strenge artiestenregeling. De leider van het gezelschap is verantwoordelijk voor deze algemene kostenvergoeding; de fiscus kan bij hem nagaan of deze kosten ook werkelijk gemaakt zijn. De inhoudingsplichtige kan hierover achteraf niet worden aangesproken.⁴

Ontbreekt een LVV na een optreden dan wordt de gehele gage als loon aangemerkt en gelijkelijk over de artiesten verdeeld. Omdat de inhoudingsplichtige niet over de gegevens van de artiesten beschikt, zal hij het anonicmentarief van 60% loonbelasting moeten toepassen.

Bij overeenkomsten van korte duur wordt het loon van de artiesten veelal netto afgesproken, dat wil zeggen dat de inhoudingsplichtige de loonbelasting voor zijn rekening neemt. Hiervoor bestaan speciale artiestentabellen, waarin van netto naar bruto kan worden afgelezen hoeveel de inhoudingsplichtige bovenop het nettoloon aan de verschillende instanties verschuldigd is.⁵

Geconcludeerd kan worden dat de (fictieve) dienstbetrekking voor artiesten tot een schijnwereld leidt. Enerzijds een wetsfictie, anderzijds verschillende uitzonderingen. Wanneer moet een opdrachtgever van de gage van artiesten loonbelasting inhouden? Er gaat in de praktijk helaas veel fout.

Voor een uitvoerige uiteenzetting van de bestaande artiestenregeling en van de wijzigingen vanaf 2001 verwijs ik naar het artikel 'De rare artiestenregeling, vanaf 2001 in een nieuw jasje', Weekblad 2000/6381, blz. 513.

3 De artiest in kwestie: HR 19 april 2000, BNB 2000/183

In HR 19 april 2000, BNB 2000/183, kwam een einde aan een jarenlange strijd tussen een artiest en een belastinginspecteur over de verrekening van 'ingehouden' loonbelasting. De artiest had geen zelfstandigheidsverklaring, wel trad hij soms

op privé-feesten op. Van 49 optredens bestonden geen jaaropgaven en had de fiscus geen loonbelasting ontvangen. De artiest had achteraf in zijn aangifte inkomstenbelasting voor deze optredens zelf de loonbelasting uit de artiestentabel afgelezen en deze verrekend met de verschuldigde inkomstenbelasting. Volgens hem lag de verantwoordelijkheid voor de inhoudingen volledig bij de opdrachtgevers en moest de fiscus aldaar maar naheffen. De belastinginspecteur zag dat anders, van veel optredens waren geen contracten aanwezig en wanneer er wel contracten waren, was soms de clausule doorgestreept dat de opdrachtgever inhoudingsplichtig was. Verder was de inspecteur op zoek gegaan naar sommige opdrachtgevers maar had ze onder de opgegeven naam niet kunnen vinden. Hij meende dat van de 49 optredens de verrekening van loonbelasting niet kon worden geaccepteerd.

De kwestie werd in vier instanties beslist. Hof Arnhem oordeelde op 12 oktober 1995 (nr. 95/0633) dat de artiest de vereiste aangifte niet had gedaan en dat omkering van de bewijslast diende te volgen. De artiest diende te bewijzen dat de loonbelasting was ingehouden en afgedragen. De Hoge Raad casseerde deze uitspraak op 29 augustus 1997 (BNB 1997/343) en meende dat geen redenen aanwezig waren om de bewijslast voor de artiest te verzwaren. In de verwijzingsuitspraak van Hof Leeuwarden van 18 september 1998 (nr. 676/97) werd de bewijsvoering van de inspecteur sterker bevonden dan die van de artiest. De conclusie was dat de artiest niet te goeder trouw was en uiteindelijk werd van zo'n 45 optredens de verrekening van loonbelasting niet geaccepteerd. De Hoge Raad bevestigde in het arrest van 19 april 2000, BNB 2000/283, deze uitspraak.

Uiteraard is dit een sterk casuïstische procedure geweest. De situatie van de betrokken artiest is echter niet uitzonderlijk, vrij veel artiesten hebben te maken met afspraken zonder contracten, ontbrekende jaaropgaven, onduidelijke opdrachtgevers of verschoven inhoudingsplicht. Opdrachtgevers hebben vaak geen flauw benul

4 Zie voor de regels rond de LVV de Resolutie 27 oktober 1982, Infobulletin 82/571.

5 Deze tabellen staan in de boeken *Artiest en recht* en *Artiest en fiscus*, beiden Kluweruitgaven, en sinds december 1999 in de *Handleiding voor de opdrachtgever van artiesten van de Belastingdienst*.

hoe zij de loonbelasting moeten berekenen, doen geen aangifte of maken geen jaaropgaven. Het valt ook niet mee, voor bijvoorbeeld een café met wekelijkse optredens met gemiddeld vier artiesten bevat de loonadministratie jaarlijks zo'n 200 namen, die telkens nieuw zijn en zich nauwelijks herhalen. Soms worden geen jaaropgaven verstuurd omdat de portokosten te hoog zijn. Een jongerencentrum met vrijwillige bestuursleden moet bij wisseling van de penningmeester vaak de kennis over de artiestenregeling weer opnieuw opbouwen.⁶

Ook spelen er vragen zoals 'wanneer is sprake van een privéfeest, waarvoor de fictieve dienstbetrekking niet geldt', of 'wanneer valt iemand onder de artiestenregeling, zoals DJ's op danceparties of schrijvers die voorlezen uit eigen werk'.

In de inkomstenbelasting wordt de onduidelijkheid vergroot als de algemene kostenvergoeding op een LVV niet in de kas van het gezelschap terecht komt maar toch verdeeld wordt onder de optredende artiesten, want op dat deel van het inkomen is geen loonbelasting ingehouden.

4 Goede trouw en ingehouden loonbelasting

Wanneer verrekening van loonbelasting kan worden toegestaan, is in de jurisprudentie vrij goed uitgekristalliseerd. De loonbelasting moet zijn 'geheven'. Volgens art. 27, eerste lid, Wet LB 1964 geschiedt dit door inhouding op het loon, waarna de werknemer het nettoloon krijgt uitbetaald en de afgezonderde loonbelasting op aangifte wordt afgedragen. Indien echter een nettoloon is afgesproken, zal de inhoudingsplichtige de loonbelasting uit eigen middelen afzonderen en op aangifte afdragen. De inhoudingsplichtige behoort een jaaropgave te verstrekken, waaruit de ingehouden loonbelasting blijkt.⁷

Als feitelijk geen loonbelasting is ingehouden, is de zogenoemde ingehouden loonbelasting alleen maar verrekenbaar als de werknemer te goeder trouw mocht aannemen dat wel degelijk loonbelasting zou worden ingehouden. Dat is het geval als de werknemer met inachtneming van de door hem te betrachten zorgvuldigheid redelijkerwijs mocht menen dat de werkgever aan zijn verplichtingen tot inhouding zou voldoen.⁸

Uit de jurisprudentie en literatuur blijkt dat een werknemer te goeder trouw is als onder meer:

- een loonbelastingverklaring is ingevuld;

- de loonstrookjes naar waarheid zijn opge maakt;
- er geen verschil bestaat tussen het uitbetaalde loon en het nettoloon volgens de loonstrook;
- de werkgever niet bekend staat als malafide;
- het nettoloon niet opvallend hoog is;
- de arbeidsovereenkomst niet is gesloten in bijvoorbeeld een bekend café waar zwartwerkers en koppelbazen bijeenkomen;
- de ziekenfondskaart is ingevuld.

Maar is dit wel maatgevend voor artiesten? In de jurisprudentie was telkens sprake van normale, langduriger arbeidsverhoudingen, dat wil zeggen van echte civielrechtelijke arbeidsovereenkomsten, waarbij partijen elkaar beter leerden kennen en de werknemer meer of minder inzicht kreeg in de financiële positie van de werkgever. Dat is essentieel verschillend van de artiesten met overeenkomsten van korte duur, meestal voor één dagdeel. Zij hebben weinig inzicht in de betrouwbaarheid van hun opdrachtgever en voor alle zekerheid wordt meestal contante betaling bij het optreden afgesproken om onaangename verrassingen achteraf te voorkomen. Boter bij de vis, soms zelfs voorafgaand aan het optreden. Er wordt een nettoloon afgesproken, loonstrookjes volgen meestal niet omdat dat voor de inhoudingsplichtige te veel werk is en de daggrens voor het ziekenfonds wordt vaak overschreden. De criteria die hiervoor genoemd zijn voor de goede trouw van de werknemer, kunnen moeilijk voor artiesten worden aangelegd.

Artiesten moeten hun afspraken met organisatoren van optredens vaker dan tot nu toe goed op papier zetten, dat wil zeggen de hoogte van de gage, de onderverdeling tussen algemene kosten en belastbaar loon, de vermelding netto of bruto en naam en adres van de uiteindelijke inhoudingsplichtige. Met zo'n schriftelijk stuk of een kopie van de LVV kan de artiest te goeder trouw worden geacht en is het aan de fiscus om bij de inhoudingsplichtige na te gaan waarom geen afdracht van loonbelasting heeft plaatsgevonden.

Toch zal het papierwerk helaas vaak onvolledig blijven en daarmee maakt de artiest het zich

6 Zie ook J.E.A.M. van Dijk, De artiestenregeling in de loonbelasting, LoonBrief 1992, nr. 2.

7 Art. 28, eerste lid, Wet LB 1964. Op deze verplichting staat bij niet-nakoming geen sanctie.

8 Deze omschrijving wordt gegeven in HR 22 juli 1981, BNB 1981/305 en 306 (noot Van Brunschot).

mocilijker. Uit de hiervoor besproken procedure vloeit voort dat hij niet achterover kan leunen; hij moet volgens de bewijslastverdeling toch wel gegevens kunnen produceren waaruit zijn goede trouw blijkt. De Hoge Raad heeft in eerste instantie wel begrip getoond voor de positie van de artiest, maar verwachtte daarna meer bewijsmateriaal om de goede trouw te ondersteunen. De artiest kwam echter niet met meer gegevens, terwijl de inspecteur wel een onderzoek had gedaan. Waarop de artiest de strijd verloor en de 'loonbelasting' niet mocht verrekenen.

Wel zal het inkomen van de artiest moeten zijn verlaagd met het bedrag aan loonbelasting omdat ook de brutering kwam te vervallen. Een kleine pleister op de wonde.

5 Naheffingen: doorwerking van loonbelasting naar inkomstenbelasting

Bij organisatoren van optredens gaat nogal eens wat mis. Het komt voor dat geen loonbelasting wordt afgedragen, die echter wel verschuldigd is omdat geen uitzondering op de (fictieve) dienstbetrekking van de artiest van toepassing is. Controles van de fiscus leiden geregeld tot naheffingen, waarbij gebruteerd wordt, het anoniemtarief van toepassing is en boetes worden opgelegd.⁹ De fiscus kent weinig mededogen, iedere organisator moet toch weten dat optredens van artiesten tot loonbelastingverplichtingen (kunnen) leiden.

De loonbelasting staat niet op zichzelf, maar is een voorheffing op de inkomstenbelasting. Bij artiesten met overeenkomsten van korte duur zal meestal een aanslag inkomstenbelasting volgen omdat loon- en inkomstenbelasting bij hen niet naadloos op elkaar aansluiten. Een belastingteruggaaf is niet ongebruikelijk.¹⁰

Het zou in het systeem van voor- en eindheffing passen als de naheffing van loonbelasting wordt gerecenseerd aan de eenheden waaronder de artiesten ressorteren. Deze artiesten zullen de inkomsten uit het desbetreffende optreden hebben opgegeven voor de inkomstenbelasting en wellicht onvoldoende hebben kunnen waarmaken dat loonbelasting was ingehouden, waardoor de inspecteur verrekening van loonbelasting heeft geweigerd. De naheffing van loonbelasting moet dan alsnog doorwerken naar de inkomstenbelasting en tot verrekening leiden om dub-

bele belastingheffing te voorkomen. De verplichting van deze rensignering mag de fiscus zich in het kader van een goed klantenbeleid zeker wel opleggen.

6 Samenvatting

De verrekening van loonbelasting met de verschuldigde inkomstenbelasting is in discussie wanneer de inhoudingsplichtige de loonbelasting niet heeft afgedragen. Is de loonbelasting dan ook wel ingehouden? Uit de jurisprudentie en literatuur komt naar voren dat een werknemer te goeder trouw moet zijn om toch de ingehouden maar niet-afgedragen loonbelasting te mogen verrekenen. Er zijn criteria opgesteld waaraan de goede trouw kan worden getoetst.

Artiesten werken in (fictieve) dienstbetrekking, alhoewel daarop de nodige uitzonderingen bestaan. Opdrachtgevers van optredens van artiesten weten vaak niet goed of loonbelasting moet worden ingehouden; de fiscus is bij controles streng en legt forse naheffingen op. Artiesten hebben last van ontbrekende jaarpogaven, terwijl vaak ook contracten en anderen bevestigingen niet gemaakt zijn. Om te bepalen of een artiest te goeder trouw is en de loonbelasting toch mag verrekenen, zijn de criteria voor gewone werknemers helaas niet zo geschikt. De artiest zal papierwerk of ander bewijsmateriaal moeten produceren waaruit zijn goede trouw blijkt. Pas dan zal de inspecteur de verrekening bij de artiest toestaan en de opdrachtgever voor de niet-afgedragen loonbelasting moeten aanspreken. Hieraan moeten artiesten meer aandacht besteden.

Het verdient aanbeveling dat bij naheffing van loonbelasting bij opdrachtgevers van artiesten een goede rensignering plaatsvindt, zodat de loonbelasting als voorheffing toch ook zijn verrekening krijgt in de inkomstenbelasting. Dubbele belastingheffing moet worden voorkomen.

9 Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem 18 september 1990, v-n 1990, blz. 3840, punt 12, en Hof Amsterdam 14 februari 1997, Infobulletin 97/654.

10 Vooral voor de feitelijk zelfstandige artiesten die, ondanks de (fictieve) dienstbetrekking in de loonbelasting, onder de bron winst uit onderneming in de inkomstenbelasting vallen. Zie HR 11 maart 1981, BNB 1981/105.