

WFR 2016/83

ARTIESTENREGELING NA AFSCHAFFING VAN DE VAR

"ALS DE HEMEL VALT, ZULLEN WE HET ZELF MOETEN DRAGEN EN KUNNEN GOD EN ALLAH SAMEN EVEN WEG" – TYPHOON

DR. D. MOLENAAR¹

1 Inleiding

Het afschaffen van de verklaring arbeidsrelatie (VAR) per 1 mei a.s. heeft ook gevolgen voor de artiestenregeling in de Wet LB 1964 en de socialeverzekeringswetten (ZW, WW en WAO/WIA). Niet vanwege de afweging of er sprake is van een dienstbetrekking, want als dat het geval zou zijn is de artiestenregeling niet van toepassing, maar omdat tot nu toe met een VAR-wuo of VAR-dga uit de artiestenregeling kan worden gestapt. Als de VAR straks niet meer bestaat moet dat uitstappen op een andere manier kunnen en in dit artikel wordt besproken welke mogelijkheden daarvoor zijn gecreëerd. Verder wordt ook ingegaan op de voordelen van deze bijzondere artiestenregeling, dus wat de keuze tussen wel of niet toepassen bepaalt voor artiesten.

2 Rangorde dienstbetrekking – artiestenregeling

In de Wet LB 1964 staat dat een directe belasting wordt geheven van onder meer werknemers en artiesten.² Er is echter wel een rangorde, want de artiestenregeling is pas van toepassing als de artiest niet als werknemer in dienstbetrekking werkt.³ Artiesten/werknemers vallen onder de normale regels voor werknemers⁴ en moeten dus volgens de witte tabel worden verloond. Pas als er geen gezagsverhouding en geen verplichting tot het persoonlijk verrichten van de arbeid is en er dus geen dienstbetrekking bestaat, komt de artiest in de artiestenregeling. In de werknemersverzekeringen geldt deze rangorde

niet, want daarin vallen de artiesten onder een fictieve dienstbetrekking. De tekst is daar zo: "mede als dienstbetrekking wordt beschouwd: de arbeidsverhouding van een artiest".⁵ Door deze fictie is er een gelijkstelling en geen rangorde. De tekst in de Wet LB 1964 was tot 2001 hetzelfde⁶, maar is daarna gewijzigd in een aparte artiestenregeling.

3 Historie van de artiestenregeling

De artiestenregeling bestaat sinds 1941. De Duitse bezetters introduceerden toen een loonheffing voor "beroepsboksers, goochelaars en andere musici", omdat zij graag wilden heffen zodra het inkomen werd verdiend.⁷ In de jaren vijftig werd de artiestenregeling toegepast op kermis- en variétéartiesten zonder vaste woon- of verblijfplaats, want bij deze zelfstandige artiesten kon maar beter niet gewacht worden tot de inkomstenbelasting, maar werd met de loonbelasting de belastingheffing alvast veiliggesteld.

In 1964 werd de artiestenregeling serieus ter discussie gesteld, maar toch gehandhaafd omdat de vakbonden graag de bescherming van de werknemersverzekeringen wilden toevoegen voor artiesten, die hiermee zowel voor de LB als de werknemersverzekeringen in fictieve dienstbetrekking kwamen. In 1970 werden de buitenlandse artiesten toegevoegd.⁸

1 Werkzaam bij All Arts Belastingadviseurs en als onderzoeker verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

2 Art. 1 Wet LB 1964.

3 Art. 5a lid 3 Wet LB 1964.

4 Art. 2 Wet LB 1964.

5 Dit staat in art. 5 ZW, art. 5 WW en art. 5 WAO en wordt uitgewerkt in art. 4 van het besluit van 24 december 1986 (Rariteitenbesluit).

6 Dat stond in art. 4a onderdeel c Wet LB 1964 (oud).

7 Zie H. Mobach, *Goochelaars en andere musici* (Leids Fiscaal Jaarboek), 1987.

8 Echter sinds 1990 niet meer voor de werknemersverzekeringen; zie art. 13 Besluit uitbreiding en beperking kring der verzekerden voor de werknemersverzekeringen 1990.

Met de Belastingherziening van 2001 werd de artiestenregeling in de LB veranderd van een fictieve dienstbetrekking in een aparte wettelijke bepaling. Verder werd de heffingsgrondslag verduidelijkt.⁹

In 2006 was er een serieuze discussie over het voortbestaan van de artiestenregeling tijdens het overleg tussen de organisatoren van optredens en de vakbonden in de podiumkunsten. Het was een side-issue tijdens de gesprekken over de afschaffing van de belastingheffing van buitenlandse artiesten, sporters en gezelschappen uit landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft.¹⁰ De organisatoren van optredens wilden gelijk ook wel van de hele artiestenregeling af, maar daar waren de vakbonden tegen want die waren beducht voor inkomensverlies voor artiesten, die vaak netto-afspraken maken en de organisatoren daarbovenop de LB (en uiteraard ook de werkgeverspremies) laten betalen. Toen duidelijk werd dat de artiestenregeling maar weinig administratieve last was voor de organisatoren omdat er diverse verloningsbureaus waren ontstaan die de verloning konden overnemen, lieten de organisatoren hun bezwaren tegen de artiestenregeling varen. Jarenlang bestonden voor de WW gunstige regels voor artiesten waardoor zij eerder recht hadden op WW en op een hogere uitkering. Zo hoefden zij maar in 16 van de 36 weken voorafgaand aan de werkloosheid gewerkt hebben, terwijl dat voor gewone werknemers 26 weken zijn, en werd hun dagloon fictief minstens op het minimumloon gesteld, ook al zou dat door weinig werkdagen in een week gemiddeld daaronder zijn gekomen. Maar deze aparte regels werden in 2013 afgeschaft.

4 Hoe werkt de artiestenregeling

Er is geen duidelijke inhoudelijke omschrijving meer wie als artiest moet worden betiteld. In de Wet LB 1964 staat dat een artiest degene is die als zodanig optreedt¹¹, waarmee er dus in ieder geval een optreden moet zijn en repetities dus buiten de artiestenregeling vallen. Vóór 2001 was er een koppeling met de Besluitenlijst van de Commissie Coördinatie Loonbelasting en Sociale Verzekering¹², maar die is na de Belastingherzie-

ning 2001 ingetrokken. Dat is niet erg want er is ook nauwelijks onduidelijkheid over wie artiest is.¹³ Verder moet het gaan om overeenkomsten van korte duur, wat betekent dat bij overeenkomsten van langere duur de artiestenregeling niet van toepassing. Het is onduidelijk waarom deze bepaling al heel lang in de artiestenregeling staat, ook al vóór 2001. Misschien omdat het bij langere duur eerder voor de hand ligt dat er sprake is van werkgevergezag omdat de opdrachtgever/werkgever zeggenschap wil over de inhoud van hetgeen op het podium gebeurt, maar er staat nergens een formele toelichting op deze regel. Korte duur wordt gezien als korter dan drie maanden¹⁴, alhoewel dat ook nergens vastgelegd is. Het zou dus net zo goed een kortere of langere periode kunnen zijn.¹⁵ En deze beperking staat wel in de Wet LB 1964, maar niet in de werknemersverzekeringswetten. Het betekent in ieder geval dat er geen LB verschuldigd is voor artiesten die niet in dienstbetrekking werken en met hun opdrachtgever een overeenkomst van langere duur sluiten.

Inhoudingsplichtige voor de loonheffingen is degene met wie het optreden wordt overeengekomen dan wel degene van wie de gage wordt ontvangen.¹⁶ De inhoudingsplicht kan worden verlegd naar een andere persoon, maar die moet dan wel een inhoudingsplichtigenverklaring (IPV) hebben.¹⁷ De IPV kan worden aangevraagd bij de inspecteur, maar wordt gegeven aan personen die in de Uitvoeringsregeling LB 2011 worden genoemd.¹⁸ De IPV is vijf jaar geldig en de houder moet een kopie van de IPV aan de oorspronkelijke inhoudingsplichtige geven om hem te vrijwaren van de loonheffingen. Hiermee krijgt vervolgens de houder van de IPV te maken met de verplichtingen van de artiestenregeling. Als artiesten als werknemers in echte dienstbetrekking werken kan de IPV niet worden gebruikt, want dan geldt de artiestenregeling niet, zoals hiervoor in onderdeel 2 werd besproken. De loonheffingen worden berekend over de gage. Die bestaat uit hetgeen de artiest betaald krijgt, dus inclusief kostenvergoedingen, en uit de verstrekkingen in natura.¹⁹ Dat is een heel ruim begrip, maar er zijn ook wat

⁹ Zie art. 35 e.v. Wet LB 1964. Het begrip gage werd geïntroduceerd waarin alles begrepen is, dus ook onkostenvergoedingen. Maar tegelijk kwamen de kostenvergoedingsbeschikking en de kleinevergoedingsregeling als aftrekposten.

¹⁰ Deze vrijstelling staat in art. 5a lid 1 onderdeel b en art. 5b lid 1, onder 2° Wet LB 1964.

¹¹ Art. 5a lid 1 Wet LB 1964.

¹² Besluit van 18 juni 1992, Stcrt. 1992, 129.

¹³ Er was een tijd discussie over dj's, maar daaraan heeft de Minister van Financiën met zijn uitlatingen van 27 november 2006, V-N 2006/63.19 een einde gemaakt. Sindsdien zijn ook dj's als artiesten aan te merken.

¹⁴ Zie Hof Amsterdam 24 mei 1993, BNB 1994/159.

¹⁵ Zo geldt bijvoorbeeld voor de wachtgeldpremie voor het onderscheid tussen de hoge premie voor kortdurende en de lage premie voor langdurende overeenkomsten een termijn van één jaar.

¹⁶ Art. 8a Wet LB 1964.

¹⁷ Art. 8a lid 3 Wet LB 1964.

¹⁸ Art. 6 UR LB.

¹⁹ Art. 35 lid 2 Wet LB 1964.

aftrekposten, zoals voor maaltijden en consumpties²⁰, reis- en verblijfkosten²¹, diverse aanspraken²² en de kostenvergoedingsbeschikking (KVB).²³ Deze KVB wordt bijna nooit aangevraagd door binnenlandse artiesten, maar er wordt veel gebruikgemaakt van de kleinevergoedingsregeling (KVR) van maximaal € 163 per artiest per optreden, die juridisch gezien een fictieve KVB is. Als er namelijk geen KVB is aangevraagd mag de inhoudingsplichtige deze toch voor dit bedrag toepassen, mits de artiest daarvoor toestemming geeft.²⁴ Dit wordt gedaan op de gageverklaring die voor elk optreden moet worden ingevuld, waarop de verdeling van de gage wordt aangegeven en de persoonlijke gegevens van de artiesten worden ingevuld en die door alle optredende artiesten moet worden ondertekend.²⁵

“Maar een belangrijke uitzondering is dat er geen loonstaat hoeft te worden aangelegd als uitsluitend kostenvergoedingen worden betaald”

De gages van de artiesten moeten worden verwerkt in de salarisadministratie, zodat deze in de maandelijkse LH-aangiften kunnen worden meegestuurd naar de Belastingdienst.²⁶ Hiervoor moet een loonstaat worden aangelegd²⁷, terwijl bij de loonadministratie ook de kostenvergoedingen, verstrekkingen en aanspraken die volgens art. 35 Wet LB 1964 niet tot de belastbare gage behoren moeten worden bewaard.²⁸ Maar een belangrijke uitzondering is dat er geen loonstaat hoeft te worden aangelegd als uitsluitend kostenvergoedingen overeenkomstig art. 35 lid 3 en 4 Wet LB 1964 worden betaald.²⁹ Dat betekent dat als voor een optreden niet

meer wordt betaald dan de KVR van € 163 per artiest en de artiesten op de gageverklaring laten weten dat zij die KVR willen laten toepassen, er geen loonstaat hoeft te worden aangelegd, waardoor de gegevens van dit optreden niet via de LH-aangifte aan de Belastingdienst zullen worden gemeld. Wel moet de ingevulde en ondertekende gageverklaring bij de loonadministratie worden bewaard.

Hierdoor worden de organisatoren van kleine optredens met artiesten en gezelschappen met lage gages niet opgezadeld met een uitgebreide loonadministratie (per artiest), maar het betekent ook dat de Belastingdienst geen informatie krijgt over deze betalingen. Als de inspecteur de informatie wel wil hebben kan hij de gageverklaringen opvragen bij de inhoudingsplichtige³⁰, de inhoudingsplichtige opleggen om toch loonstaten aan te leggen³¹ óf verzoeken om informatie over de betalingen aan de artiesten, waardoor de inhoudingsplichtige IB.47-kaarten zal moeten invullen en indienen.³² Het initiatief hiervoor ligt echter bij de inspecteur, zodat de inhoudingsplichtige niets uit zichzelf hoeft te melden voor artiesten aan wie niet meer dan de KVR wordt betaald.

Als er wel een belastbare gage is, dan bedraagt de LB alleen het tarief van de eerste belastingschijf³³, dus 36,55% (in 2016), en geen hogere tarieven. Er worden geen heffingskortingen toegepast. De premies ZW, WW en WIA zijn deels vaste percentages en deels gedifferentieerd per sector en soms zelfs binnen de sector. Deze premies worden in het volgende onderdeel besproken.

5 Recht op een uitkering

Met de afdracht van loonheffingen ontstaat er voor de artiest ook recht op een uitkering, zowel voor de WW, de ZW als de WIA.

Voor de WW gelden sinds 2013 voor artiesten dezelfde regels als voor werknemers, namelijk dat in 26 van de laatste 36 weken gewerkt moet zijn³⁴, waarbij één keer optreden per week al als een gewerkte week meetelt. De uitkeringsduur hangt af van het arbeidsverleden, maar is slechts drie maanden als de artiest in de laatste vijf kalenderjaren niet in ten minste vier kalenderjaren ten minste 52 loondagen heeft gehad.³⁵ Als een artiest onregelmatig en minder dan vijf keer per week optreedt, zal het loon over de gewerkte periode niet hoog zijn,

20 Art. 35 lid 3, onderdeel a Wet LB 1964. Deze vergoeding is gemaximeerd.

21 Art. 35 lid 3 onderdeel b en c Wet LB 1964. Voorwaarde is wel dat de originele bonnen moeten worden overgelegd.

22 Art. 35 lid 3 onderdeel d t/m g Wet LB 1964.

23 Art. 35 lid 4 Wet LB 1964.

24 Art. 12a lid 7 UB LB.

25 Art. 12b UB LB en art. 10.2 UR LB.

26 Zie hiervoor hoofdstuk 10 van de UR LB.

27 Art. 10.3 UR LB.

28 Art. 10.4 UR LB.

29 Art. 10.7 lid 1 UR LB.

30 Art. 10.2 lid 5 UR LB.

31 Art. 10.7 lid 2 UR LB. De inhoudingsplichtige kan bezwaar maken tegen deze beschikking.

32 Art. 49 AWR.

33 Art. 35a lid 1 Wet LB 1964.

34 Art. 17 lid 1 WW.

35 Art. 42 WW.

zeker niet omdat de verzekering per dag niet meer is dan het maximumdagloon van € 202,93.³⁶ Dit beïnvloedt de WW-uitkering in negatieve zin. Hiertegenover staat voor culturele instellingen een Awf-premie van 2,44% en een gedifferentieerde Wgf-premie van 7,28% voor kortdurende overeenkomsten (tot twaalf maanden) en van 1,6% voor langer durende overeenkomsten.³⁷

Voor de ZW geldt dat artiesten onder de vangnetregeling vallen, waarvoor sinds 2015 premie wordt geheven van alle inhoudingsplichtigen. Een artiest heeft recht op een ZW-uitkering als hij door ziekte niet in staat is om zijn werk te doen. Er zijn twee wachtdagen en de ZW-uitkering duurt maximaal 24 maanden. Bij een onregelmatig arbeidspatroon met boekingen op de korte termijn, zoals veel artiesten hebben, is het niet goed te overzien wat de ZW-uitkering zal zijn. Hiertegenover staat slechts een ZW-premie van 0,33% over het maximumdagloon zoals hiervoor genoemd.³⁸

Voor de WIA geldt dat artiesten een uitkering ontvangen als ze twee jaar ziek zijn en uit de ZW komen. Bij volledige arbeidsongeschiktheid wordt een IVA-uitkering van 75% van 21,75 x het dagloon gegeven, terwijl bij gedeeltelijke arbeidsongeschiktheid een WGA-uitkering wordt gegeven die qua hoogte afhankelijk is van het percentage arbeidsongeschiktheid. Voor de WIA wordt een premie van 7,3% geheven over het maximumdagloon zoals hiervoor genoemd.³⁹

Bij elkaar is dit tamelijk onzeker, zowel qua toegang tot mogelijke uitkeringen als qua hoogte en duur van die uitkeringen. Er werd door artiesten veel gebruikgemaakt van de WW, hetgeen mede reden is voor de hoge WW-premie voor kortdurende overeenkomsten, maar sinds de afschaffing in 2013 van de gunstige toegangsregels voor artiesten is het gebruik van de WW afgenomen en zijn de uitkeringen lager. Er is weinig bekend over artiesten die gebruikmaken van de ZW en WIA, want hun arbeidspatroon lijkt daarvoor te onregelma-

tig. Als artiesten al voor langere tijd een uitkering op niveau krijgen is dat meestal omdat zij als werknemer bij een gezelschap hebben gewerkt, waardoor zij als gewone werknemers een vast salaris verdienden en daardoor beter toegang tot een uitkering hadden.

6 Doorwerking naar de inkomstenbelasting

De LB is niet de eindheffing, de artiesten moeten hun inkomsten ook aangeven voor de inkomstenbelasting (IB). Dat zal dan zijn als winst uit onderneming of als resultaat uit overige werkzaamheden. De rangorde hiertussen wordt bepaald door de bronnenvolgorde van art. 2.14 Wet IB 2001, waardoor eerst moet worden beoordeeld of er sprake is van winst uit onderneming en pas daarna van één van de andere bronnen.⁴⁰ Het zal voor de IB geen loon uit dienstbetrekking zijn, omdat de artiestenregeling in de LB pas van toepassing is als de artiest niet als werknemer werkt.⁴¹ Heel vaak zal het winst uit onderneming zijn, omdat veel artiesten verschillende opdrachtgevers hebben, inkomensrisico en debiteurenrisico lopen, zelf investeringen en hun eigen kosten betalen en zich naar buiten als zelfstandigen presenteren, zoals met een eigen website. Al bij een omzet van een paar duizend euro en een positief resultaat is er winst uit onderneming.⁴² Het komt eigenlijk niet vaak voor dat het resultaat uit overige werkzaamheden is, want bij een kleine omzet zullen er meestal meer kosten worden gemaakt waardoor het resultaat negatief wordt en er geen bron van inkomen bestaat.⁴³ Dat komt vaak voor, veel meer dan resultaat uit overige werkzaamheden.

Als winst uit onderneming zal de artiest de bruto-gage als omzet moeten aangeven, samen met de bedragen die hij volgens de KVR heeft ontvangen⁴⁴, waarna de ingehouden LB verrekenbaar is met de IB.⁴⁵ Daartegenover mag de artiest als ondernemer zijn ondernemingskosten aftrekken, waarna op de winst de ondernemingsfacilitei-

36 Dit is het maximale jaarloon voor de werknemersverzekeringen van € 52.763 gedeeld door 260 werkdagen.

37 Dit is sector 54 (culturele instellingen). Het kan echter zijn dat een inhoudingsplichtige in een andere sector is ingedeeld, omdat hij geen culturele instelling is, en dan kan de Wgf-premie veel lager zijn, terwijl er geen onderscheid wordt gemaakt tussen kortdurende en langer durende overeenkomsten.

38 Deze premie geldt eveneens voor sector 54 (culturele instellingen). Gemiddeld bedraagt de ZW-premie 0,36% voor alle sectoren.

39 Deze premie geldt eveneens voor sector 54 (culturele instellingen) en bestaat uit een groot vast en klein variabel deel. In andere sectoren zal de WIA-premie daarom enigszins anders zijn, afhankelijk van het AO-percentage in die sectoren.

40 Onder de oude Wet IB 1964 werd dit ook al zo beslist in HR 11 maart 1981, BNB 1981/105 en verwijzingsuitspraak Hof 's-Gravenhage 2 maart 1982, BNB 1983/113.

41 Dit is uiteraard anders als in de LB ten onrechte de artiestenregeling is toegepast, terwijl de artiest in werkelijkheid als werknemer in dienstbetrekking werkte.

42 Zie Hof Arnhem 20 oktober 2009, V-N 2010/7.16 en Hof 's-Gravenhage 19 oktober 2010, V-N 2011/8.23.6.

43 Zie Hof Amsterdam 25 juli 1995, V-N 1996/122.10.

44 Ook de gages van optredens op privéaangelegenheden moeten als winst worden aangegeven.

45 Nagenoeg alle aangifteprogramma's hebben de mogelijkheid om o.g.v. de artiestenregeling ingehouden LB apart te vermelden, al is dat soms wel bij resultaat uit overige werkzaamheden, terwijl het meer voor de hand ligt dat deze mogelijkheid bij winst uit onderneming staat.

ten van toepassing zijn.⁴⁶

Dit betekent dat er bij de artiestenregeling weliswaar verloning heeft plaatsgevonden en loonheffingen zijn afgedragen, maar dat na afloop van het jaar door de behandeling als winst uit onderneming toch een zelfde gelijke uitkomst volgt als wanneer met een VAR-wuo uit de artiestenregeling wordt gestapt.⁴⁷

7 Uitzonderingen op de artiestenregeling⁴⁸

Er zijn een paar uitzonderingen op de artiestenregeling, zoals het optreden voor een natuurlijk persoon ten behoeve van diens persoonlijke aangelegenheden.⁴⁹ De bedoeling hiervan is om privépersonen geen loonadministratie en LH-aangiften te hoeven laten doen. Bij optredens op privéfeesten mag een artiest dus bruto worden uitbetaald en moet hij dit inkomen zelf na afloop van het jaar bruto voor de inkomstenbelasting aangeven.

.....

*“Er is een uitzondering
voor artiesten die
beschikken over een
VAR-wuo of een VAR-dga”*

.....

Verder is er een uitzondering voor artiesten die beschikken over een VAR-wuo of een VAR-dga.⁵⁰ Vroeger was dat de zelfstandigheidsverklaring, maar per 1 januari 2003 zijn artiesten ook onder de verklaring arbeidsrelatie (VAR) gaan vallen. Het is een voor de hand liggende verklaring, want zoals hiervoor besproken hebben veel

artiesten winst uit onderneming voor de IB als zij onder de artiestenregeling van de LB vallen.⁵¹

Hiermee wordt niet alleen de mogelijkheid geboden om uit de artiestenregeling te stappen, maar wordt met de VAR-wuo ook vrijwaring gegeven als de artiest in echte dienstbetrekking werkt en zijn werkgever eigenlijk loonheffingen volgens de witte tabel zou moeten afdragen. Ook in die situatie kan bruto uitbetaald worden en zal volgens het VAR-systeem alleen bij de artiest zelf in zijn aangifte inkomstenbelasting gecorrigeerd kunnen worden. Maar zoals we al een tijdje weten heeft de Belastingdienst niet de mankracht om deze artiesten individueel te controleren, waardoor met het VAR-systeem schijnzelfstandigheid in de hand werd gewerkt. Daarvan is ook zeker sprake in de podiumkunsten bij artiesten die voor langere tijd voor eenzelfde gezelschap of producent werken met duidelijke kenmerken van een werkgeversgezag, maar toch bruto uitbetaald worden omdat zij een VAR-wuo (of VAR-dga) als artiest hebben.

Voor de werknemersverzekeringen is een artiest niet verzekerd als (fictieve) werknemer als hij zijn werk als zelfstandig beroep uitoefent. Daarvan mag de opdrachtgever uitgaan als de artiest een VAR-wuo van de Belastingdienst heeft, zelfs als er duidelijk een gewone dienstbetrekking bestaat, maar de uitzondering geldt ook als de artiest geen VAR-wuo heeft maar verder de duidelijke kenmerken van een zelfstandige heeft.⁵² Dat betekent eigenlijk dat veel artiesten feitelijk niet verzekerd zijn voor de werknemersverzekeringen en dat zij bij het UWV geen uitkering kunnen krijgen als deze wettelijke regeling consequent zou worden toegepast. Aan de andere kant zouden inhoudingsplichtigen (fictieve werkgevers) geen premies hoeven af te dragen voor de artiesten die bij hen optreden en duidelijk de kenmerken van zelfstandigheid hebben. Maar in de praktijk wordt dit niet toegepast en wordt alleen maar gebruikgemaakt van de VAR-wuo en VAR-dga als uitzondering op de artiestenregeling voor de werknemersverzekeringen.

Gesteld zou kunnen worden dat zowel de KVR op de gageverklaring als de IPV als uitzonderingen op de artiestenregeling zouden kunnen gelden, maar in dit artikel worden deze twee binnen de artiestenregeling behandeld, omdat de KVR gaat over de belastbare grondslag binnen de artiestenregeling en met de IPV een verschuiving van de artiestenregeling plaatsheeft.

⁴⁶ Voor de zelfstandigenaftrek zal voldaan moeten worden aan het urencriterium.

⁴⁷ Verschil is wel dat de artiest buiten de OB kan blijven als hij wordt verloned volgens de artiestenregeling, zoals goedgekeurd in het besluit van 13 juni 2007, V-N 2007/33.19.

⁴⁸ Er is ook een uitzondering voor buitenlandse artiesten uit landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten, maar die valt buiten de reikwijdte van dit artikel. Ik verwijs hiervoor naar D. Molenaar, 'Radicale wijziging artiesten- en beroepssportersregeling per 2007', WFR 2006/1213, en D. Molenaar, 'Nederland benadeelt nog steeds zijn eigen artiesten en sporters', WFR 2014/1308.

⁴⁹ Art. 5a lid 1 onderdeel c Wet LB 1964.

⁵⁰ Art. 5a lid 1 onderdeel a Wet LB 1964.

⁵¹ Een tijdlang heeft de Belastingdienst wel VAR's met row afgegeven aan artiesten, waartegen dan bezwaar gemaakt moest worden. Maar gelukkig is deze misvatting sterk afgenomen.

⁵² Art. 8 Besluit van 24 december 1986 (Rariteitenbesluit) jo. art. 4 en 4a van WAZ.

8 Hoe stap je na 1 mei 2016 uit de artiestenregeling

8.1 Afschaffing van de VAR

Eigenlijk gaat de afschaffing van de VAR per 1 mei a.s. niet over de artiestenregeling. Het VAR-systeem werd ingevoerd om aan opdrachtgevers/werkgevers duidelijkheid te geven over de fiscale status van hun opdrachtnemer/werknemer. De Belastingdienst ging vanaf 2002 verklaringen afgeven of de opdrachtnemer voor de IB winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden had dan wel als werknemer voor de IB loon uit dienstbetrekking genoot. Per 2005 werd aan de VAR-wuo (en VAR-dga bij een eigen BV) de absolute vrijwaring verbonden dat geen naheffingen meer mogelijk waren bij de opdrachtgever, maar alleen nog bij de opdrachtnemer als mocht blijken dat toch sprake was van een dienstbetrekking. Op zich wel van belang voor artiesten bij wie getwijfeld werd of zij misschien onder werkgeversgezag werkten, maar niet voor de artiestenregeling want die is juist pas van toepassing als is vastgesteld dat er geen dienstbetrekking bestaat. De afschaffing van de VAR treft daarom bij toeval de artiestenregeling.

Het zou voor de hand liggen om dan terug te keren naar de zelfstandigheidsverklaring voor artiesten, een systeem dat tot 2003 prima had gefunctioneerd. Maar in juni 2015 bleek het Ministerie van Financiën daar niets voor te voelen, want hij vond zo'n verklaring niet passen bij zijn Wet "deregulering beoordeling arbeidsrelaties". Het ministerie stuurde er daarom op aan om modelovereenkomsten te gaan maken om uit de artiestenregeling te stappen.

8.2 Goedgekeurde modelovereenkomsten

De brancheorganisaties in de podiumkunsten hebben samen twee modelovereenkomsten opgesteld voor artiesten, die begin oktober 2015 zijn goedgekeurd door de Belastingdienst. Deze modelovereenkomsten zijn slechts aanvullingen op de reeds op andere wijze gemaakte afspraken voor de optredens, dus dienen puur als vervanging van de VAR. Er is ook een modelovereenkomst goedgekeurd voor dj's, waarin wel alle afspraken voor het optreden staan. Met deze modelovereenkomsten is het technisch mogelijk voor artiesten om per 1 mei 2016 de VAR te vervangen.

8.3 Onderlinge overeenkomst c.q. eigen verklaring

Maar in november 2015 ontstond er kritiek dat er voor elk optreden een modelovereenkomst zou moeten worden gesloten, hetgeen tot veel meer administratieve lasten zou gaan leiden dan nu met de VAR-wuo. Er werd

zelfs een petitie aangeboden aan de Staatssecretaris van Financiën en de Eerste Kamer. Vervolgens liet de staatssecretaris aan de Eerste Kamer weten dat er een eenvoudiger mogelijkheid zal worden gecreëerd, namelijk het sluiten van een onderlinge overeenkomst tussen de inhoudingsplichtige en de artiest, waarin die laatste verklaart dat hij geen gebruik wil maken van de artiestenregeling. Deze overeenkomst kan ook per e-mail, maar moet wel vóór de betaling van de gage worden gesloten.⁵³ Er hoeft dus geen handtekening te worden gezet, wilsovereenstemming is voldoende, waardoor ook met stilzwijgende instemming de bedoelde overeenkomst tot stand komt. Dit betekent feitelijk dat een eigen verklaring van de artiest voldoende is. Om het goed te doen zou de artiest (of een artiestengezelschap) voorafgaand aan de betaling de volgende tekst aan de inhoudingsplichtige moeten sturen:

Met dit optreden ontstaat geen dienstbetrekking, waardoor echter wel de artiestenregeling van art. 5a Wet LB 1964 en art. 4 Besluit van 24 december 1986 (sociale verzekeringen) van toepassing zou zijn. De artiest (of het artiestengezelschap) kiest er echter voor om géén gebruik te maken van deze artiestenregeling, dus om géén loonheffingen te laten afdragen en niet verzekerd te zijn voor de werknemersverzekeringen. (Deze keuze geldt voor alle leden van het gezelschap.) Hiermee wordt voldaan aan art. 3bis UB LB 1965 en art. 4, lid 2 Besluit 24 december 1986. Door deze keuze mag de gage voor het optreden bruto aan de artiest (of het gezelschap) uitbetaald worden.

En het valt aan te raden dat de artiest (of het gezelschap) ook een tekst op zijn factuur voor het optreden opneemt om het uitstappen uit de artiestenregeling duidelijk in de administratie van de inhoudingsplichtige te krijgen:

De artiest (of het artiestengezelschap) heeft er voor gekozen om géén gebruik te maken van de artiestenregeling, dus om géén loonheffingen te laten afdragen en niet verzekerd te zijn voor de werknemersverzekeringen. (Deze keuze geldt voor alle leden van het gezelschap.) Door deze keuze mag de opdrachtgever de gage voor het optreden bruto aan de artiest (of het gezelschap) uitbetalen.

⁵³ Antwoorden van de Staatssecretaris van Financiën aan de Eerste Kamer 18 januari 2016, nr. DB/2015/469U. Deze mogelijkheid was reeds opgenomen in de concept-AMvB die op 25 september 2015 met de MvA aan de Eerste Kamer was aangeboden en staat verwoord in art. 5a lid 1 onderdeel c Wet LB 1964 jo. art. 3bis UB LB en in art. 4 van het besluit van 24 december 1986 (Rareitenbesluit inzake de werknemersverzekeringen).

Ook zonder tegenbericht van de inhoudingsplichtige maar met de betaling van de factuur is er voldoende aanwijzing dat de inhoudingsplichtige heeft ingestemd met het voorstel, waardoor een overeenkomst is ontstaan zoals bedoeld in art. 3bis UB LB 1965 en art. 4 Rariteitenbesluit.

8.4 Geen toetsing meer aan ondernemerschap

Interessant is dat er na 1 mei 2016 voor het uitstappen uit de artiestenregeling niet meer getoetst wordt of een artiest als ondernemer is aan te merken. Tot nu toe gold voor de LB dat wel met een VAR-wuo wel en niet met een VAR-row vrijwaring werd verkregen voor het afzien van de artiestenregeling, en ook voor de werknemersverzekeringen moest sprake zijn van een bedrijf of zelfstandig beroep om buiten de verzekeringsplicht te vallen, maar die drempel wordt vanaf 1 mei 2016 met de onderlinge overeenkomst c.q. eigen verklaring weggenomen. Hetgeen ook wel logisch is omdat artiesten nauwelijks als resultaatgenieters zijn aan te merken. De drempel leidde soms tot de vreemde uitkomst dat voor een artiest die geen bron van inkomen had omdat hij te weinig verdiende, toch loonheffingen moesten worden afgedragen omdat hij geen VAR-wuo kon krijgen. De werkgeverspremies waren dan weggegooid geld en weliswaar was de LB in de IB-aangifte verrekenbaar met de IB, maar dat was moeilijk te realiseren als er geen bron van inkomen kon worden aangegeven. Gelukkig verdwijnt die schemerzone met het afschaffen van de VAR.

8.5 Geen implementatieperiode maar directe werking per 1 mei 2016

Voor de artiestenregeling geldt na het afschaffen van de VAR geen implementatieperiode van een jaar tot 1 mei 2017. Het gaat namelijk niet om het beoordelen of er mogelijk een dienstbetrekking bestaat, waarvoor de VAR een hulpmiddel maar geen wettelijke verplichting was. Voor de artiestenregeling staat de VAR-wuo of VAR-dga als uitdrukkelijke voorwaarde om uit de artiestenregeling in art. 5a lid 1 Wet LB 1964, dus na afschaffing gaat de nieuwe werkwijze gelijk al in per 1 mei 2016. Artiesten en hun inhoudingsplichtigen moeten zich daarom al op korte termijn aanpassen.

9 Afweging tussen artiestenregeling of eruit stappen

Na de afschaffing van de VAR per 1 mei 2016 is met de goedgekeurde modelovereenkomst of eigen verklaring de drempel lager geworden voor artiesten om uit de artiestenregeling te stappen. Dat werpt de vraag op of dat gunstig is voor artiesten, te meer daar het voor het on-

dernemerschap in de IB en de bijbehorende ondernemersfaciliteiten niet nodig is. Hieronder volgen de voor- en nadelen van de artiestenregeling:

De voordelen zijn: (1) er wordt LB ingehouden, dus er hoeft niet zelf gereserveerd te worden voor het achteraf moeten betalen van IB, (2) er is geen BTW-plicht, waardoor de administratie een stuk eenvoudiger is en er geen BTW-aangiften gedaan hoeven te worden, en (3) er ontstaan rechten op eventuele ZW-, WW- en WIA-uitkeringen.

De nadelen zijn echter: (1) de verloning is administratief gedoe voor de opdrachtgever, hetgeen kan worden opgelost door een verloningsbureau in te schakelen, maar dat betekent extra kosten, (2) alle inhoudingsplichtigen moeten jaaropgaven sturen, omdat het anders onzeker is of de loonheffingen wel zijn afgedragen en dus de LB met de IB kan worden verrekend⁵⁴, (3) de WW-uitkering weegt niet snel op tegen de hoge WW-premie voor kortdurende overeenkomsten in de culturele sector, en (4) de toegangsvoorwaarden voor een uitkering zijn vrij hoog voor een artiest.

Bij elkaar zal het per artiest verschillen welke keuze er gemaakt wordt. Er zijn veel artiesten gelukkig met de artiestenregeling, die hen bescherming en een eenvoudige administratie maar toch ook de ondernemersfaciliteiten biedt. Andere artiesten stappen er liever uit om administratief net zo werken als andere ondernemers. Dat is eigenlijk wel een mooie keuzemogelijkheid voor artiesten.

10 Mogelijke samenloop met fictieve dienstbetrekkingen

Bij het uitstappen uit de artiestenregeling komt ook de vraag op of er fictieve dienstbetrekkingen van toepassing zijn, meer specifiek die voor arbeid door tussenkomst⁵⁵ en gelijkgestelden.⁵⁶ Daarvan lijkt echter geen sprake door de uitzondering dat geen sprake is van die fictieve dienstbetrekkingen als de arbeid wordt verricht in het kader van een bedrijf of zelfstandig beroep⁵⁷, waarvan bij artiesten die onder de artiestregeling vallen nagenoeg telkens sprake is.

⁵⁴ Zie Hof 's-Hertogenbosch 9 juli 2015, V-N 2015/48.13 over de verrekening van LB bij ontbrekende jaaropgaven en netto-afspraken van een artiest. Het gerechtshof stond slechts onder voorwaarden toe dat de LB verrekend mocht worden met de IB. Dit probleem zou trouwens opgelost kunnen worden met het tussenschuiven van een verloningsbureau dat de gages voor optredens overneemt, want dan komt er na afloop van het jaar slechts één jaaropgaaf waarop alles staat.

⁵⁵ Art. 2a UB LB.

⁵⁶ Art. 2c UB LB.

⁵⁷ Art. 2e UB LB.

Verder is het maar de vraag of de tussenkomstfictie van toepassing kan zijn, bijvoorbeeld bij werk via een artiestenbureau. Dat is echter bijna nooit zo omdat dat bureau slechts bemiddelt voor optredens bij opdrachtgevers en daarvoor een commissie ontvangt, waardoor het bureau niet rechtstreeks de opdrachtgever van de artiesten is. Dat lijkt misschien anders als het artiestenbureau een IPV gebruikt om de inhoudingsplicht van de opdrachtgevers over te nemen, maar dat is misleidend want het bureau wordt daarmee alleen fiscaal de inhoudingsplichtige maar verder niet de opdrachtgever. Het komt in de praktijk nauwelijks voor dat een artiestenbureau de artiesten voor eigen rekening en risico inhuint en voor een andere opdrachtgever laat werken. Mocht dat wel zo zijn, dan zal er eerder sprake zijn van een echte dan een fictieve dienstbetrekking.

11 Conclusies

De artiestenregeling is een vreemde eend in de bijt in de Wet LB 1964 en de werknemersverzekeringswetten. Als wordt vastgesteld dat de artiest geen werknemer is moeten er toch loonheffingen afgedragen worden voor de feitelijk zelfstandige artiesten. Dat heeft echter duidelijk voordelen, zoals dat de belasting daarmee al betaald wordt en niet zelf gereserveerd hoeft te worden, de administratie eenvoudiger is en er eventueel gebruikgemaakt kan worden van uitkeringen. Maar de feitelijk zelfstandige artiest kan ook kiezen om dit niet te willen en uit de artiestenregeling te stappen. Tot nu toe was daarvoor een VAR-wuo of VAR-dga nodig, maar vanaf 1 mei 2016 moet dat met een goedgekeurde modelovereenkomst of met een onderlinge overeenkomst c.q. eigen verklaring. In beide gevallen, dus wel of geen artiestenregeling, zal het inkomen na afloop van het jaar kunnen worden aangegeven als winst uit onderneming en kunnen de ondernemersfaciliteiten worden toegepast. Slechts bij weinig inkomsten en activiteiten zal het resultaat uit overige werkzaamheden zijn of is er mogelijk geen sprake van een bron van inkomen. Artiesten met lage inkomsten en hogere kosten kunnen binnen de artiestenregeling gebruik blijven maken van de kleinevergoedingsregeling (KVR) op de gageverkla-

ring (GV). Dat is voor hen administratief eenvoudig omdat die KVR door de inhoudingsplichtige niet actief gemeld hoeft te worden aan de Belastingdienst en in de IB-aangifte niet verantwoord hoeft te worden met onkosten. Gezellschaften kunnen ook een inhoudingsplichtigeverklaring (IPV) aanvragen, waarna er geen fiscale gevolgen zijn als er geen betalingen aan de artiesten worden gedaan of als die niet meer dan de vrijwilligersvergoeding krijgen.

Voor andere artiesten gaat de drempel voor het uitstappen uit de artiestenregeling erg laag worden, want daar komt de Belastingdienst straks niet meer aan te pas. Hiermee maakt de Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties (DBA) zijn naam voor de artiestenregeling helemaal waar. Inhoudingsplichtigen moeten echter wel opletten dat er een goede overeenkomst of eigen verklaring wordt gemaakt, die bij de administratie moet worden bewaard, want anders bestaat alsnog het risico van naheffing bij een belastingcontrole. Het valt aan te raden dat naast duidelijkheid vooraf in de overeenkomst of in een e-mail de artiest ook op zijn factuur voor de gage nog een tekst opneemt waarin hij duidelijk laat weten af te zien van de artiestenregeling.

Een andere manier van werken dus voor artiesten en hun opdrachtgevers. Het is wel opletten dat dit deel van de Wet DBA gelijk ingaat op 1 mei 2016 en dat hiervoor niet de implementatieperiode van een jaar geldt, zoals voor de beoordeling van arbeidsverhoudingen. Dat komt omdat de VAR echt in de wet staat als voorwaarde voor het uitstappen uit de artiestenregeling en de VAR per 1 mei 2016 daaruit wordt geschrapt.

Even wennen dus, maar het is voor de artiestenregeling wel heel duidelijk hoe het moet gebeuren. Dat is bij de algemene beoordeling van arbeidsrelaties wel anders, want het antwoord op de vraag is soms veel moeilijker te geven. De nieuwe regels voor artiesten brengt ook weer de keuze naar boven tussen het wel of niet willen gebruiken van de artiestenregeling. Dat is eigenlijk een regeling die je iedere ondernemer zou gunnen, het laten afdragen van loonheffingen met bijbehorende opbouw van rechten, terwijl je voor de inkomstenbelasting als ondernemer aangemerkt kunt worden, naast de keuzemogelijkheid om daar uit te stappen.