

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

4 juin 2020

PROPOSITION DE LOI

**modifiant diverses dispositions
en ce qui concerne les avantages
dont bénéficient les clubs de sport**

AVIS DE LA COUR DES COMPTES

Voir:

Doc 55 **0911/ (2019/2020):**

001: Proposition de loi de M. Verherstraeten et consorts.

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

4 juni 2020

WETSVOORSTEL

**tot wijziging van diverse bepalingen
met betrekking tot voordelen
voor sportclubs**

ADVIES VAN HET REKENHOF

Zie:

Doc 55 **0911/ (2019/2020):**

001: Wetsvoorstel van de heer M. Verherstraeten c.s.

02406

N-VA	: Nieuw-Vlaamse Alliantie
Ecolo-Groen	: Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen
PS	: Parti Socialiste
VB	: Vlaams Belang
MR	: Mouvement Réformateur
CD&V	: Christen-Democratisch en Vlaams
PVDA-PTB	: Partij van de Arbeid van België – Parti du Travail de Belgique
Open Vld	: Open Vlaamse liberalen en democraten
sp.a	: socialistische partij anders
cdH	: centre démocrate Humaniste
DéFI	: Démocrate Fédéraliste Indépendant
INDEP-ONAFH	: Indépendant - Onafhankelijk

Abréviations dans la numérotation des publications:		Afkorting bij de numering van de publicaties:	
DOC 55 0000/000	Document de la 55 ^e législature, suivi du numéro de base et numéro de suivi	DOC 55 0000/000	Parlementair document van de 55 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer
QRVA	Questions et Réponses écrites	QRVA	Schriftelijke Vragen en Antwoorden
CRIV	Version provisoire du Compte Rendu Intégral	CRIV	Voorlopige versie van het Integraal Verslag
CRABV	Compte Rendu Analytique	CRABV	Beknopt Verslag
CRIV	Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)	CRIV	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)
PLEN	Séance plénière	PLEN	Plenum
COM	Réunion de commission	COM	Commissievergadering
MOT	Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)	MOT	Moties tot besluit van interpellaties (beige gekleurd papier)

**AVIS DE LA COUR DES COMPTES**

Impact budgétaire de la proposition de loi modifiant diverses dispositions en ce qui concerne les avantages dont bénéficient les clubs de sport (DOC 55 0911/001)

Adopté en assemblée générale du 3 juin 2020



1 Demande d'avis

En vertu de l'article 79, alinéa 1er, du règlement de la Chambre des représentants, le président de la Chambre a invité, par lettre du 21 janvier 2020, la Cour des comptes à remettre une note contenant une estimation des dépenses nouvelles ou de la diminution des recettes qu'engendreraient vingt-deux propositions de loi et de résolution.

La note ci-dessous concerne spécifiquement la proposition de loi modifiant diverses dispositions en ce qui concerne les avantages dont bénéficient les clubs de sport (DOC 55 0911/001). Cette proposition a été déposée à la Chambre par M. Servais Verherstraeten et consorts, le 7 janvier 2020.

2 Objet de la proposition de loi

La proposition de loi (DOC 55 0911/001) vise à réformer les dispositions applicables aux impôts sur le revenu, au précompte professionnel et aux cotisations sociales des sportifs rémunérés et des clubs de sport.

Tableau 1 : Modifications de la proposition de loi DOC 55 0911/001

Situation actuelle	Modifications de la proposition de loi
	Vôlet fiscal
Les revenus professionnels ¹ perçus par les sportifs sont taxés aux taux distincts de 16,5 % ou 33 % (sauf si le taux qui leur serait normalement applicable est plus avantageux) pour la première tranche des revenus bruts qui ne dépasse pas 20.070 euros (exercice d'imposition 2020). Le taux applicable varie selon l'âge des sportifs au 1er janvier de l'exercice d'imposition :	La proposition de loi modifie les limites d'âge fixées pour l'application des taux distincts dont peuvent bénéficier les sportifs dans la taxation de leurs revenus professionnels. Ainsi, pour l'application du taux de 16,5 %, la limite d'âge de 26 ans est abaissée à 23 ans ⁴ . Pour les sportifs âgés de 23 ans et plus, un taux d'imposition de 33 % est applicable sur la première tranche de revenus de 20.070 euros (exercice d'imposition 2020).
- le taux de 16,5 % est applicable aux sportifs âgés de 16 ans à moins de 26 ans²; - le taux de 33 % est applicable aux sportifs âgés d'au moins 26 ans³.	
Les employeurs des sportifs sont dispensés de verser au Trésor 80 % du précompte professionnel dû sur les rémunérations payées aux sportifs. Deux régimes de dispense sont applicables, selon l'âge des sportifs ⁵ :	La dispense de versement de précompte professionnel pour les sportifs est maintenue mais de nouvelles conditions d'affectation sont prévues. Quel que soit l'âge des sportifs, la totalité des dispenses de précompte professionnel doivent être affectées comme suit :
- la dispense n'est soumise à aucune condition d'affectation pour les sportifs âgés de moins de 26 ans ; - la dispense est assortie d'une condition d'affectation lorsqu'elle concerne des sportifs âgés d'au moins 26 ans. En effet, la moitié de cette dispense doit être affectée⁶ à la formation de jeunes sportifs de moins de 23 ans.	- 80 % doivent être consacrées à la formation de jeunes sportifs de moins de 23 ans ou à l'infrastructure sportive ; - 20 % doivent être consacrées à l'encadrement médical ; - Certaines exigences sont aussi imposées, notamment quant à la nature ou au montant maximal des dépenses éligibles.

¹ À l'exception des rémunérations des dirigeants d'entreprise

² Article 171 4° j) du Code des impôts sur les revenus 1992.

³ Article 171 1° i) du Code des impôts sur les revenus 1992.

⁴ Article 3 de la proposition de loi (DOC 55 0911/001).

⁵ Article 2756 du Code des impôts sur les revenus 1992.

⁶ Au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle au cours de laquelle la dispense a été demandée



Cotisations sociales

Seuls, les sportifs suivants sont déclarés à l'ONSS et sont tenus de payer des cotisations sociales :

- Les sportifs qui relèvent du champ d'application de la loi du 24 février 1978 relative au contrat de travail du sportif rémunéré. Il s'agit des sportifs qui ont une rémunération annuelle supérieure à 10.612 euros (pour la période allant du 1er juillet 2019 au 30 juin 2020 inclus)⁷.
- Les sportifs qui ne relèvent pas de cette loi ne doivent être déclarés à l'ONSS que s'ils se trouvent dans les liens d'un contrat de travail⁸ ;

La proposition de loi supprime le montant minimum de la rémunération annuelle qu'il faut percevoir afin d'être présumé sportif rémunéré et être déclaré à l'ONSS. Quiconque s'engage à se préparer ou à participer à une compétition ou à une exhibition sportive sous l'autorité d'une autre personne, contre rémunération, sera considéré comme un sportif rémunéré et devra être déclaré à l'ONSS.

Les sportifs déclarés à l'ONSS sont assujettis :

- au régime maladie et invalidité, secteurs des soins de santé et des indemnités ;
- au régime de chômage ;
- au régime de pensions de retraite et de survie des travailleurs salariés.

La proposition de loi étend l'assujettissement des sportifs à tous les régimes de sécurité sociale des travailleurs salariés.

Ils ne sont pas assujettis au régime des vacances annuelles⁹. Jusqu'au 31 décembre de l'année de leurs 18 ans, les jeunes sportifs ne sont pas non plus assujettis au régime de pensions de retraite et de survie des travailleurs salariés.

La loi du 3 mars 1977 concernant l'application de la sécurité sociale aux joueurs de football professionnels est abrogée. Ceci mettra formellement les joueurs professionnels de football sur un pied d'égalité avec les autres sportifs rémunérés, ce qui était déjà le cas dans la pratique.

Ceci est d'application également pour les joueurs de football professionnels qui, pour leur assujettissement, sont considérés et traités comme les sportifs rémunérés.

Les cotisations de sécurité sociale dues sur les rémunérations des sportifs déclarés à l'ONSS sont calculées sur la base de leur rémunération mensuelle brute limitée à un montant forfaitaire de 2.352,21 euros (depuis le 1er septembre 2019). Si la rémunération réelle est inférieure au plafond, les cotisations de sécurité sociale sont calculées sur le montant de la rémunération réelle¹⁰.

Le calcul des cotisations sociales des sportifs sur une base forfaitaire est supprimé.

Des taux de cotisations sociales par tranche de revenus mensuels sont instaurés¹¹.

Avantage de toute nature

Les rémunérations des agents prises en charge par les employeurs des sportifs ou des entraîneurs doivent, en principe, être considérées comme des avantages de toute nature, imposables dans le chef

La proposition de loi vise à inscrire explicitement la qualification d'avantage de toute nature dans la loi.

Au niveau fiscal, la proposition de loi introduit dans le Code des impôts sur les revenus 1992 une disposition visant à « expliciter qu'un avantage de toute nature doit être établi dans le chef du sportif, du formateur,

⁷Article 2§1 de la loi du 24 février 1978 relative au contrat de travail du sportif rémunéré.

⁸Instruction administrative ONSS 2020/1, Les sportifs.

<https://www.socialsecurity.be/employer/instructions/dmfa/fr/latest/instructions/persons/specific/sportmen.html>

⁹Articles 6 et 6bis de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs.

¹⁰À l'exclusion de ce qui peut être considéré comme remboursement de frais

¹¹Les nouveaux taux introduits par la proposition de loi doivent être interprétés de telle sorte qu'à chaque dépassement d'une tranche de revenu, le nouveau pourcentage s'applique à l'ensemble de la rémunération, et non pas à la partie de la rémunération qui se situe dans la tranche concernée.



des joueurs et des entraîneurs.¹² Les sportifs sont donc, en principe, imposables et redevables de cotisations sociales sur le montant de ces rémunérations.

de l'entraîneur ou de l'accompagnateur pour les prestations de courtage effectuées pour son compte mais qui ne sont pas payées par le bénéficiaire de l'avantage visé mais bien par le club sportif »¹³.

Au niveau des cotisations sociales, la proposition de loi ajoute à l'article 20 de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs un nouveau § 3 visant à préciser que les rémunérations des agents prises en charge par le club ou par l'employeur, au bénéfice du sportif, doivent être considérées comme des avantages en nature. Ces avantages en nature sont considérés comme une rémunération pour le calcul des cotisations.

Sportifs non européens

Les sportifs rémunérés non européens peuvent obtenir une autorisation d'occupation sans tenir compte de la situation du marché de l'emploi, pour autant que leur rémunération annuelle ne soit pas inférieure à 83.808 euros en Région flamande et à 84.896 euros pour les deux autres Régions et la Communauté germanophone (montants au 1^{er} janvier 2020).

Précédemment, ce seuil était fixé au niveau fédéral.

La proposition de loi modifie le seuil de rémunération prévu à l'article 9, alinéa 1, 11^o de l'arrêté royal du 9 juin 1999 portant exécution de la loi du 30 avril 1999 relative à l'occupation des travailleurs étrangers.

Or, cet arrêté royal a été abrogé (sauf en ce qui concerne les jeunes au pair). Les dispositions abrogées ont été remplacées par des arrêtés adoptés par les Régions flamande, wallonne et de Bruxelles capitale ainsi que par la communauté germanophone.

Source : Cour des comptes

Dans ses échanges avec la Cour des comptes concernant la modification des cotisations sociales, l'ONSS a tenu à souligner que la manière de fixer les taux dans la proposition de loi, est une dérogation à la règle générale prévue à l'article 38, §2 et 3 de la loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés et devrait être présentée comme telle dans le texte. L'Office a aussi relevé qu'un régime de cotisation basé sur le revenu mensuel serait difficilement praticable sur la base de la DmfA1. Ces déclarations des employeurs sont en effet trimestrielles et seul le total des rémunérations du trimestre est communiqué à l'ONSS. Un même montant trimestriel peut recouvrir des réalités différentes en fonction de la répartition de la rémunération sur les trois mois du trimestre, surtout dans le domaine sportif où les prestations sont souvent sporadiques.

3 Incidence budgétaire de la proposition de loi

3.1 Méthode

La Cour des comptes a demandé au Service d'Étude du SPF Finances de lui faire parvenir les données nécessaires à l'estimation de l'impact budgétaire de la proposition de loi. Plus concrètement, il s'agissait de chiffrer :

¹² Art. 31, alinéa 1^{er}, 2^o, CIR 92, art. 25, 2^o, art. 27, alinéa 2, 2^o et art. 32, alinéa 2, 2^o et Art. 20 de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs.

¹³ Proposition de loi DOC 55 0911/001, p. 32.



- le montant global des rémunérations des sportifs âgés de 23 à 25 ans auxquels est appliqué un taux de 16,5 % pour l'impôt des personnes physiques afin d'estimer ce que rapporterait le passage du taux d'imposition des revenus de 16,5 % à 33 % pour cette catégorie d'âge ;
- le montant annuel (et son évolution) des dispenses de précompte professionnel accordés pour les sportifs¹⁴.

En outre, la Cour des comptes a interrogé l'ONSS afin de chiffrer les recettes nouvelles liées à la modification du régime spécifique de cotisations sociales applicable aux sportifs. Il s'agissait de calculer la différence entre le montant des cotisations sociales payées actuellement pour les sportifs et le montant des cotisations de sécurité sociale des sportifs calculé sur la base des nouveaux taux repris dans la proposition de loi en examen.

L'ONSS a transmis à la Cour des comptes une note qui présente les montants et le régime de cotisations sociales en vigueur pour les sportifs et qui précise les modifications introduites par la proposition de loi. L'ONSS n'a pu fournir l'ensemble des données chiffrées permettant d'estimer les recettes nouvelles engendrées par la proposition de loi. Selon le régime actuel, tous les sportifs ne sont pas tenus de se déclarer à l'ONSS¹⁵ et les revenus pris en compte pour le calcul des cotisations sont plafonnés. De ce fait, les banques de données de l'Office ne recueillent pas une information exhaustive quant au nombre de sportifs rémunérés et à leurs rémunérations réelles.

Pour surmonter cet obstacle, la Cour des comptes s'est adressée au SPF Finances qui a fourni des données relatives aux revenus déclarés par les sportifs pour l'exercice d'imposition 2018.

3.2 Estimation

3.2.1 Modification de la limite d'âge pour la taxation des revenus au taux de 16,5 %

La proposition de loi réduit de 26 à 23 ans la limite d'âge des sportifs qui bénéficient d'une taxation au taux distinct de 16,5 % pour la première tranche de leurs revenus professionnels qui ne dépasse pas le montant brut maximum de 20.070 euros, en 2020 (montant de base de 12.300 euros indexés).

Cette mesure a été estimée par le SPF Finances sur la base des données de l'impôt des personnes physiques relatives à l'exercice d'imposition 2018 (revenus 2017), via l'application AURORA. L'estimation se base sur l'hypothèse selon laquelle les rémunérations de sportifs âgés de 23, 24 et 25 ans seront taxées au taux distinct de 33 % applicable actuellement aux rémunérations des sportifs âgés d'au moins 26 ans pour un montant brut maximum de 12.300 euros (montant non indexé).

Au terme de cette simulation, le SPF Finances a chiffré le gain budgétaire global de la mesure à 2,94 millions d'euros (2,22 millions d'euros au niveau fédéral et 0,72 millions au niveau régional¹⁶) pour l'exercice d'imposition 2018.

La tranche de revenus imposée au taux de 16,5 % est indexée automatiquement. Dès lors, la Cour des comptes considère que l'augmentation des recettes pour l'exercice d'imposition 2020 peut être actualisée en indexant le montant communiqué par le SPF¹⁷. Après indexation, la proposition de loi engendrerait une augmentation des recettes de 2,31 millions d'euros au niveau fédéral et d'environ 0,75 millions d'euros au niveau régional pour l'exercice d'imposition 2020 (revenus 2019).

¹⁴ L'employeur est dispensé de verser le précompte professionnel. Par contre, ce précompte professionnel est pris en considération lors du calcul de l'impôt dû par le travailleur.

¹⁵ Les sportifs qui ne sont pas considérés comme sportifs rémunérés (rémunération annuelle inférieure à 10.612 euros) et qui n'ont pas un contrat de travail ne sont pas connus à l'ONSS.

¹⁶ Par application de l'article 51a de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, permettant aux régions de fixer des centimes additionnels régionaux sur une partie de l'impôt des personnes physiques.

¹⁷ Indexation suivant le taux d'indexation du plafond de revenu.



Tableau 2 : Estimation des suppléments de recettes fiscales générés par la proposition de loi (en millions d'euros)

Augmentation des recettes fiscales	2017	2019 (indéxation)
Fédéral	2,22	2,31
Région flamande	0,56	0,58
Région wallonne	0,13	0,14
Région Bruxelles-Capitale	0,032	0,034
Total	2,94	3,07

Source : SPF Finances

3.2.2 Modification du régime de dispense de versement des précomptes professionnels des sportifs

Selon les données communiquées par le SPF Finances, les dispenses de versement de précompte professionnel pour les sportifs se chiffrent à 113,97 millions d'euros pour 2019.

Tableau 3 : Dispenses de versement du précompte professionnel pour les sportifs (en millions d'euros)

Année de revenus	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Total des dispenses de précomptes	60,91	68,52	71,96	84,42	96,57	113,97
Coût budgétaire	40,21	45,23	47,50	55,73	68,00	80,26

Source : SPF finances

Le coût budgétaire théorique de ces dispenses correspond au montant total des dispenses dont ont bénéficié les employeurs, diminué de l'impôt des sociétés¹⁸. La base imposable à l'impôt des sociétés comprend en effet les sommes économisées par l'employeur grâce à cette dispense.

On peut donc estimer à 80,26 millions d'euros le coût budgétaire théorique des dispenses de précomptes accordées pour les sportifs pour l'exercice d'imposition 2020 (année de revenu 2019).

La proposition de loi évaluée maintient le principe de la dispense de versement de précompte professionnel pour les sportifs mais elle impose de nouvelles conditions d'affectation. En ce sens, elle n'est pas de nature à modifier le montant des dispenses accordées aux employeurs des sportifs. Toutefois, ces employeurs devront affecter la totalité de la dispense à la formation des jeunes sportifs, à l'encadrement médical et aux infrastructures sportives. Ces montants ainsi affectés seront introduits dans le circuit économique et généreront probablement des recettes fiscales indirectes via les nouvelles activités qu'ils financent (rémunérations des entraîneurs de jeunes sportifs, développement et entretien des infrastructures sportives, rémunérations des professionnels de la santé prenant en charge l'encadrement médical des sportifs, etc.).

Les données disponibles ne permettent pas à la Cour des comptes de chiffrer ces impacts indirects et d'en tenir compte dans le calcul de l'estimation.

¹⁸ Un taux théorique de 33,99 % a été retenu pour les exercices d'imposition de 2015 à 2018 (années de revenu de 2014 à 2017).
Un taux théorique de 29,58 % a été retenu pour les exercices d'imposition de 2019 à 2020 (années de revenu de 2018 à 2019).



3.2.3 Modification du régime de cotisations sociales des sportifs

Le tableau suivant reprend, pour les années 2015 à 2019, les montants des cotisations sociales perçues par l'ONSS pour les sportifs.¹⁹

Tableau 4 : Montants des cotisations sociales payées par les sportifs (en millions d'euros)

	2015	2016	2017	2018	2019 ¹
Cotisations personnelles après réduction du bonus à l'emploi	4,04	4,08	4,31	4,61	4,65
Cotisations patronales de base après réduction groupes cibles	8,09	8,23	8,72	9,35	9,52

Source : ONSS

En l'absence de données de l'ONSS relatives aux rémunérations réelles des sportifs, la Cour des comptes a estimé l'impact de la proposition de loi en se basant sur les revenus déclarés par les sportifs au SPF Finances (exercice d'imposition 2018 - revenus 2017). Il s'agit de revenus nets imposables, c'est-à-dire cotisations sociales déduites. Pour son estimation, la Cour des comptes a dès lors dû reconstituer un montant brut, l'a indexé et a ensuite calculé les cotisations sociales en fonction des taux prévus dans la proposition de loi. Les taux prévus à l'article 11 de la proposition de loi ont été adaptés de manière à intégrer les taux réduits applicables aux sportifs de moins de 19 ans²⁰ et la cotisation de modération salariale²¹ (voir tableau ci-après).

Les recettes totaliseraient théoriquement 15,49 millions d'euros de cotisations personnelles et 38,17 millions d'euros de cotisations patronales pour 2019. Ce calcul se détaille comme suit :

Tableau 5 : Estimation des cotisations sociales générées par l'adoption de la proposition de loi pour l'année 2019 (en millions d'euros)

Tranche de rémunération (en euros)	Taux cotisations personnelles	Taux cotisations patronales	Cotisations personnelles (en millions d'euros)	Cotisations patronales (en millions d'euros)
De 0,01 à 2 308,33 ²	Moins de 19 ans : 0% Plus de 19 ans : 2,71%	Moins de 19 ans : 4,27% Plus de 19 ans : 9,92%	1,03	3,83
De 2 308,34 à 4 166,66	Moins de 19 ans : 0% Plus de 19 ans : 3,5%	Moins de 19 ans : 4,27% Plus de 19 ans : 11,05%	0,40	1,32
De 4 166,67 à 6 800,00	Moins de 19 ans : 0% Plus de 19 ans : 5%	Moins de 19 ans : 5,46% Plus de 19 ans : 14,7%	0,55	1,63
De 6 800,01 à 10 416,66	Moins de 19 ans : 0% Plus de 19 ans : 7,5%	Moins de 19 ans : 10,67% Plus de 19 ans : 19,91%	1,33	3,64
De 10 416,67 à 12 500,00	Moins de 19 ans : 2% Plus de 19 ans : 9,5%	Moins de 19 ans : 14,84% Plus de 19 ans : 24,08%	0,82	2,09

¹⁹ Quel que soit le type de contrat sous lequel ils sont occupés : contrat de sportif rémunéré ou contrat de travail. Pour ces deux groupes, les modalités de déclaration et de calcul des cotisations sont les mêmes. Seule varie la commission paritaire dont ils relèvent et les cotisations spéciales pour le Fonds de sécurité d'existence qui y sont liées. Les sportifs qui n'ont pas un contrat de sportif rémunéré (rémunération annuelle inférieure à 10.612 euros) et qui n'ont pas un contrat de travail mais qui perçoivent seulement un remboursement de frais de la part de leur employeur ne sont pas connus à l'ONSS et ne sont repris dans le tableau. La règle qui, en vertu de l'article 17 de l'arrêté royal du 28 novembre 1969, prévoit que les travailleurs occupés moins de 25 jours par an dans des manifestations sportives ne sont pas assujettis à la sécurité sociale, n'est pas d'application pour les sportifs sous contrat de travail qui doivent être déclarés à l'ONSS. Ces travailleurs non assujettis ne doivent faire l'objet que d'une DIMONA. Ils ne sont pas repris dans les chiffres du tableau et ne peuvent être distingués des autres travailleurs du secteur socio-culturel occupés moins de 25 jours par an.

²⁰ Les jeunes sportifs ne sont pas assujettis au régime des pensions jusqu'au 31 décembre de l'année de leurs 18 ans. Pour ces sportifs, les taux prévus dans la proposition de loi doivent dès lors être réduits de 7,5 % en cotisations personnelles et 8,86 % en cotisations patronales. Cela a pour effet de ramener le taux des cotisations personnelles à zéro jusqu'à la 4^{ème} tranche de revenus.

²¹ Comme la proposition de loi étend l'assujettissement des sportifs à tous les régimes de sécurité sociale des travailleurs salariés, il convient d'ajouter la cotisation de modération salariale à l'ensemble des taux prévus dans la proposition de loi. Celle-ci correspond à 4,27 % + 4,27 % de la cotisation patronale de base.



Cour des comptes

De 12 500,01 à 20 833,33	Moins de 19 ans : 5,57% Plus de 19 ans : 13,07%	Moins de 19 ans : 15,76% Plus de 19 ans : 25%	3,88	7,47
> 20 833,33	Moins de 19 ans : 5,57%* Plus de 19 ans : 13,07%*	Moins de 19 ans : 15,76%** Plus de 19 ans : 25%**	7,48	18,20
Total			15,49	38,17

Source : Calcul établi par la Cour des comptes sur la base des revenus déclarés par les sportifs au SPF Finances.
Revenus 2017 indexés

Comparées aux recettes actuelles, les recettes de cotisations sociales générées par la proposition de loi présenteraient une augmentation de l'ordre de 39,49 millions d'euros (15,49 + 38,17 millions d'euros (tableau 5)) – (4,65 + 9,52 millions d'euros (tableau 4)).

La Cour des comptes tient à souligner le caractère théorique de ces estimations.

Elles tiennent compte des réductions de taux accordées aux moins de 19 ans et prennent en considération la cotisation de modération salariale. Par contre, ces estimations ne prennent pas en compte, la réduction bonus à l'emploi sur les cotisations personnelles et les éventuelles réductions groupe cible. Il en va de même pour la réduction structurelle dont pourraient bénéficier les employeurs des sportifs dès lors que la proposition de loi étend l'assujettissement des sportifs à tous les régimes de sécurité sociale des travailleurs salariés²².

Par ailleurs, la Cour des comptes estime que la proposition de loi aura de nombreux effets indirects qui pourraient réduire ces recettes théoriques. Parmi ces effets indirects, elle fait observer que les employeurs pourraient réagir à l'augmentation des cotisations en réduisant les salaires et en recourant à d'autres formes de rémunération qui ne donnent pas lieu au paiement de cotisations sociales ou qui bénéficient de taux avantageux, telles que les assurances pension.

Les données disponibles ne permettent pas à la Cour des comptes de chiffrer les effets indirects de la proposition de loi sur ce point.

3.2.4 Taxation de la rémunération des agents de sportifs et d'entraîneurs au titre d'avantages de toute nature

La proposition de loi insère une disposition visant à expliciter qu'un avantage de toute nature doit être établi dans le chef du sportif pour les prestations des agents payées par son employeur et qui sont effectuées pour son compte. La Cour des comptes n'est pas en mesure de chiffrer l'impact de cette disposition.

3.2.5 Modification du seuil de rémunération pour l'octroi d'une autorisation d'occupation aux travailleurs non européens

Ce point de la proposition de loi est inapplicable puisque l'arrêté royal qu'il envisage de modifier est abrogé depuis 2018. La fixation du seuil de rémunération est désormais de la compétence des trois régions et de la Communauté germanophone.

Par ailleurs, si les régions ou la Communauté germanophone décident d'augmenter le seuil de rémunération pour l'octroi d'une autorisation d'occupation aux sportifs non européens, nul ne peut prédire la politique de recrutement des clubs sportifs et l'impact qui en découlerait sur les recettes fiscales et les cotisations sociales.

En conséquence, la Cour des comptes n'a pas estimé l'impact budgétaire de cette mesure.

²² Dans le régime actuel, la réduction bonus à l'emploi et les réductions groupe-cible sont applicables pour les sportifs mais la réduction structurelle ne leur est pas applicable parce qu'elle n'est accessible qu'aux travailleurs qui cotisent à l'ensemble des branches de la sécurité sociale.



4 Conclusion

L'adoption de la proposition de loi examinée pourrait engendrer une augmentation de recettes annuelles pour l'État fédéral de l'ordre de 41,8 millions d'euros pour 2019 (hors additionnels régionaux et communaux). Le tableau 6 ci-dessous détaille les recettes nouvelles qui ont pu être estimées par la Cour des comptes.

Tableau 6 : Estimation des recettes nouvelles pour l'État générées par l'adoption de la proposition (en millions d'euros)

Dispositions	Recettes nouvelles pour 2019
Modification de la limite d'âge pour la taxation des revenus au taux de 16,5 % (point 3.2.1)	2,31
Modification du régime de dispense de versement du précompte professionnel des sportifs (point 3.2.2)	0
Modification du régime de cotisations sociales des sportifs (point 3.2.3)	39,49
Taxation de la rémunération des agents de sportifs et d'entraîneurs au titre d'avantages de toute nature (point 3.2.4)	Non estimé
Modification du seuil de rémunération pour l'octroi d'une autorisation d'occupation aux travailleurs non européens (3.2.5)	Non estimé
Total	41,8

Source : Cour des comptes

Il s'agit d'un chiffre fourni à titre indicatif et qui doit être interprété avec prudence, en raison des hypothèses énoncées dans le présent avis, de la non-exhaustivité des informations transmises à la Cour des comptes et des effets indirects qui n'ont pu être chiffrés.

**ADVIES VAN HET REKENHOF**

Budgettaire impact van het wetsvoorstel tot wijziging van diverse bepalingen met betrekking tot voordelen voor sportclubs (DOC 55 0911/001)

Goedgekeurd in de algemene vergadering van 3 juni 2020



1 Vraag om advies

Op grond van artikel 79, 1e lid, van het reglement van de Kamer van Volksvertegenwoordigers verzocht de voorzitter van de Kamer het Rekenhof bij brief d.d. 21 januari 2020 een nota op te stellen met een raming van de nieuwe uitgaven of van de minderontvangsten die zouden voortvloeien uit eenentwintig wetsvoorstellen en een voorstel van resolutie.

De onderhavige nota heeft specifiek betrekking op het wetsvoorstel tot wijziging van diverse bepalingen met betrekking tot voordelen voor sportclubs (DOC 55 0911/001), ingediend bij de Kamer door de heer Servais Verherstraeten c.s. op 7 januari 2020.

2 Voorwerp van het wetsvoorstel

Het wetsvoorstel (DOC 55 0911/001) wil de bepalingen hervormen die van toepassing zijn op de inkomstenbelastingen, op de bedrijfsvoorheffing en op de sociale bijdragen van betaalde sportbeoefenaars en van sportclubs.

Tabel 1: Wijzigingen van het wetsvoorstel DOC 55 0911/001

Huidige toestand	Wijzigingen van het wetsvoorstel
	Fiscaal/luik

De beroepsinkomsten¹ van sportbeoefenaars worden belast tegen de verschillende aanslagvoeten van 16,5 % of 33 % (behalve als het percentage dat normaal op hen van toepassing zou zijn, voordeliger is) voor de eerste schijf van bruto-inkomsten van niet meer dan 20.070 euro (aanslagjaar 2020). De toepasselijke aanslagvoet varieert naargelang de leeftijd van de sportbeoefenaars op 1 januari van het aanslagjaar:

- de aanslagvoet van 16,5 % is van toepassing op sportbeoefenaars vanaf 16 en jonger dan 26 jaar²;
- de aanslagvoet van 33 % is van toepassing op sportbeoefenaars van minstens 26 jaar³.

De werkgevers van sportbeoefenaars zijn vrijgesteld van het doorstorten aan de Schatkist van 80 % van de bedrijfsvoorheffing die op de aan de sportbeoefenaars betaalde lonen verschuldigd is. Er zijn twee vrijstellingsregimes van toepassing naargelang de leeftijd van de sportbeoefenaars⁴:

- er geldt geen enkele bestedingsvoorwaarde voor de vrijstelling voor sportbeoefenaars jonger dan 26 jaar;
- de vrijstelling is gekoppeld aan een bestedingsvoorwaarde wanneer ze betrekking heeft op sportbeoefenaars van minstens 26 jaar oud. De helft van die

Het wetsvoorstel wijzigt de leeftijdsgrenzen die zijn vastgelegd voor de toepassing van de verschillende aanslagvoeten die sportbeoefenaars kunnen genieten bij het belasten van hun beroepsinkomsten. Voor de toepassing van de aanslagvoet van 16,5 % wordt de leeftijdsgrens zo verlaagd van 26 jaar naar 23 jaar⁴. Voor sportbeoefenaars die 23 jaar of ouder zijn, geldt een aanslagvoet van 33 % op de eerste inkomensschijf van 20.070 euro (aanslagjaar 2020).

De vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor sportbeoefenaars wordt gehandhaafd, maar er worden nieuwe bestedingsvoorwaarden bepaald. Ongeacht de leeftijd van de sportbeoefenaars moet het volledige bedrag van de vrijstellingen van bedrijfsvoorheffing als volgt worden besteed:

- 80 % moet worden besteed aan de opleiding van sportbeoefenaars jonger dan 23 jaar of aan sportinfrastructuur;
- 20 % moet worden besteed aan medische begeleiding;

¹ Met uitzondering van de bezoldigingen van bedrijfsleiders.

² Artikel 171.4° j) van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992.

³ Artikel 171.1° i) van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992.

⁴ Artikel 3 van het wetsvoorstel (DOC 55 0911/001).

⁵ Artikel 275.6 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992.



Rekenhof

vrijstelling moet immers worden besteed⁶ aan de opleiding van sportbeoefenaars jonger dan 23 jaar.

- er worden ook bepaalde vereisten opgelegd, inzonderheid in verband met de aard of het maximumbedrag van de in aanmerking komende uitgaven.

Sociale bijdragen

Enkel de volgende sportbeoefenaars worden aangegeven aan de RSZ en dienen sociale bijdragen te betalen:

- Sportbeoefenaars die onder het toepassingsgebied vallen van de wet van 24 februari 1978 betreffende de arbeidsovereenkomst voor betaalde sportbeoefenaars. Het gaat om sportbeoefenaars die een jaarlijkse bezoldiging van meer dan 10.612 euro genieten (voor de periode van 1 juli 2019 tot en met 30 juni 2020)⁷.
- Sportbeoefenaars die niet onder die wet vallen, moeten enkel aan de RSZ worden aangegeven als ze verbonden zijn door een arbeidsovereenkomst⁸.

Het wetsvoorstel schrapt het minimumbedrag van de jaarlijkse bezoldiging die men moet ontvangen om te worden beschouwd als betaalde sportbeoefenaar en om te worden aangegeven bij de RSZ. Wie de verplichting aangaat zich voor te bereiden of deel te nemen aan een sportcompetitie of -exhibitie onder het gezag van een ander persoon tegen loon zal worden beschouwd als een betaalde sportbeoefenaar en zal moeten worden aangegeven bij de RSZ.

Sportbeoefenaars die bij de RSZ zijn aangegeven, zijn onderworpen aan:

- de regeling inzake ziekte en invaliditeit, sectoren geneeskundige verzorging en uitkeringen;
- de regeling van de werkloosheid;
- de regeling voor de rust- en overlevingspensioenen van werknemers.

Het wetsvoorstel breidt de onderworpenheid van sportbeoefenaars uit naar alle stelsels van de sociale zekerheid voor werknemers.

Ze zijn niet onderworpen aan de regeling voor de jaarlijkse vakantie⁹. Jonge sportbeoefenaars zijn tot 31 december van het jaar waarin ze 18 jaar worden, evenmin onderworpen aan het stelsel van de rust- en overlevingspensioenen van werknemers.

De wet van 3 maart 1977 betreffende de toepassing van de socialezekerheidswetgeving op de beroepsvoetballers wordt opgeheven. Daardoor zullen beroepsvoetballers formeel op gelijke voet komen met de andere betaalde sportbeoefenaars, wat in de praktijk reeds het geval was.

Dit is eveneens van toepassing voor beroepsvoetballers die voor hun onderworpenheid als betaalde sportbeoefenaars worden beschouwd en behandeld.

De socialezekerheidsbijdragen die zijn verschuldigd op de lonen van bij de RSZ aangegeven sportbeoefenaars worden berekend op basis van hun brutomaandloon beperkt tot een forfaitair bedrag van 2.352,21 euro (sedert 1 september 2019). Als het

De berekening van de sociale bijdragen voor sportbeoefenaars op forfaitaire basis wordt afgeschaft.

Er worden bijdragevoeten voor de sociale bijdragen ingevoerd per schijf van het maandloon¹⁰.

⁶ Uiterlijk op 31 december van het jaar dat volgt op dat waarin de vrijstelling werd aangevraagd.

⁷ Artikel 2, §1, van de wet van 24 februari 1978 betreffende de arbeidsovereenkomst voor betaalde sportbeoefenaars.

⁸ Administratieve instructies RSZ 2020/1, Sportlui.

⁹ <https://www.socialsecurity.be/employer/instructions/dmfa/nl/latest/instructions/persons/specific/sportmen.html>.

⁹ Artikelen 6 en 6bis van het koninklijk besluit van 28 november 1969 tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders.

¹⁰ De nieuwe RSZ-schalen die het wetsvoorstel wil invoeren moeten zo worden geïnterpreteerd dat bij elke overschrijding het nieuwe percentage van toepassing is op het volledige loon en dus niet op het stuk van het loon dat zich situeert in de desbetreffende loonschaal.



werkelijk loon lager ligt dan dat maximumbedrag, worden de socialezekerheidsbijdragen op het bedrag van het reële loon berekend¹⁰.

Voordeel van alle aard

De makelaarsvergoedingen die voor de sportbeoefenaars of de trainers ten laste worden genomen door de werkgevers, moeten in principe worden beschouwd als voordelen van alle aard, die ten aanzien van de spelers en de trainers belastbaar zijn¹². Sportbeoefenaars zijn dus in principe belastbaar en moeten sociale bijdragen betalen op het bedrag van die vergoedingen.

Het wetsvoorstel wil de hoedanigheid van voordeel van alle aard expliciet in de wet inschrijven.

Op fiscaal vlak voegt het wetsvoorstel in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 een bepaling in "zodoende te expliciteren dat er een voordeel alle aard gevestigd moet worden in hoofde van de sportbeoefenaar, opleider, trainer of begeleider voor de makelaarsprestaties die voor zijn of haar rekening worden verricht, maar die niet door de verkrijger van het voordeel zelf worden betaald maar wel door de sportclub »¹³.

Op het vlak van de sociale bijdragen voegt het wetsvoorstel in artikel 20 van het koninklijk besluit van 28 november 1969 tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders een nieuwe § 3 in om te preciseren dat de makelaarsvergoedingen die ten laste worden genomen door de club of de werkgever ten voordele van de sportbeoefenaar, moeten worden beschouwd als voordelen in natura. Die voordelen in natura worden beschouwd als loon voor de berekening van de bijdragen.

Niet-Europese sportbeoefenaars

Niet-Europese betaalde sportbeoefenaars kunnen een arbeidsvergunning bekomen zonder dat er rekening wordt gehouden met de toestand van de arbeidsmarkt, voor zover hun jaarloon lager ligt dan 83.808 euro in het Vlaams Gewest en 84.896 euro in de andere twee gewesten en in de Duitstalige Gemeenschap (bedragen op 1 januari 2020).

Vroeger werd dat drempelbedrag bepaald op federaal niveau.

Het wetsvoorstel wijzigt het drempelbedrag van het loon bepaald in artikel 9, 1^e lid, 11^o, van het koninklijk besluit van 9 juni 1999 houdende uitvoering van de wet van 30 april 1999 betreffende de tewerkstelling van buitenlandse werknemers.

Dat koninklijk besluit werd evenwel opgeheven (behalve voor au-pairjongeren). De opgeheven bepalingen werden vervangen door besluiten die werden aangenomen door het Vlaams Gewest, het Waals Gewest, het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en door de Duitstalige Gemeenschap.

Bron: Rekenhof

In zijn contacten met het Rekenhof in verband met de wijziging van de sociale bijdragen wenste de RSZ te onderstrepen dat de manier waarop de bijdragevoeten in het wetsvoorstel worden vastgelegd, een afwijking vormt van de algemene regel bepaald in artikel 38, § 2 en 3 van de wet van 29 juni 1981 houdende de algemene beginselen van de sociale zekerheid voor werknemers, en ook als zodanig zou moeten worden voorgesteld in de tekst. De Rijksdienst heeft eveneens

¹⁰ Met uitzondering van wat kan worden beschouwd als terugbetaling van kosten.

¹² Art. 31, 1^e lid, 2^o, WIB 92, art. 25, 2^o, art. 27, 2^e lid, 2^o en art. 32, 2^e lid, 2^o en art. 20 van het koninklijk besluit van 28 november 1969 tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders.

¹³ Wetsvoorstel DOC 55 0911/001, p. 32.



opgemerkt dat een bijdrageregeling gebaseerd op het maandelijks inkomen moeilijk te hanteren zou zijn op basis van de DmfA¹. Die aangiften van de werkgever zijn immers kwartaalaangiften en enkel het totaalbedrag van de lonen van het kwartaal wordt aan de RSZ meegedeeld. Achter een kwartaalbedrag kunnen heel verschillende situaties schuilgaan naargelang de spreiding van het loon over de drie maanden van het kwartaal, vooral in de sportwereld, waar men vaak met sporadische prestaties te maken heeft.

3 Budgettaire impact van het wetsvoorstel

3.1 Methode

Het Rekenhof heeft aan de studiedienst van de FOD Financiën gevraagd de gegevens te bezorgen die het nodig heeft om de budgettaire impact van het wetsvoorstel te ramen. Meer concreet dienden de volgende bedragen te worden becijferd:

- het totaalbedrag van de lonen van sportbeoefenaars van 23 tot 25 jaar waarop een aanslagvoet van 16,5 % wordt toegepast voor de personenbelasting om te kunnen ramen wat de overstap van aanslagvoet van 16,5 % naar 33 % op de inkomens voor die leeftijdscategorie zou opbrengen;
- het jaarlijks bedrag (en de evolutie ervan) van de vrijstellingen van bedrijfsvoorheffing die voor sportbeoefenaars worden toegekend¹⁴.

Het Rekenhof heeft bovendien de RSZ bevestigd om de nieuwe ontvangsten te becijferen in samenhang met de wijziging van de specifieke socialebijdrageregeling die op sportbeoefenaars van toepassing is. Het was de bedoeling het verschil te berekenen tussen het bedrag van de sociale bijdragen die sportbeoefenaars momenteel betalen en het bedrag van de socialezekerheidsbijdragen van sportbeoefenaars berekend op basis van de nieuwe bijdragevoeten opgenomen in het voorliggende wetsvoorstel.

De RSZ heeft het Rekenhof een nota bezorgd met de bedragen en de geldende socialebijdrageregeling voor sportbeoefenaars. Die nota precificeert ook de door het wetsvoorstel ingevoerde wijzigingen. De RSZ heeft niet alle cijfergegevens kunnen bezorgen om te kunnen ramen hoeveel nieuwe ontvangsten het wetsvoorstel zal opleveren. Volgens de huidige regeling moeten niet alle sportbeoefenaars zich bij de RSZ¹⁵ aangeven en zijn de voor de berekening van de bijdragen in aanmerking genomen lonen geplafonneerd. Om die reden bevatten de databanken van de Rijksdienst niet alle informatie over het aantal betaalde sportbeoefenaars en hun werkelijke lonen.

Om die beperking te omzeilen heeft het Rekenhof een beroep gedaan op de FOD Financiën, die gegevens heeft verstrekt in verband met de inkomsten die sportbeoefenaars voor het aanslagjaar 2018 hebben aangegeven.

3.2 Raming

3.2.1 Wijziging van de leeftijdsgrens voor het belasten van de inkomsten tegen 16,5 %

Het wetsvoorstel verlaagt de leeftijdsgrens van 26 naar 23 jaar van sportbeoefenaars die worden onderworpen aan de 16,5 % afzonderlijke taxatie voor de eerste schijf van hun beroepsinkomsten van niet meer dan het maximale brutobedrag van 20.070 euro in 2020 (geïndexeerd basisbedrag van 12.300 euro).

De FOD Financiën heeft deze maatregel via de toepassing AURORA geraamd op basis van de gegevens van de personenbelasting in verband met het aanslagjaar 2018 (inkomsten 2017). De raming gaat uit van de hypothese dat de lonen van sportbeoefenaars van 23, 24 en 25 jaar zullen

¹⁴ De werkgever wordt vrijgesteld van de doorstorting van bedrijfsvoorheffing. Die bedrijfsvoorheffing wordt daarentegen in aanmerking genomen bij het berekenen van de belasting die de werknemer verschuldigd is.

¹⁵ De RSZ heeft geen informatie over de sportbeoefenaars die niet worden beschouwd als betaalde sportbeoefenaars (jaarloon van minder van 10.612 euro) en die geen arbeidsovereenkomst hebben.



worden onderworpen aan de 33 % afzonderlijke taxatie die momenteel van toepassing is op de lonen van sportbeoefenaars van minstens 26 jaar oud voor een brutobedrag van maximum 12.300 euro (niet-geïndexeerd bedrag).

Na die simulatie heeft de FOD Financiën de globale begrotingswinst van de maatregel becijferd op 2,94 miljoen euro (2,22 miljoen euro op federaal niveau en 0,72 miljoen euro op gewestelijk niveau¹⁶) voor het aanslagjaar 2018.

De inkomensschijf die tegen 16,5 % wordt belast, wordt automatisch geïndexeerd. Het Rekenhof is bijgevolg van oordeel dat de stijging van de ontvangsten voor het aanslagjaar 2020 kan worden geactualiseerd door het door de FOD meegedeelde bedrag te indexeren¹⁷. Na indexering zou het wetsvoorstel de ontvangsten met 2,31 miljoen euro doen stijgen op federaal niveau en met ongeveer 0,75 miljoen euro op gewestelijk niveau voor het aanslagjaar 2020 (inkomsten 2019).

Tabel 2: Raming van de extra fiscale ontvangsten die door het wetsvoorstel worden gegenereerd (in miljoen euro)

Stijging van de fiscale ontvangsten	2017	2019 (indexering)
Federaal	2,22	2,31
Vlaams Gewest	0,56	0,58
Waals Gewest	0,13	0,14
Brussels Hoofdstedelijk Gewest	0,032	0,034
Totaal	2,94	3,07

Bron: FOD Financiën

3.2.2 Wijziging van de regeling van de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor sportbeoefenaars

Volgens de door de FOD Financiën meegedeelde gegevens belopen de vrijstellingen van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor sportbeoefenaars 113,97 miljoen euro voor 2019.

Tabel 3: Vrijstellingen van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor sportbeoefenaars (in miljoen euro)

Inkomstenjaar	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Totaal aan vrijstellingen van bedrijfsvoorheffing	60,91	68,52	71,96	84,42	96,57	113,97
Begrotingskost	40,21	45,23	47,50	55,73	68,00	80,26

Bron: FOD Financiën

De theoretische begrotingskost van die vrijstellingen stemt overeen met het totaalbedrag aan vrijstellingen die de werkgevers hebben genoten, verminderd met de vennootschapsbelasting¹⁸. De belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting omvat immers de sommen die de werkgever dankzij die vrijstelling heeft uitgespaard.

De theoretische begrotingskosten van de voor sportbeoefenaars toegekende vrijstellingen van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor het aanslagjaar 2020 (inkomstenjaar 2019) kunnen dus worden geraamd op 80,26 miljoen euro.

¹⁶ Door de toepassing van artikel 5/1 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, dat de gewesten toelaat gewestelijke opcentiemen te heffen op een deel van de personenbelasting.

¹⁷ Indexering volgens het indexpercentage van het inkomensplafond.

¹⁸ Voor de aanslagjaren 2015 tot 2018 (inkomstenjaren 2014 tot 2017) werd een theoretisch percentage van 33,99 % in aanmerking genomen. Voor de aanslagjaren 2019 tot 2020 (inkomstenjaren 2018 tot 2019) werd een theoretisch percentage van 29,58 % in aanmerking genomen.



Het geëvalueerde wetsvoorstel handhaaft het beginsel van de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor sportbeoefenaars, maar legt nieuwe bestedingsvoorwaarden op. In die zin wijzigt het het bedrag van de aan werkgevers van sportbeoefenaars toegekende vrijstellingen niet. Die werkgevers zullen echter het volledige bedrag van de vrijstelling moeten besteden aan de opleiding van jonge sportbeoefenaars, aan medische begeleiding en aan sportinfrastructuur. Die aldus bestede bedragen zullen in de economie terecht komen en zullen waarschijnlijk onrechtstreekse fiscale ontvangsten genereren via de nieuwe activiteiten die ze financieren (lonen van trainers van jonge sportbeoefenaars, ontwikkeling en onderhoud van sportinfrastructuur, lonen van beoefenaars van gezondheidsberoepen die instaan voor de medische begeleiding van sportbeoefenaars, enz.).

Het Rekenhof kan die onrechtstreekse impact niet becijferen met de beschikbare gegevens en kan er geen rekening mee houden bij de berekening van de raming.

3.2.3 Wijziging van het socialezekerheidsstelsel voor sportbeoefenaars

De volgende tabel vermeldt voor de jaren 2015 tot 2019 de sociale bijdragen die de RSZ voor sportbeoefenaars heeft ontvangen¹⁹.

Tabel 4: Bedragen van de door sportbeoefenaars betaalde sociale bijdragen (in miljoen euro)

	2015	2016	2017	2018	2019
Persoonlijke bijdragen na aftrek van de werkbonus	4,04	4,08	4,31	4,61	4,65
Patronale basisbijdragen na aftrek van doelgroepverminderingen	8,09	8,23	8,72	9,35	9,52

Bron: RSZ

Bij ontstentenis van gegevens van de RSZ in verband met de werkelijke lonen van sportbeoefenaars heeft het Rekenhof de impact van het wetsvoorstel geraamd op basis van de inkomsten die de sportbeoefenaars aan de FOD Financiën hebben aangegeven (aanslagjaar 2018 – inkomsten 2017). Het gaat om netto belastbare inkomsten, d.w.z. na aftrek van de sociale bijdragen. Het Rekenhof heeft voor zijn raming dus het brutobedrag opnieuw moeten samenstellen, heeft dat geïndexeerd en heeft vervolgens de sociale bijdragen berekend op basis van de in het wetsvoorstel geplande bijdragevoeten. De in artikel 11 van het wetsvoorstel bepaalde bijdragevoeten werden aangepast om ook rekening te houden met de verminderde bijdragevoeten voor sportbeoefenaars jonger dan 19 jaar²⁰ en de loonmatigingsbijdrage²¹ (cf. tabel infra).

In theorie zouden de ontvangsten in totaal 15,49 miljoen euro persoonlijke bijdragen en 38,17 miljoen euro werkgeversbijdragen voor 2019 vertegenwoordigen. Die berekening ziet er in detail als volgt uit:

¹⁹ Ongeacht hoe ze zijn tewerkgesteld: via een contract van betaald sportbeoefenaar of via een arbeidsovereenkomst. Voor die twee groepen gelden dezelfde regels voor de aangifte en de berekening van de bijdragen. Enkel het paritair comité waaronder ze ressorteren en de bijzondere bijdragen voor het Fonds voor bestaanszekerheid die daarmee samenhangen, verschillen. Sportbeoefenaars zonder een contract van betaald sportbeoefenaar (jaarlijks loon van minder dan 10.612 euro) en die geen arbeidsovereenkomst hebben maar enkel hun kosten terugbetaald krijgen van hun werkgever, zijn niet gekend bij de RSZ en zijn niet in de tabel opgenomen. De regel die op grond van artikel 17 van het koninklijk besluit van 28 november 1969 bepaalt dat werknemers die minder dan 25 dagen per jaar worden tewerkgesteld bij sportmanifestaties, niet zijn onderworpen aan de sociale zekerheid, is niet van toepassing voor sportbeoefenaars met een arbeidsovereenkomst die moeten worden aangegeven bij de RSZ. Voor die niet-onderworpen werknemers moet enkel een DIMONA-aangifte gebeuren. Ze zijn niet opgenomen in de cijfers van de tabel en kunnen niet worden onderscheiden van de andere werknemers van de socioculturele sector die minder dan 25 dagen per jaar worden tewerkgesteld.

²⁰ Jonge sportbeoefenaars zijn niet aan het pensioenstelsel onderworpen tot 31 december van het jaar waarin ze 18 jaar worden. Voor die sportbeoefenaars moeten de in het wetsvoorstel voorziene bijdragevoeten bijgevolg worden vermindert met 7,5 % bij de persoonlijke bijdragen en 8,86 % bij de werkgeversbijdragen. Daardoor wordt de bijdragevoet van de persoonlijke bijdragen herleid tot nul tot de 4^e inkomensschijf.

²¹ Daar het wetsvoorstel maakt dat sportbeoefenaars zijn onderworpen aan alle socialezekerheidsregelingen voor werknemers, dient de loonmatigingsbijdrage te worden toegevoegd aan alle in het wetsvoorstel voorziene bijdragevoeten. Die stemt overeen met 4,27 % + 4,27 % van de patronale basisbijdrage.



Tabel 5: Raming van de door de goedkeuring van het wetsvoorstel gegenereerde sociale bijdragen voor het jaar 2019 (in miljoen euro)

Loonschijf (in euro)	Bijdragevoet persoonlijke bijdragen	Bijdragevoet werkgeversbijdragen	Persoonlijke bijdragen (in miljoen euro)	Werkge- versbijdra- gen (in miljoen euro)
Van 0,01 tot 2.308,33	Jonger dan 19 jaar: 0% Ouder dan 19 jaar: 2,71%	Jonger dan 19 jaar: 4,27% Ouder dan 19 jaar: 9,92%	1,03	3,83
Van 2.308,34 tot 4.166,66	Jonger dan 19 jaar: 0% Ouder dan 19 jaar: 3,5%	Jonger dan 19 jaar: 4,27% Ouder dan 19 jaar: 11,05%	0,40	1,32
Van 4.166,67 tot 6.800,00	Jonger dan 19 jaar: 0% Ouder dan 19 jaar: 5%	Jonger dan 19 jaar: 5,46% Ouder dan 19 jaar: 14,7%	0,55	1,63
Van 6.800,01 tot 10.416,66	Jonger dan 19 jaar: 0% Ouder dan 19 jaar: 7,5%	Jonger dan 19 jaar: 10,67% Ouder dan 19 jaar: 19,91%	1,33	3,64
Van 10.416,67 tot 12.500,00	Jonger dan 19 jaar: 2% Ouder dan 19 jaar: 9,5%	Jonger dan 19 jaar: 14,84% Ouder dan 19 jaar: 24,08%	0,82	2,09
Van 12.500,01 tot 20.833,33	Jonger dan 19 jaar: 5,57% Ouder dan 19 jaar: 13,07%	Jonger dan 19 jaar: 15,76% Ouder dan 19 jaar: 25%	3,88	7,47
> 20.833,33	Jonger dan 19 jaar: 5,57%* Ouder dan 19 jaar: 13,07%*	Jonger dan 19 jaar: 15,76%** Ouder dan 19 jaar: 25%**	7,48	18,20
Totaal			15,49	38,17

Bron: Berekening van het Rekenhof op basis van door sportbeoefenaars aan de FOD Financiën aangegeven inkomsten. Geïndexeerde inkomsten 2017

In vergelijking met de huidige ontvangsten zouden de ontvangsten uit sociale bijdragen die door het wetsvoorstel worden gegenereerd, stijgen met nagenoeg 39,49 miljoen euro (15,49 + 38,17 miljoen euro (tabel 5)) – (4,65 + 9,52 miljoen euro (tabel 4)).

Het Rekenhof wenst te onderstrepen dat het om theoretische ramingen gaat.

Ze houden rekening met de bijdrageverminderingen die aan sportbeoefenaars jonger dan 19 jaar worden toegekend en met de loonmatigingsbijdrage. Die ramingen houden echter geen rekening met de werkbonusvermindering op de persoonlijke bijdragen en de eventuele doelgroepverminderingen. Hetzelfde geldt voor de structurele bijdragevermindering die werkgevers van sportbeoefenaars zouden kunnen genieten aangezien het wetsvoorstel sportbeoefenaars onderwerpt aan alle socialezekerheidsregelingen voor werknemers²².

Het Rekenhof is overigens van oordeel dat het wetsvoorstel heel wat onrechtstreekse effecten zal hebben die die theoretische ontvangsten zouden kunnen verminderen. Het merkt bijvoorbeeld op dat werkgevers zouden kunnen reageren op de bijdragenstijging door de lonen te verminderen en door naar andere verloningsvormen te grijpen waarvoor geen sociale bijdragen moeten worden betaald of waarvoor voordelige bijdragevoeten gelden, zoals pensioenverzekeringen.

Het Rekenhof kan de onrechtstreekse effecten van het wetsvoorstel in dat verband niet becijferen met de beschikbare gegevens.

²² In de huidige regeling zijn de werkbonusvermindering en de doelgroepverminderingen van toepassing voor sportbeoefenaars maar de structurele bijdragevermindering is niet op hen van toepassing omdat deze enkel mogelijk is voor werknemers die bijdragen voor alle takken van de sociale zekerheid.



3.2.4 Taxatie van de vergoeding van makelaars van sportbeoefenaars en van trainers als voordelen van alle aard

Het wetsvoorstel voegt een bepaling in om te expliciteren dat ten aanzien van de sportbeoefenaar een voordeel van alle aard moet worden aangerekend voor de prestaties van makelaars die door zijn werkgever worden betaald en die worden uitgevoerd voor zijn rekening. Het Rekenhof kan de impact van die bepaling niet becijferen.

3.2.5 Wijziging van de loongrens voor de toekenning van een arbeidsvergunning voor niet-Europese werknemers

Dit punt van het wetsvoorstel kan niet worden toegepast omdat het koninklijk besluit dat het wil wijzigen, sedert 2018 is opgeheven. Sindsdien zijn de drie gewesten en de Duitstalige Gemeenschap bevoegd om de loongrens vast te leggen.

Indien de gewesten of de Duitstalige Gemeenschap beslissen om de loongrens op te trekken voor de toekenning van een arbeidsvergunning aan niet-Europese sportbeoefenaars, kan overigens niemand voorspellen welk aanwervingsbeleid de sportclubs zullen voeren en welke impact dat zou hebben op de fiscale ontvangsten en de sociale bijdragen.

Het Rekenhof heeft de budgettaire impact van die maatregel dus niet geraamd.

4 Conclusie

De goedkeuring van het onderzochte wetsvoorstel zou kunnen leiden tot een stijging van de jaarlijkse ontvangsten voor de federale Staat ten belope van nagenoeg 41,8 miljoen euro voor 2019 (zonder opcentiemen en opdecimen voor de gewesten en de gemeenschappen). Tabel 6 infra belicht in detail de nieuwe ontvangsten die het Rekenhof heeft kunnen ramen.

Tabel 6: Raming van de nieuwe ontvangsten voor de Staat die door de goedkeuring van het voorstel worden gegenereerd (in miljoen euro)

Bepalingen	Nieuwe ontvangsten voor 2019
Wijziging van de leeftijdsgrens om de inkomsten te belasten tegen 16,5 % (punt 3.2.1)	2,31
Wijziging van de regeling van de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing van sportbeoefenaars (punt 3.2.2)	0
Wijziging van de regeling van de sociale bijdragen voor sportbeoefenaars (punt 3.2.3)	39,49
Belasting van de vergoeding van makelaars van sportbeoefenaars en trainers als voordelen van alle aard (punt 3.2.4)	Niet geraamd
Wijziging van de loongrens voor de toekenning van een arbeidsvergunning voor niet-Europese werknemers (punt 3.2.5)	Niet geraamd
Totaal	41,8

Bron: Rekenhof

Het gaat om een cijfer dat ter informatie wordt vermeld en dat voorzichtig moet worden geïnterpreteerd wegens de in dit advies geformuleerde hypothesen, de onvolledige informatie die het Rekenhof ontving en de onrechtstreekse effecten die niet konden worden becijferd.