

Nederland benadeelt zijn eigen artiesten en sporters



dr. D. Molenaar

In juli en oktober 2008 heeft Nederland met Estland¹ resp. Oostenrijk² protocols gesloten, waarin een kleine aanpassing van het belastingverdrag met die landen werd overeengekomen. Voor Estse en Oostenrijkse artiesten en sporters, die in Nederland hebben opgetreden, geldt ter voorkoming van dubbele belasting voortaan niet meer de vrijstellingsmethode maar de verrekeningsmethode. Aanleiding hiervoor was de afschaffing per 1 januari 2007 van de Nederlandse heffing van loonbelasting van buitenlandse artiesten en sporters, die in een land wonen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten.³ Nederland gebruikt daarmee zijn heffingsrecht niet meer, dat voortvloeit uit art. 17 van het belastingverdrag. Maar als het woonland van de artiest of sporters belastingvrijstelling zou blijven verlenen voor inkomsten die onder art. 17 vallen, zou er dubbele belastingvrijstelling ontstaan voor die artiesten en sporters, dus zowel vrijstelling in Nederland als in Estland resp. Oostenrijk.

In de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2007 schreef de staatssecretaris van Financiën reeds dat hij met de landen die de vrijstellingsmethode toepassen in gesprek zou gaan of zij dat zouden willen omzetten naar de verrekeningsmethode.⁴ En daarvan zijn de protocols met Estland en Oostenrijk nu de eerste uitwerking.

Wat echter bevreemdt is waarom Nederland niet gelijk bedongen heeft bij Estland en Oostenrijk dat Nederlandse artiesten en sporters ook niet meer onder de bronheffing in die landen zouden hoeven te vallen. Want de bronheffing voor artiesten en sporters levert veel problemen op, leidt vaak tot dubbele belastingheffing en veroorzaakt sowieso veel administratieve lasten. Waarom regelt Nederland de belastingzaken wel goed voor buitenlandse artiesten en sporters, maar doet het niets voor zijn eigen artiesten en sporters? De onderhandeling over een protocol (of een nieuw verdrag) biedt daarvoor juist een ideale mogelijkheid.

1. Art. 17 OESO-Modelverdrag leidt tot problemen

Nederland heeft art. 17 OESO-Modelverdrag voor artiesten en sporters in nagenoeg alle Nederlandse belastingverdragen overgenomen. Het artikel is een vreemde eend in de bijt, want er wordt voor de twee specifieke beroepsgroepen een afwijkende toedeling van het heffingsrecht gemaakt. In afwijking van art. 14 (voor zelfstandigen) en 15 (niet-zelfstandigen) wordt het heffingsrecht voor artiesten en sporters toebedeeld aan het land waar het optreden plaatsvindt.⁵ En daarvoor is geen vaste inrichting of vertegenwoordiging of een minimumverblijfsduur nodig. Ook geldt de bronheffing als de artiest of sporter onder gezag blijft van een werkgever in het woonland en door hem betaald blijft worden.⁶ De OESO had art. 17 reeds in 1963 in het eerste Modelverdrag opgenomen om daarmee 'de praktische problemen te voorkomen, die ontstaan bij de belastingheffing van artiesten en sporters die in het buitenland optreden'.⁷ Welke praktische problemen dat waren werd in 1963 niet duidelijk gemaakt.

In 1987 bleek dat de aparte behandeling vooral op wantrouwen gestoeld was. De OESO schreef in een rapport, dat er informatie was dat artiesten en sporters probeerden de belasting te ontwijken, met vennootschapsstructuren in belastingparadijzen en geadviseerd door avontuurlijke maar niet al te beste accountants.⁸ En daarom zou een apart verdragsartikel nog steeds nodig zijn.

Niet alleen Nederland maar nagenoeg alle landen in de wereld volgen in hun verdragsbeleid de aanbeveling van art. 17 OESO-Modelverdrag en nemen het aparte artikel voor artiesten en sporters op in hun belastingverdragen.

En daardoor zijn helaas veel problemen ontstaan. Eerst over de aftrek van kosten. Belasting moet worden geheven over de winst, maar voor artiesten en sporters, die slechts kort in een land verblijven, lijkt die winst moeilijk te bepalen. De OESO staat daarom sinds 1987 toe om de brutogage (zonder kostenaftrek) te belastingen, maar dan wel tegen een laag tarief², hetgeen door veel landen werd nagevolgd. Maar dit is ongunstig voor artiesten en sporters met hoge kosten¹⁰, want doordat de heffingsgrondslag in het bronland veel hoger is dan in het woonland resulteert vaak gedeeltelijke dubbele belastingheffing. Zeker omdat veel landen na afloop van het jaar geen normale belastingaangifte toestaan en dus de brutobronheffing als eindheffing zien. Gelukkig heeft het Hof van Justitie EG hier een stokje voor gestoken¹¹ en heeft de OESO sinds 2008 een optie in zijn Commentaar op art. 17 opgenomen, dat landen kostenaftrek en normale belastingaangiften kunnen toestaan.¹²

En daarmee wordt een heffingssysteem gecreëerd zoals Nederland dat al sinds 2001 kent. In beginsel een heffing van 20% van de brutogage van buitenlandse artiesten en sporters¹³, maar met de mogelijkheid van kostenaftrek voordat de belasting wordt berekend¹⁴ en na afloop van het jaar de optie om een normale belastingaangifte te doen en af te rekenen tegen de normale belastingtarieven.¹⁵ Een bewerkelijk systeem, dat echter wel tot een reële heffingsgrondslag leidt.¹⁶

Een ander probleem is het verkrijgen van belastingverrekening. Als standaard de methode van belastingvrijstelling zou zijn opgenomen voor inkomsten die onder art. 17 vallen, was het allemaal best meegevallen, want dan had geen bewijs te hoeven worden geleverd van de in het buitenland ingehouden belasting.¹⁷ Maar de OESO beveelt landen de verrekeningsmethode aan, want dat zou beter passen bij het soort inkomsten en de onzekerheid van de bronheffing.¹⁸

Hetgeen de artiesten of sporters, die vaak kort in verschillende landen optreden, wel met veel administratieve lasten opzadelt, want er kan veel fout gaan, bijvoorbeeld:

- er is onvoldoende bewijs van de afgedragen buitenlandse belasting (geen jaaropgave);
- jaaropgaven kunnen op naam van clubs, teams, managers of anderen worden gesteld, waardoor de sporter niet kan bewijzen dat de belasting voor hem is afgedragen;
- jaaropgaven kunnen in een onleesbare taal zijn opgesteld;
- bepaalde heffingen zijn volgens belastingverdragen niet verrekenbaar, zoals Amerikaanse state tax, Ierse btw of Franse sociale premies;
- er moet soms na afloop van het jaar een belastingaangifte worden gedaan om de belasting definitief vast te stellen;
- de bronheffing kan in een ander jaar afgedragen zijn dan wanneer de inkomsten ontvangen zijn.

Genoeg problemen dus, die een verrekening van buitenlandse belasting in de woonstaat in de weg kunnen staan en dan tot internationale dubbele belasting leiden.

De laatste jaren wordt art. 17 OESO-Modelverdrag sterk bekritiseerd. Eerst in 1995 door de Canadese hoogleraar Daniel Sandler¹⁹, later in 1999 door Harald Grams²⁰ en in 2001 door Joel Nitikman²¹. Daarna volgde een vloed aan artikelen, boeken en rechterlijke uitspraken, die de kritiek op de werking van art. 17 verwoordden. Het heeft er toe geleid dat veel landen hun wetgeving voor buitenlandse artiesten en sporters aanpasten en dat de OESO zijn Commentaar op art. 17 Modelverdrag in 2008 herschreef. Maar nog geen land ging zover als Nederland met zijn grotendeelse afschaffing per 1 januari 2007.

2. De Nederlandse vereenvoudiging per 1 januari 2007

In navolging van Grams (1999) en Nitikman (2001) verwoordde ik in februari 2006, dat een land geen art. 17 in zijn belastingverdragen nodig heeft om de belastingontwijking van internationale artiesten en sporters

tegen te gaan. Want als een land een bronheffing in zijn nationale wetgeving opneemt, die het pas opgeeft als een artiest of sporter laat zien dat hij in een land woont waarmee een belastingverdrag is gesloten, vindt er in het woonland toch belastingheffing plaats en zullen er geen gages van optredens zonder belastingheffing naar belastingparadijzen wegstromen.²² Het argument waarmee in 1963 art. 17 werd ingevoerd komt daarmee te vervallen. En ik voegde er aan toe, dat landen de bronheffing niet nodig hebben, want hij levert maar bar weinig op, namelijk slechts ca. 6,7 miljoen euro in Nederland en ca. 30 miljoen pond in het Verenigd Koninkrijk, 29 miljoen dollar in Australië en 7,5 miljoen dollar in Nieuw Zeeland (cijfers 2002).²³ En dat de bijbehorende administratieve lasten aanzienlijk zijn, zowel voor de artiesten en sporters, de organisatoren van hun optredens als voor de belastingadministraties in alle landen.

De Nederlandse staatssecretaris van Financiën voelde zich door dit laatste punt aangesproken en kwam in 2006 met het wetsvoorstel om de heffing van loonbelasting van buitenlandse artiesten, sporters en gezelschappen per 1 januari 2007 af te schaffen, mits zij woonachtig zijn in een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten.²⁴ En volgens de staatssecretaris geeft Nederland hiermee weliswaar € 5 miljoen per jaar aan belastingopbrengst op, maar bespaart het zich ook € 1,6 miljoen per jaar aan administratieve lasten.²⁵ Dat lijkt een goede uitruil te zijn, zeker omdat het woonland van de artiest of sporter normaal belasting zal horen te heffen over de inkomsten. Maar dan moest Nederland wel actie ondernemen om de 18 landen waarmee in het belastingverdrag de vrijstellingsmethode was afgesproken te vragen om deze om te zetten in de verrekeningsmethode.²⁶

3. Nederlandse artiesten en sporters in het buitenland

Nederlandse artiesten en sporters met buitenlandse optredens helpt dit echter niet, zij hebben nog steeds last van de problemen die ik hiervoor beschreef. Voor hen bestaat de bronheffing op hun gages nog steeds. Veel landen houden nog vast aan de brutoheffing van de gage, weliswaar tegen een lager tarief dan normaal (15 tot 25%), maar bij hoge kosten (60 tot 100%) leidt dit tot een extreem hoge effectieve belastingdruk, die in Nederland niet volledig verrekenbaar is. En als wel de mogelijkheid bestaat om de kosten af te trekken en/of achteraf een normale belastingaangifte te doen, leidt dit tot extra administratieve lasten, zowel in Nederland als in het buitenland, alwaar een gespecialiseerde adviseur moet worden ingeschakeld. En daarbij komt dat het probleem van de gebrekkige belastingverrekening in Nederland zelfs nog sterker is dan in andere landen, omdat de eerste twee belastingschijven voor het grootste deel bestaan uit premies volksverzekeringen, waarvoor veelal géén vrijstelling wordt verleend. De meeste in Nederland woonachtige artiesten en sporters zijn zelfstandig óf zijn werknemer van een werkgever in Nederland en in beide gevallen bepalen de EU Vo. 1408/71 dan wel de Nederlandse verdragen inzake sociale zekerheid dat de artiest of sporter in zijn woonstaat Nederland verzekerd is. En dus hier premies volksverzekeringen moet betalen.²⁷ Het negatieve effect van de lage begintarieven inkomstenbelasting doet zich sowieso voor in de eerste twee belastingschijven (2,45% resp. 10,7%), dus tot een belastbaar inkomen van € 31.589 per jaar (cijfers 2008), maar is ook een stuk daarboven nog voelbaar, omdat de maximale belastingverrekening slechts tegen het gemiddelde belastingtarief wordt gegeven.²⁸ Alleen in het belastingverdrag met België is dit probleem verholpen, door de algemene compensatieregeling van art. 27 van het verdrag. Tenminste, voor zover het al lukt om belastingverrekening te krijgen, want ook voor Nederlandse artiesten en sporters doen de problemen met belastingverrekening zich voor, die ik hiervoor in onderdeel 2 beschreven heb, zoals het ontbreken of onbruikbaar zijn van jaargaven en dergelijke.

4. Nederland moet de positie van zijn eigen artiesten en sporters verbeteren

Het voorgaande stemt niet vrolijk. Nederland heeft de problemen opgelost voor buitenlandse artiesten en sporters die hier komen optreden. Als zij in een van de 89 verdragslanden wonen, hoeven zij hier geen belasting te betalen, terwijl de artiesten en sporters uit niet-verdragslanden nog steeds een kostenvergoe-

dingsbeschikking kunnen aanvragen en na afloop de eventueel betaalde loonbelasting nagenoeg geheel via de inkomstenbelasting kunnen terugvragen. Buitenlandse artiesten en sporters zijn dus blij met Nederland. Maar voor de eigen artiesten en sporters doet Nederland nagenoeg niets²⁹, zij ondervinden de problemen van de internationale belastingheffing in alle hevigheid, zowel in het land van het optreden als terug in Nederland. En doordat geen vrijstelling van premies volksverzekeringen kan worden verkregen, worden die problemen verergerd.

Dus zijn de onderhandelingen met de 18 landen, die de vrijstellingsmethode hanteren voor hun artiesten en sporters die in Nederland hebben opgetreden, een ideale gelegenheid om ook voordelen voor Nederlandse artiesten en sporters in die landen af te spreken. Waarom zou een Nederlandse artiest of sporter nog wel bronheffing moeten betalen in bijvoorbeeld Estland of Oostenrijk als Nederland zijn bronheffing voor artiesten en sporters uit die landen heeft prijsgegeven? Dat zou toch een mooie uitruil zijn? Per saldo wordt er geen belastinggeld verloren, want de woonlanden gaan belasting heffen in plaats van de landen van de optredens. Misschien is de verdeling van de belastingopbrengst anders dan voorheen, maar daar zullen de schatkisten van de beide landen weinig van merken. Het grote voordeel is dat het veel aan administratieve lasten scheelt voor iedereen, dus ook voor de belastingadministratie, en dat het gevaar van dubbele belastingheffing verdwijnt. En het risico van belastingontwijking is niet aanwezig, want het gaat hier niet om belastingparadijzen maar om normale landen met normale belastingsystemen. Misschien moet er een vrijstellingsprocedure worden ingevoerd, zodat beide belastingadministraties hun stempel kunnen zetten, maar dat is niet zoveel moeite.

De Nederlandse staatssecretaris van Financiën neemt de belangen van de Nederlandse bedrijven en burgers serieus bij het onderhandelen van belastingverdragen, zo blijkt uit het fiscaal verdragsbeleid. Natuurlijk is het geven en nemen in die onderhandelingen en kan niet alles worden verkregen, maar het onderdeel over artiesten en sporters lijkt toch niet zo moeilijk te zijn. De belastingopbrengst is beperkt, Nederland heeft zelf al een belangrijke eerste stap gezet met zijn eenzijdige afschaffing en als het andere land die stap ook zet raakt er geen belastingopbrengst verloren, maar wordt eenvoudig gewonnen. En als allerbelangrijkste, kunnen de Nederlandse en buitenlandse artiesten en sporters zich vrijelijk bewegen en mogen wij daarvan mee genieten.

-
1. Protocol van 26 juni 2008, NTFR 2008/1448.
 2. Protocol van 16 oktober 2008, NTFR 2008/2052.
 3. Belastingplan 2007, onderdeel 3.2, NTFR 2006/1331. Opgenomen in art. 5a, lid 1, onderdeel b, art. 5a, lid 2, onderdeel b en art. 5b, lid 1, ten 2e, Wet LB 1964.
 4. Memorie van toelichting bij Belastingplan 2007, p. 22.
 5. De tekst van art. 17 OESO-Modelverdrag maakt dat aan het begin duidelijk: 'Notwithstanding the provisions of Articles 14 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State'
 6. Dit staat in art. 17, lid 2, OESO-Modelverdrag: 'Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Article 7, 14 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised'. De uitzondering van art. 15, lid 2, OESO-Modelverdrag geldt dus niet voor artiesten en sporters.
 7. Paragraaf 1 van het Commentaar op art. 17 OESO-Modelverdrag 1963.

8. Zie 'Taxation of Entertainers, Artistes and Sportsmen', Issues in International Taxation No. 2, OECD Paris 1987, paragrafen 8-9.
9. Zie hiervoor § 10 van het Commentaar op art. 17 OESO-Modelverdrag.
10. En artiesten en sporters maken hoge kosten. Uit mijn onderzoek onder 2.500 optredens in Nederland in de periode 2001 t/m 2003 bleek dat de kosten gemiddeld 72 - 75% van de inkomsten waren. En ook de Belastingdienst heeft onderzoek gedaan naar de kosten en kwam tot 64% (gepubliceerd in D. Molenaar, 'De illusies van de artiesten- en beroepssportersregeling', WFR 2004/6587, p. 1115-1116 en D. Molenaar, Taxation of International Performing Artistes, IBFD, Amsterdam 2006, p. 199-226.
11. Zie uitspraken in de zaken Gerritse, HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01, NTFR 2003/1142, FKP Scorpio Konzertproduktionen, HvJ EG 3 oktober 2006, zaak C-290/04, NTFR 2006/1486 en Centro Equestre da Leziria Grande, HvJ EG 15 februari 2007, NTFR 2007/390. En zie ook de Opinie van D. Molenaar en H. Grams, 'Artiesten en sporters na het Arnoud Gerritse-arrest', NTFR 2003/1463.
12. Zie § 10 van het in 2008 gewijzigde Commentaar op art. 17 OESO-Modelverdrag.
13. Art. 35 en 35a Wet LB 1964 voor individuele artiesten en sporters en art. 35g en 35h Wet LB 1964 voor buitenlandse gezelschappen.
14. In Nederland kan een kostenvergoedingsbeschikking (KVB) worden aangevraagd bij de Belastingdienst (art. 12a Uitv.besl. LB). Ook zonder deze KVB zou echter kostenaftrek mogelijk moeten zijn.
15. Art. 7.2, lid 3 jo. art. 9.4, lid 3, onderdeel b, Wet IB 2001. De buitenlandse artiest of sporter kan kiezen of hij aangifte wil doen, het is geen verplichting, want er kan geen verplichte aanslag worden opgelegd. Overigens is zo'n aangifte voor heel veel artiesten en sporters aantrekkelijk, want bij overeenkomsten van korte duur (korter dan drie maanden) vallen zij niet onder de volksverzekeringen, waardoor zij tot ca. € 17.000 inkomen per persoon per jaar slechts in de laagste belastingschijf van ca. 2% vallen en dus het verschil met de 20% loonbelasting kunnen terugkrijgen. Zie hiervoor D. Molenaar en H. Grams, 'Radical wijziging artiesten- en beroepssportersregeling in 2007', WFR 2006/6691, p. 1116.
16. Na een aarzelend begin gaan steeds meer landen dit opvolgen. De Verenigde Staten, Canada, het Verenigd Koninkrijk, Australië en Nieuw-Zeeland kenden dit systeem al, recent zijn Oostenrijk en Noorwegen gevolgd. En onder druk van de Europese Commissie heeft de Duitse Bundestag recent besloten de wetgeving per 1 januari 2009 aan te passen (§ 50a Einkommensteuergesetz (Jahressteuergesetz 2009)). België had in 2002 al een halve aanpassing gemaakt, maar moet deze van de Europese Commissie nog verder doorvoeren.
17. Zie ook HR 9 februari 2007, NTFR 2007/303 t/m 305. En verder Molenaar, IBFD, 2006, p. 187.
18. Zie paragraaf 5 van het Commentaar op art. 17 OESO-Modelverdrag.
19. Daniel Sandler, The Taxation of International Entertainers and Athletes – All the World's a Stage, Kluwer Law International, 1995.
20. Harald Grams, 'Artist Taxation: Article 17 of the OECD Model Treaty – a Relic of Primeval Tax Times?', 27 Intertax, 1999, p. 188.
21. Joel A. Nitikman, 'Article 17 of the OECD Model Treaty – An Anachronism?', 29 Intertax 8/9, 2001, p. 268.
22. Zie Molenaar, IBFD, 2006, p. 353.
23. Zie Molenaar, IBFD, 2006, p. 243. In Duitsland is begin 2008 berekend dat de belastingopbrengst daar maximaal € 50 miljoen zou zijn. Na de aanpassing door het Jahressteuergesetz 2009 zal dit teruglopen naar max. € 25 à 30 miljoen.
24. Belastingplan 2007, onderdeel 3.2, NTFR 2005/1331. Inmiddels heeft Nederland met 89 landen een belastingverdrag gesloten. Zie hiervoor www.minfin.nl onder belastingverdragen.

25. Zie MvT bij Belastingplan 2007, p. 41 en 45.
26. Deze landen zijn: België, Bosnië-Herzegovina, Bulgarije, Duitsland, Estland, Hongarije, Luxemburg, Marokko, Montenegro, Oostenrijk, Servië, Spanje, Slowakije, Thailand, Turkije, Venezuela en de Antillen en Aruba (Belastingregeling Koninkrijk).
27. Hierover zijn twee hofuitspraken uit 2005 bekend. In Hof Amsterdam 11 augustus 2005, NTFR 2005/1103 ging het om een zelfstandige zangeres, die ondanks Duitse belastingheffing toch in Nederland verzekerd was, terwijl het in Hof Den Bosch 8 november 2005, LJN AU6884 ging om een zanger, die in Duitsland in dienstbetrekking had gewerkt en daardoor met zijn gehele inkomen in Duitsland onder de sociale verzekeringen behoorde te vallen.
28. Zie voor een voorbeeld D. Molenaar, 'Sporters en buitenlandse wedstrijden' in Sport en Fiscaliteit in beweging, NOB, 2007, p. 34. Daar wordt ook getoond dat bij hoge inkomens en toepassing van de belastingvrijstellingsmethode het tegenovergestelde zich voordoet en er meer Nederlandse vrijstelling dan buitenlandse bronheffing ontstaat. Dit was het geval in HR 9 februari 2007, NTFR 2007/303 t/m 305.
29. Weliswaar neemt Nederland de laatste jaren vaak een art. 17, lid 3 voor gesubsidieerde artiesten en sporters op in nieuwe belastingverdragen, zoals recent nog in het verdrag met het Verenigd Koninkrijk, maar meestal hebben artiesten en sporters daar niets aan, omdat zij niet of te weinig gesubsidieerd worden. De drempel voor deze vrijstelling ligt namelijk nogal hoog door de omschrijving 'geheel of grotendeels bekostigd uit de openbare middelen' van de woonstaat. Dit betekent dat het optreden voor meer dan 50% gesubsidieerd moet worden, waardoor er meestal weinig belastbare gage van de organisator van het optreden overblijft.