

SPORTERS EN BUITENLANDSE WEDSTRIJDEN

Dr. D. Molenaar*

1. Mogelijk dubbele belastingheffing; belastingverdragen

Nederlandse sporters doen veel buitenlandse wedstrijden. Zowel in teamverband in internationale competities als individueel tijdens toernooien. Professionele sporters steken makkelijk de grens over, meten graag hun krachten met andere internationale deelnemers. Dat geldt voor voetbalelftallen, hockeyclubs en rugbyteams, maar ook voor schaatsers, golfers, tennissers, darters, (pool)biljarters, atleten en anderen. In competities met uit- en thuiswedstrijden, in op zichzelf staande toernooien en in grootschalige evenementen, zoals de Olympische Spelen.

Bij deze buitenlandse wedstrijden krijgen de Nederlandse sporters en clubs meestal met belastingheffing op het start- en prijzengeld en ander inkomen te maken. De meeste landen in de wereld hebben hun belastingwetgeving ruim geformuleerd en heffen belasting van nagenoeg alle buitenlanders, die inkomen in hun land verdienen. De organisatoren van de buitenlandse wedstrijden zullen de belasting moeten afdragen, maar deze is wel bedoeld om voor rekening van de Nederlandse sporter te komen.

Terug in Nederland dienen de sporters hun buitenlandse inkomen aan te geven voor de inkomstenbelasting. Nederland heft, net als de meeste andere landen, van zijn inwoners belasting van het wereldinkomen, waardoor zowel het in Nederland als in het buitenland verdiende inkomen hier moeten worden aangegeven en worden belast.

Belastingheffing in twee (of meer) landen dus. Zonder maatregelen zou dit dubbele belastingheffing betekenen, hetgeen het meedoen aan buitenlandse wedstrijden erg zou ontmoedigen. Gelukkig is Nederland reeds in de jaren twintig van de vorige eeuw begonnen met het sluiten van bilaterale belastingverdragen, waarin de heffingsbevoegdheden worden verdeeld en wordt afgesproken hoe dubbele belastingheffing wordt voorkomen. Nederland heeft zich voorgenomen om voor deze belastingverdragen zoveel mogelijk aan te sluiten bij het OESO Modelverdrag, dat voor het eerst werd opgesteld in 1963 en waarvan momenteel de versie van 2005 wordt gebruikt.

Sporters kunnen als zelfstandige of als werknemer werkzaam zijn. Het OESO Modelverdrag geeft in het algemeen voor zelfstandige en niet-zelfstandige arbeid de volgende aanbevelingen:

- Zelfstandige arbeid wordt slechts belast in de werkstaat als er een vaste inrichting of vertegenwoordiging is. Zo niet, dan behoort er geen bronheffing in de werkstaat te zijn en komt de belastingheffing aan de woonstaat van de zelfstandige toe. Zie art. 7 (voorheen art. 14) OESO Modelverdrag.
- Niet-zelfstandige arbeid wordt belast in de werkstaat, tenzij de werknemer korter dan een half jaar in die staat werkt, zijn salaris ontvangt van een werkgever in zijn woonstaat en niet van een vaste inrichting in de werkstaat. Als deze uitzondering van toepassing is, mag slechts de woonstaat belasting heffen van de werknemer. Zie art. 15 OESO Modelverdrag.

* Dr. D. Molenaar is werkzaam bij All Arts Belastingadviseurs in Rotterdam.

Tegenover de toedeling van het heffingsrecht aan het ene land, zal de andere staat belastingvrijstelling of –verrekening moeten verlenen. Zie art. 23 OESO Modelverdrag.

2. Artikel 17 OESO Modelverdrag voor sporters (en artiesten)

Voor sporters (en artiesten) doet het OESO Modelverdrag in art. 17 een afwijkende aanbeveling. Zowel voor zelfstandigen als voor werknemers bepaalt art. 17, dat het land van het optreden belasting mag heffen over de inkomsten van die optredens, zoals blijkt uit onderstaande tekst:

Art. 17 OECD Model Treaty 1992 (Artistes and Sportsmen)

1. 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.
2. 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.

Met art. 17 worden dus de artikelen 7, 14 en 15 van het OESO Modelverdrag opzij gezet, hetgeen betekent dat het voor Nederlandse sporters¹ niet mogelijk is om uitsluitend belastingheffing in de woonstaat te hebben, waar dat voor gewone zelfstandigen zonder vaste inrichting in de werkstaat én voor gewone werknemers in dienst van een werkgever wel mogelijk zou zijn. Striktere regels dus voor sporters, die voor het eerst zijn opgenomen in het eerste OESO Modelverdrag van 1963, met de argumentatie dat hiermee praktische moeilijkheden zouden worden vermeden². Later werd de reikwijdte van art. 17 OESO Modelverdrag uitgebreid, o.m. in 1977 door de toevoeging van het tweede lid, waarmee werd gepoogd het misbruik door het tussenvoegen van vennootschappen tegen te gaan.

Maar de belangrijkste motivering van het afwijkende art. 17 in het OESO Modelverdrag staat in het OESO rapport van 1987 over entertainers, artiesten en sporters³, dat zeer veel wantrouwen in deze beroepsgroep tentoonspreidde met opmerkingen als "clear evidence of non-compliance", "rarely disclose casual earnings", "sophisticated tax avoidance schemes, many involving the use of tax havens, are frequently employed by top-ranking artistes and athletes", "relatively unsophisticated people, in the business sense, can be precipitated into great riches", en "travel, entertainment and various forms of ostentation are inherent in the business and there is a tendency to be represented by adventurous but not very good accountants"⁴. Volgens het OESO rapport uit 1987 vertoonden bekende en vaak zeer mobiele sporters ontwijkingsgedrag door te suggereren in een belastingparadijs zoals Monaco te wonen ("tax avoidance") én was het voor andere sporters eenvoudig om de in het buitenland verdiende gages in eigen land niet in hun belastingaangifte op te nemen ("non-compliance"). Door

¹ Hierna zal alleen worden gesproken over sporters, omdat deze congresbundel over sport en belastingen gaat. Dat art. 17 OESO Modelverdrag ook voor artiesten geldt, wordt in deze bijdrage verder voorzover mogelijk achterwege gelaten.

² Het speciale art. 17 kwam voor het eerst voor in het OEEC Report van juli 1959, toen nog als Article XI. Dit rapport gaf ook de motivering voor de afwijkende regeling, maar vermeldde ook dat de nieuwe regel mogelijk te strict zou zijn en eventueel beperkt zou kunnen blijven tot zelfstandige sporters en artiesten.

³ "Taxation of Entertainers, Artistes and Sportsmen", in *Issues in International Taxation* No. 2, OECD, Paris, 1987.

⁴ Zie paragrafen 6 t/m 8 van het OESO-rapport uit 1987.

deze gedragingen concludeerde het OESO rapport in 1987, dat een bronheffing voor sporters toch de beste wijze van belasting heffen was, ook al week deze opzichtig af van de gewone toedelingsregels⁵.

Daarnaast gaf het rapport diverse aanbevelingen, zoals het verruimen van art. 17 lid 2 OESO Modelverdrag tot nagenoeg alle betalingen aan derden voor inkomsten van sporters⁶ én de goedkeuring van belastingheffing van de brutogage, dus zonder aftrek van kosten, maar dan wel tegen een laag tarief⁷. Hiermee werd het net rond de "onbetrouwbare" sporters nog verder aangetrokken. Deze aanbevelingen werden in 1992 in het Commentaar op art. 17 OESO Modelverdrag overgenomen⁸.

3. Nationale belastingregels voor buitenlandse sporters

3.1. Vaak strikte nationale regels

De meeste landen kennen in hun nationale wetgeving een bronheffing op nagenoeg alle inkomsten, die buitenlanders in hun land verdienen. Voor hen is het gebruik van art. 17 OESO Modelverdrag in hun eigen belastingverdragen dus een bevestiging van de belastingheffing van buitenlandse sporters. Hoe dit in de verschillende landen is geregeld, staat in onderstaand overzicht:

| | Heffing | Aftrek van kosten | Belasting-tarief | Aangifte achteraf |
|------------------|------------------|-------------------|------------------|-------------------|
| Australie | ja | ja | 29-47% | ja |
| België | ja | forfait | 18% | nee |
| Canada | ja | nee | 15% | ja |
| Denemarken | nee | | | |
| Duitsland | ja | nee | 21,1% | nee / ja |
| Estland | ja | nee | 15% | nee |
| Finland | ja | nee | 15% | nee |
| Frankrijk | ja | nee | 15% | ja |
| Griekenland | ja | nee | 20% | nee |
| Groot-Brittannië | ja | ja | 22% | ja |
| Hongarije | ja | ja | 40% | ja |
| Ierland | ja | nee | 20% | nee |
| Italië | ja | nee | 30% | nee |
| IJsland | ja | nee | 10% | nee |
| Japan | ja | nee | 20% | nee |
| Letland | ja | nee | 25% | nee |
| Litouwen | ja | nee | 15% | nee |
| Mexico | ja | nee | 25% | nee |
| Nederland | nee ⁹ | | | |

⁵ Zie paragrafen 14 t/m 17 van het OESO-rapport uit 1987. In paragraaf 61 wordt zelfs geargumenteerd dat een verstoring van het marktevenwicht door de stricte bronheffing acceptabel zou moeten zijn.

⁶ Zie paragraaf 89 van het OESO-rapport.

⁷ Zie paragraaf 94 van het OESO-rapport.

⁸ Zie de paragrafen 10 en 11 van het Commentaar op art. 17 OESO Modelverdrag.

⁹ Nederland kent sinds 2007 een vrijstelling van loonbelasting voor zelfstandige sporters, die uit een van de 82 landen komen, waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten. Komt een sporter uit een ander land, dan valt deze nog wel onder de loonbelasting met een tarief van 20%, maar heeft hij ook de

| | | | | |
|------------------|----|-----|-------|-----|
| Nieuw Zeeland | ja | ja | 20% | ja |
| Noorwegen | ja | nee | 15% | ja |
| Oostenrijk | ja | nee | 20% | ja |
| Portugal | ja | nee | 25% | nee |
| Slowakije | ja | nee | 25% | nee |
| Spanje | ja | nee | 25% | nee |
| Tsjechië | ja | nee | 25% | nee |
| Turkije | ja | nee | 22% | nee |
| Verenigde Staten | ja | ja | 30% | ja |
| Zuid-Afrika | ja | nee | 18% | nee |
| Zuid-Korea | ja | nee | 20% | nee |
| Zweden | ja | nee | 15% | nee |
| Zwitserland | ja | ja | 0-32% | nee |

In dit overzicht valt op, dat veel landen de aanbeveling van §10 van het OESO Commentaar op art. 17 hebben opgevolgd, geen aftrek van kosten toestaan en belasting heffen van de bruto-inkomsten van de sporters. En daarbij passen ze inderdaad een lager belastingtarief toe dan normaal. Maar of tarieven van 15% tot 30% inderdaad echt laag te noemen zijn, hangt natuurlijk af van de hoogte van de kosten die de sporters moeten maken voor hun buitenlandse wedstrijden. Bij 40% kosten is een brutotarief van 20% gelijk aan een effectief belastingtarief van 33% (van de winst van 60%). En bij hogere kosten loopt het effectieve belastingtarief navenant hoger op¹⁰.

Ook staan veel landen géén normale aangifte inkomstenbelasting na afloop van het jaar toe aan buitenlandse sporters. In die landen is de bronheffing van de brutogage dus ook de eindheffing.

Zonder kostenaftrek en aangifte inkomstenbelasting komt de bronheffing in de werkstaat tamelijk willekeurig over. De globale bronheffing staat ver af van een eerlijke belastingheffing.

3.2. Uitspraken van het Hof van Justitie EG; invloed op de OESO

De onmogelijkheid van kostenaftrek en de uitsluiting van een normale belastingaangifte is inmiddels onderwerp geweest van twee zaken voor het Hof van Justitie van de EG, namelijk *Arnoud Gerritse*¹¹ en *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*¹². In beide zaken besloot het HvJ EG, dat het in strijd is met de huidige artikelen 49 en 50 van het EG-verdrag¹³, dat buitenlandse belastingplichtigen géén kosten mogen aftrekken alvorens de belasting op hun inkomen in de werkstaat wordt berekend, terwijl binnenlands belastingplichtigen dat wel mogen. Voor deze ongelijke behandeling is geen rechtvaardiging te geven, zodat zij door EU-landen moet worden opgeheven. Was de *Gerritse*-uitspraak nog zo te lezen, dat de kostenaftrek pas na afloop van een jaar behoefde te worden toegestaan, in de *Scorpio*-zaak maakte het HvJ EG

mogelijkheid van kostenaftrek middels de kostenvergoedingsbeschikking en een aangifte inkomstenbelasting na afloop van het jaar.

¹⁰ Over de kosten, die sporters maken voor buitenlandse wedstrijden is weinig bekend. Deze kosten zullen voor individuele sporters ook anders zijn dan voor clubs en teams. Er is wel onderzoek verricht naar de kosten van internationaal optredende artiesten, die in Nederland optraden in de jaren 2002 t/m 2004. Deze kosten bleken gemiddeld 75% van de ontvangen gages te bedragen, maar kenden wel een grote variantie. Zie hiervoor D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, IBFD (Amsterdam: 2006), blz. 199-225.

¹¹ *Arnoud Gerritse*, HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01, V-N 2003/32.6.

¹² *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*, HvJ EG 3 oktober 2006, zaak C-290/04, V-N 2006/54.13.

¹³ Deze bepalingen gaan over het vrije verkeer van diensten binnen de EU.

overduidelijk, dat de directe kosten van het optreden reeds bij de berekening van de bronheffing aftrekbaar moeten zijn¹⁴.

In de *Gerritse*-zaak sprak het HvJ EG ook uit, dat een afrekening na afloop van het jaar tegen de normale tarieven inkomstenbelasting mogelijk moet zijn. Dit is in lijn met eerdere uitspraken in de zaken *Asscher*¹⁵ en *Biehl*¹⁶, waarin het HvJ EG zich keerde tegen een apart (en vast) belastingtarief en het uitsluiten van een normale belastingaangifte voor buitenlanders.

Niet alleen Duitsland, dat onderwerp was in zowel de *Scorpio*- als de *Gerritse*-zaken, maar ook veel andere EU-landen moeten nu dus echt hun belastingwetgeving gaan aanpassen. Inmiddels is Duitsland daar ook officieel door de Europese Commissie op aangesproken¹⁷. En met dat 17 van de 30 leden van de OESO ook lidstaat zijn van de EU, lijkt het onvermijdelijk dat ook de OESO zijn aanbeveling in §10 van het Commentaar op art. 17 OESO Modelverdrag voor heffing van de brutogage tegen een laag tarief niet langer meer kan volhouden en zal moeten omzetten in een normale belastingheffing van de nettogage, dus na aftrek van de directe kosten. Het opnemen van zo'n aanbeveling behoeft geen probleem te zijn, gezien de goede ervaringen in Groot-Brittannië en Nederland met een goedkeuringssysteem vooraf voor kosten die bij een optreden van buitenlandse sporters horen, en de mogelijkheid van normale aangiften inkomstenbelasting na afloop van het jaar. Beide landen kunnen als voorbeeld voor een eerlijker belastingheffing worden gebruikt.

Hiermee kan de belastingheffing op buitenlandse wedstrijden van Nederlandse sporters sterk verbeterd worden. De uitspraken van het HvJ EG zullen moeten worden opgevolgd door de EU-landen, maar lijken ook door te moeten werken naar de aanbevelingen van de OESO voor de toepassing van art. 17 Modelverdrag.

4. Voorkoming van dubbele belasting in woonland Nederland

4.1. Art. 23 OESO Modelverdrag

De OESO heeft in art. 23 van het Modelverdrag een keuzebepaling opgenomen hoe dubbele belastingheffing kan worden voorkomen. Landen kunnen kiezen tussen de belastingvrijstellings- of de belastingverrekeningsmethode.

Bij de vrijstellingsmethode wordt het buitenlandse inkomen in het woonland vrijgesteld van belastingheffing. Dit zal echter bijna telkens geen objectieve vrijstelling zal zijn, maar een vrijstelling met progressievoorbehoud, dus tegen de gemiddelde belasting die op het totale inkomen drukt. Dit betekent, dat een sporter vaak nog enigszins belasting zal moeten bijbetalen over het buitenland verdiende inkomen. Maar belangrijk is wel, dat de sporter niet hoeft te bewijzen, dat er in het buitenland daadwerkelijk belasting voor hem is afgedragen, want de vrijstelling in de woonstaat staat los van de afdracht in de werkstaat.

Bij de verrekeningsmethode mag de buitenlandse belasting in de woonstaat worden verrekend. Dit lijkt de meest zuivere methode, omdat de buitenlandse belasting als een voorheffing op de belasting in de woonstaat gaat dienen, maar toch is er op deze methode ook veel aan te merken, want er kan veel fout gaan, zoals bijvoorbeeld:

- Er is onvoldoende bewijs van de afgedragen buitenlandse belasting

¹⁴ R.o. 48 en 49 van de *Scorpio*-uitspraak.

¹⁵ *Asscher*, HvJ EG 27 juni 1996, zaak C-107/94.

¹⁶ *Biehl-I*, HvJ EG 8 mei 1990, zaak C-175/88 en *Biehl-II*, HvJ EG 26 oktober 1995, zaak C-151/94.

¹⁷ Europese Commissie 26 maart 2007, IP/07/413.

- Jaaropgaven kunnen op naam van clubs, teams, managers of anderen gesteld worden, waardoor de sporter niet kan bewijzen dat de belasting voor hem is afgedragen
- Bepaalde heffingen zijn volgens belastingverdragen niet verrekenbaar, zoals Amerikaanse state tax, Ierse BTW of Franse sociale premies.
- Verschil in de belastbare grondslag, omdat kosten in de werkstaat niet aftrekbaar zijn, terwijl de belasting in de woonstaat naar de winst wordt geheven

Genoeg problemen dus, die een verrekening van buitenlandse belasting in de woonstaat in de weg kunnen staan.

En daar komt nog bij dat de belastingverrekening wordt beperkt tot het bedrag dat in het woonland gemiddeld aan belasting wordt betaald, dus eigenlijk tot de uitkomst van de belastingvrijstellingsmethode. Het is op zich niet vreemd, dat de woonstaat niet meer buitenlandse belasting wil verrekenen dan het zelf aan belasting heft, maar het leidt voor internationale sporters wel tot problemen.

4.2. Bijzonderheden in de Nederlandse belastingverdragen

Nederland heeft in zijn belastingverdragen zeer wisselend de vrijstellings- en verrekeningsmethode afgesproken. In oude verdragen staat telkens de vrijstellingsmethode, maar Nederland is later van beleid veranderd, nadat de OESO de aanbeveling in §12 van het Commentaar op art. 17 OESO Modelverdrag heeft opgenomen om voor sporters de belastingverrekening als methode ter voorkoming van dubbele belastingheffing te gebruiken. Zie bijgaand overzicht:

| <i>Inkomsten uit verdragsland</i> | <i>Methode ter voorkoming van dubbele belasting</i> | |
|---|---|--------------|
| Australië | verrekening | |
| België | verrekening | |
| Canada | verrekening | |
| China | verrekening | |
| Denemarken | verrekening | |
| Duitsland (zelfstandige) | | vrijstelling |
| <i>Duitsland (NL dienstbetrekking)¹⁸</i> | <i>(n.v.t.)</i> | |
| Finland | verrekening | |
| Frankrijk | verrekening | |
| Groot-Brittannië | | vrijstelling |
| Hongarije | verrekening | |
| Ierland | | vrijstelling |
| India | verrekening | |
| Indonesië | verrekening | |
| Israël | | vrijstelling |
| Italië | verrekening | |
| Japan | | vrijstelling |
| Joegoslavië | verrekening | |
| Luxemburg | | vrijstelling |
| Maleisië | verrekening | |
| Malta | verrekening | |
| Marokko | | vrijstelling |

¹⁸ Art. 10, lid 2 van het belastingverdrag met Duitsland wijst het heffingsrecht voor sporters, die als werknemer in dienst zijn van een Nederlandse werkgever, hun salaris in Nederland betaald krijgen en niet langer dan 183 dagen in Duitsland verblijven, niet toe aan de werkstaat maar aan de woonstaat. Dit is een afwijking op art. 17 OESO Modelverdrag, dat overigens nog niet eens bestond toen in 1959 het verdrag met Duitsland werd gesloten.

| | | |
|---|-----------------|--------------|
| Nieuw-Zeeland | verrekening | |
| Noorwegen | | vrijstelling |
| Oostenrijk | verrekening | |
| Pakistan | verrekening | |
| Polen | verrekening | |
| Portugal | verrekening | |
| Roemenië | verrekening | |
| Singapore | | vrijstelling |
| Rusland | verrekening | |
| Spanje | | vrijstelling |
| Sri Lanka | verrekening | |
| Suriname | verrekening | |
| Thailand | | vrijstelling |
| Tsjechië | verrekening | |
| Turkije | verrekening | |
| <i>Verenigde Staten (< \$ 10 000 p.p.)</i> | <i>(n.v.t.)</i> | |
| (> \$ 10 000) | verrekening | |
| Zambia | verrekening | |
| Zuid-Afrika | verrekening | |
| Zuid-Korea | verrekening | |
| Zweden | verrekening | |
| Zwitserland (zelfstandige) | | vrijstelling |
| <i>Zwitserland (NL dienstbetrekking)¹⁹</i> | <i>(n.v.t.)</i> | |
| Belastingregeling Koninkrijk | | |
| Aruba, Antillen | | vrijstelling |
| OESO Modelverdrag | verrekening | |

In 12 belastingverdragen en in de Belastingregeling voor het Koninkrijk heeft Nederland dus nog steeds de vrijstellingsmethode opgenomen. In de andere, nieuwere belastingverdragen staat telkens de verrekeningsmethode. Voor de toepassing is ook het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 van belang, want daarin worden regels gegeven voor zowel de vrijstellings- als de verrekeningsmethode. Voor beide methodes wordt de mogelijkheid geboden om buitenlands inkomen, dat niet tot belastingvrijstelling leidt of buitenlandse belasting die niet tot verrekening leidt, door te schuiven naar volgende jaren²⁰.

4.3. Géén vrijstelling voor premies volksverzekeringen

De Nederlandse voorkoming van dubbele belastingheffing wordt bij lagere inkomens helaas sterk beperkt, doordat de eerste twee belastingschijven voor het grootste deel bestaan uit premies volksverzekeringen, waarvoor vaak géén vrijstelling wordt verleend. De meeste in Nederland woonachtige 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 sporter in zijn woonstaat Nederland verzekerd is. En dus in Nederland premies volksverzekeringen moet betalen²¹. De opbouw van de Nederlandse, gecombineerde belastingtarieven is als volgt (cijfers 2007, in euro's):

¹⁹ Voor Zwitserland geldt dezelfde uitzondering als Duitsland; zie art. 6, lid 2 van het belastingverdrag met Zwitserland van 1951.

²⁰ Zie art. 11 resp. art. 14 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.

²¹ Hierover zijn twee hofuitspraken uit 2005 bekend. Weliswaar gingen deze over artiesten, maar voor sporters geldt hetzelfde. In Hof Amsterdam 11 augustus 2005, NTFR 2005/1103 ging het om een zelfstan-

| | | | <i>IB</i> | <i>PVV</i> | <i>Totaal</i> |
|--------|---|--------|-----------|------------|---------------|
| 0 | - | 17.319 | 2,50% | 31,15% | 33,65% |
| 17.319 | - | 31.122 | 10,25% | 31,15% | 41,40% |
| 31.122 | - | 53.064 | 42% | | 42% |
| 53.064 | - | | 52% | | 52% |

Het negatieve effect van de lage begintarieven inkomstenbelasting doet zich sowieso voor in de eerste twee belastingschijven, dus tot een belastbaar inkomen van € 31.122 per jaar, maar is ook een stuk daarboven nog voelbaar, omdat belastingvrijstelling en maximale belastingverrekening slechts tegen het gemiddelde belastingtarief gegeven wordt. Een voorbeeld:

1. Een Nederlandse sporter heeft een Nederlands inkomen van € 20.000 en buitenlands inkomen van € 15.000, waarop 20% bronheffing, dus € 3.000 buitenlandse belasting is ingehouden. In totaal heeft hij een belastbaar inkomen van € 35.000, waarover hij € 3.474 inkomstenbelasting, dus exclusief premies volksverzekeringen, verschuldigd is. Die belasting is gemiddeld nog geen 10% van zijn totale inkomen. De Nederlandse belastingvrijstelling is $15 / 35 \times € 3.474 = € 1.488$, waardoor een overschot van € 1.512 aan buitenlandse belasting onverrekend overblijft²². Dit geldt zowel voor de vrijstellings- als de verrekeningsmethode.

Door de lage begintarieven in de inkomstenbelasting bestaat er dus voor een grote groep Nederlandse sporters een groot risico van onvolledige belastingvrijstelling of –verrekening voor hun buitenlandse inkomsten.

4.4. *Onevenredig hoge belastingvrijstelling bij hoge inkomens*

Daartegenover staat dat Nederlandse sporters met een hoog inkomen juist een onevenredig hoge belastingvrijstelling krijgen voor inkomsten uit landen waarmee Nederland de belastingvrijstellingsmethode heeft afgesproken. Bij wedstrijden in Duitsland²³, Spanje, Groot-Brittannië, Japan en andere landen, waarmee de vrijstellingsmethode is afgesproken, kan een sporter met een hoog inkomen terug in Nederland dus een belastingvrijstelling verkrijgen, die ruimschoots uitstijgt boven de afgedragen bronheffing. Sterker nog, de vrijstelling wordt zelfs verleend als er geen enkele aanwijzing is dat er in die landen daadwerkelijk bronheffing is afgedragen voor de Nederlandse sporters. Een voorbeeld:

2. Een Nederlandse sporter heeft een Nederlands inkomen van € 100.000 en buitenlands inkomen van € 50.000, waarop 20% bronheffing, dus € 10.000 buitenlandse belasting is ingehouden. In totaal heeft hij een belastbaar inkomen van € 150.000, waarover hij € 61.468 inkomstenbelasting, exclusief premies volksverzekeringen, verschuldigd is. Die belasting is gemiddeld 41% van

dige 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.

²² In dit voorbeeld zijn de effecten van aftrekposten, zoals beroepskosten, ondernemersaftrek, MKB-winstvrijstelling, FOR, kosten eigen woning, lijfrentepremie, alimentatie en dergelijke niet meegenomen. Deze aftrekposten maken het nadeel voor de Nederlandse sporter nog een stuk groter.

²³ Zoals in het overzicht van onderdeel 4.2 wordt vermeld, is de heffing van sporters/werknemers in dienst van een Nederlandse werkgever voor inkomsten uit Duitsland niet toegewezen aan Duitsland maar aan het woonland Nederland. In dat geval kan dan ook géén Nederlandse belastingvrijstelling worden verkregen. Dit geldt ook voor Zwitserland. Dit is aan bod geweest in de uitspraken HR 29 september 1993, BNB 1993/329 (wel belastingvrijstelling voor één interland in Duitsland) en HR 11 februari 1998, BNB 1998/118 (géén belastingvrijstelling voor het EK Voetbal in Duitsland).

zijn inkomen. De Nederlandse belastingvrijstelling is $50 / 150 \times € 61.468 = € 20.489$, hetgeen veel meer is dan de € 10.000 afgedragen buitenlandse belasting²⁴.

4.5. Ook vrijstelling voor evenredig van basissalaris

En de vrijstelling geldt niet alleen voor het inkomen dat specifiek verdiend is met het optreden in die landen, maar ook voor een evenredig deel van het basissalaris van de sporter. De Hoge Raad heeft dit bevestigd met 3 uitspraken van 9 februari 2007, NTFR 2007/303 t/m 305. Voor de evenredigheidsbreuk voor de belastingvrijstelling stelde de Hoge Raad de teller op het aantal in het buitenland verbleven dagen, dus inclusief reizen en trainen, en de noemer op het aantal werkdagen van 261. Een voorbeeld hoe dit uitpakt:

3. Een wielrenner heeft wedstrijden gereden in o.a. Noorwegen, Japan, Spanje en Groot-Brittannië. In totaal verbleef hij 30 dagen in die landen. De wielrenner heeft een jaarsalaris van € 50.000 bruto, waarover hij € 10.000 Nederlandse inkomstenbelasting (excl. premies volksverzekeringen) verschuldigd is. Voor $30 / 261 \times € 50.000 = € 5.747$ inkomen, dus voor 11,5% van het totale inkomen kan de wielrenner dan belastingvrijstelling krijgen, die € 1.150 bedraagt. Zonder dat bewezen hoeft te worden of en zo ja, hoeveel belasting in die landen is afgedragen.

Maar dit voordeel doet zich dus alleen voor bij wedstrijden in een van de 12 landen²⁵, waarmee Nederland nog steeds de belastingvrijstellingsmethode heeft afgesproken, en op Aruba en de Nederlandse Antillen. Bij wedstrijden in andere landen kan dit voordeel zich niet voordoen, omdat dan de verrekeningsmethode geldt en bewezen moet worden hoeveel bronheffing er in dat land is afgedragen voor de Nederlandse sporter.

4.6. Algemene compensatieregeling in het belastingverdrag met België

De voorgaande positieve en negatieve effecten zijn gelukkig verholpen in het belastingverdrag met België van 5 juni 2001. In het oude belastingverdrag van 1970 hadden België en Nederland over en weer nog de vrijstellingsmethode afgesproken, maar in het nieuwe verdrag heeft Nederland dit voor zijn sporters omgezet naar de verrekeningsmethode²⁶. Maar het heeft daar de algemene compensatieregeling aan toegevoegd, die nieuw in het belastingverdrag is opgenomen²⁷. Deze compensatieregeling houdt in, dat Nederlandse sporters de afgedragen Belgische bedrijfsvoorheffing kunnen verrekenen met niet alleen de Nederlandse inkomstenbelasting, maar ook met de premies volksverzekeringen. De Belgische belastingheffing wordt eigenlijk als Nederlandse loonheffing gezien, die volledig verrekenbaar is. Het gevolg is zelfs, dat een teveel aan Belgische bedrijfsvoorheffing ook mag worden verrekend, waardoor er een teruggaaf van Nederlandse inkomstenbelasting kan ontstaan.

Met deze combinatie van belastingverrekening en algemene compensatieregeling zijn de hiervoor geschetste nadelen én voordelen voor Nederlandse sporters met Belgische wedstrijden

²⁴ Dit voordeel zal echter in werkelijkheid minder zijn, want ook in dit voorbeeld zijn de effecten van aftrekposten, zoals beroepskosten, ondernemersaftrek, MKB-winstvrijstelling, FOR, kosten eigen woning, lijfrentepremie, alimentatie en dergelijke buiten beschouwing gelaten.

²⁵ Het ligt niet erg voor de hand dat dit voordeel zich voordoet bij wedstrijden in Duitsland en Zwitserland, gezien de woonstaatheffing voor sporters/werknemers. Zie hiervoor het overzicht van onderdeel 4.2.

²⁶ Zie art. 23, §2, onderdeel c van het belastingverdrag met België van 2001. België heeft voor zijn inwoners vastgehouden aan de belastingvrijstellingsmethode, maar wel toegevoegd dat de inkomsten in Nederland onderworpen moeten zijn geweest aan de belastingheffing.

²⁷ Zie art. 27, §1 van het belastingverdrag met België van 2001.

helemaal weggenomen. Het enige is dat de Nederlandse sporter wel bewijs moet leveren van de Belgische belasting, die voor hem is afgedragen en die hij wil verrekenen.

5. Conclusies

De belastingheffing van Nederlandse sporters met buitenlandse wedstrijden is helaas willekeurig en daarmee erg onvoorspelbaar. Ten eerste heffen de meeste landen een bronheffing van het bruto start- en prijzengeld, zonder kostenaf trek toe te staan. Ook mag meestal na afloop van het jaar géén belastingaangifte worden ingediend om tegen de normale belastingtarieven af te rekenen. Weliswaar wordt dit onder art. 17 OESO Modelverdrag toegestaan, maar het leidt wel tot een erg globale bronheffing. Binnen de EU is er inmiddels kritiek geleverd door uitspraken van het HvJ EG, maar landen zijn nog terughoudend in het aanpassen van hun rigide wetgeving.

Ten tweede kent Nederland als woonland een onderscheid in zijn belastingverdragen tussen de vrijstellingsmethode en de verrekeningsmethode. De vrijstellingsmethode is altijd beter dan de verrekeningsmethode, vooral omdat niet bewezen hoeft te worden of en zo ja, hoeveel belasting in het buitenland is afgedragen. Deze methode kan tot belastingvoordelen leiden bij hoge inkomens én bij sporters, die als werknemers een vast salaris krijgen.

Ten derde speelt de Nederlandse splitsing tussen inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen in de eerste twee belastingstapjes een sterk negatieve rol. Juist bij de lage inkomens is het aandeel inkomstenbelasting zo laag, dat nauwelijks belastingvrijstelling of –verrekening kan worden verkregen.

Zo is vooraf dus onberekenbaar hoe de uitkomst zal zijn. Hoeveel kosten worden er voor de buitenlandse optredens gemaakt, in welk landen vinden de wedstrijden plaats, zijn er bewijzen van afgedragen belasting, hoe hoog is het overige Nederlandse inkomen, hoe groot zijn de persoonlijke aftrekposten? Het hangt van veel factoren af of dubbele belasting volledig kan worden voorkomen, terwijl soms zelfs een belastingvoordeel kan worden behaald.

Maar door de krakkemikkige bronheffing in de werkstaten én de moeizame belastingverrekening in Nederland ligt het helaas vaak voor de hand, dat een deel van de buitenlandse bronbelasting in Nederland onverrekend blijft. En daarmee voldoen de Nederlandse belastingverdragen niet aan hun opdracht om dubbele belastingheffing te voorkomen. Waarom worden de grootverdieners soms fiscaal bevoordeeld met de belastingvrijstelling en de kleinverdieners telkens benadeeld door de lage begintarieven van de inkomstenbelasting?

Voor verbetering zou een voorbeeld kunnen worden genomen aan het belastingverdrag met België, waarin voor Nederlandse sporters met Belgische inkomsten weliswaar werd overgestapt op de verrekeningsmethode, maar waarin ook een algemene compensatieregeling is opgenomen, die kruislingse verrekening van Belgische belasting met Nederlandse inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen mogelijk maakt. Dat verlicht de problematiek van de Nederlandse sporters aanzienlijk, zo wordt gedeeltelijke dubbele belastingheffing volledig voorkomen.

Nederland zou kunnen overwegen om eenzijdig de algemene compensatieregeling te bieden aan sporters voor wedstrijden in alle landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten. Eigenlijk zou fiscalisering van de premies volksverzekeringen de beste oplossing zijn, maar dit is wetstechnisch erg ingrijpend en politiek moeilijk haalbaar. Een eenzijdige algemene compensatieregeling voor sporters lijkt echter wel mogelijk te zijn, behoeft budgettair weinig te kosten en zou de Nederlandse sporters voldoende helpen.

En daarbij zou Nederland dan wel verder werk moeten maken van het omzetten van de belastingvrijstellingsmethode naar de belastingverrekeningsmethode in de oudere belastingverdragen, zodat Nederlandse sporters géén oneigenlijk voordeel meer kunnen behalen uit verdragslanden in die verdragslanden.

Maar het voorgaande overziend zouden alle landen in de wereld toch vooral serieus moeten overwegen of navolging van art. 17 OESO Modelverdrag nog wel goed is. De bronheffing van buitenlandse sporters levert nauwelijks een serieuze belastingopbrengst op²⁸, maar zorgt wel voor veel administratieve rompslomp en mogelijk dubbele belastingheffing. Landen kunnen het voorbeeld van Nederland volgen, dat de bronheffing per 2007 afschafte voor sporters uit landen, waarmee Nederland een belastingverdrag heeft²⁹. Als alle landen de bronheffing voor sporters uit verdragslanden laten vervallen, is er zelfs géén verlies aan belastingopbrengst, omdat dan ook geen belastingverrekening meer hoeft te worden gegeven aan de eigen sporters voor hun buitenlandse inkomsten. Art. 17 OESO Modelverdrag zou kunnen worden omgedraaid in een aanbeveling tot het volgen van de normale regels voor zelfstandigen en niet-zelfstandigen³⁰. En de bezwaren uit het OESO-rapport van 1987 zouden nog steeds verholpen zijn.

Genoeg te repareren dus. De belastingheffing van Nederlandse sporters met buitenlandse inkomsten is nu erg willekeurig, maar het is met kleine en grote ingrepen mogelijk om tot verbetering te komen.

²⁸ Zie hiervoor D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, IBFD (Amsterdam: 2006), blz. 243 t/m 253, waarin voor Nederland, Groot-Brittannië, Australië en Nieuw Zeeland werd berekend dat de belastingopbrengst van buitenlandse sporters en artiesten ca. 0,01% van de totale belastingopbrengst van die landen bedraagt.

²⁹ Het Ministerie van Financiën berekende dat dit ca. 5 miljoen euro per jaar aan belastingopbrengst zal schelen (van sporters én artiesten), maar dat de administratieve lasten daartegenover met 1,6 miljoen euro zullen verminderen. Zie MvT op Belastingplan 2007, I (Algemeen), onderdeel 5.3, V-N 2006/48.7. Zie ook verder in deze congresbundel en D. Molenaar en H. Grams, *Radical wijziging artiesten- en beroeps-sportersregeling in 2007*, WFR 2006/6691, blz. 1213 t/m 1221.

³⁰ Zie hiervoor ook D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, IBFD (Amsterdam: 2006), blz. 353 t/m 361.