

Drs. D. Molenaar en  
Dr. H. Grams<sup>1</sup>

## Artiesten en sporters na het Arnoud Gerritse- arrest

# Opinie

'Alles moet bijzonderder dan alles wat allang bijzonder was' -  
*Acda & De Munnik (2000)*

Op 12 juni 2003 deed het Europese Hof van Justitie uitspraak in de Arnoud Gerritse-zaak (C-234/01, NTFR 2003/1142). Daarin werden vragen beantwoord van het Finanzgericht Berlijn over de belastingheffing van een Nederlandse jazzdrummer, die had opgetreden in Duitsland. De uitspraak heeft grote gevolgen voor de belastingheffing van internationale artiesten en sporters, niet alleen in Duitsland maar ook in andere landen; het lijkt erop, dat bestaande belastingwetten moeten worden aangepast. Gelukkig kan het Nederlandse systeem de Europese test goed doorstaan en zelfs als voorbeeld dienen voor andere landen.

### Belastingheffing in het land van het optreden

Nagenoeg alle landen hebben in navolging van art. 17 OESO-Modelverdrag een belastingheffing van buitenlandse artiesten en sporters in hun nationale wetgeving opgenomen.<sup>2</sup> Met art. 17 wordt afgeweken van de gebruikelijke toewijzingsregels, zoals in art. 7 voor ondernemingen en in art. 15 voor werknemers. Voor artiesten en sporters geldt dat in alle gevallen het heffingsrecht aan het land van het optreden is toegewezen.

De OESO noemt twee redenen voor deze afwijkende behandeling voor internationale artiesten en sporters, namelijk (1) zij vertonen ontwijkingsgedrag en suggereren hun woonplaats in belastingparadijzen te hebben ('tax avoidance'), of (2) zij geven hun buitenlandse inkomen niet aan in hun woonland ('non-compliance').<sup>3</sup>

Het heffingsrecht is vrij ruim geformuleerd, want volgens art. 17, lid 2, OESO-Modelverdrag vallen niet alleen de betaalingen van de gage aan de artiest of sporter zelf, maar ook aan een ander onder de bronheffing.<sup>4</sup> Wel maken veel landen in een aanvullend art. 17, lid 3, OESO-Modelverdrag vaak uitzonderingen voor gesubsidieerde optredens of voor optredens in het kader van een culturele uitwisseling of overeenkomst.<sup>5</sup>

De meeste landen hebben de aanbeveling van de OESO overgenomen om geen kostenaf trek toe te staan aan buitenlandse artiesten en sporters, maar belasting te heffen van de brutogage.<sup>6</sup> Weinig landen passen echter het bijbehorende lage belastingtarief toe, maar hebben hun brontarief in de loop der jaren behoorlijk opgetrokken.<sup>7</sup> Opvallend is dat de meeste landen ook geen aangifte inkomstenbelasting toestaan na afloop van een belastingjaar, waardoor de buitenlandse artiesten en sporters niet achteraf kunnen afrekenen tegen de normale tarieven inkomstenbelasting.

Het gevolg van de hoge bronheffing in het land van het optreden kan zijn dat in eigen land onvoldoende belastingverrekening wordt verkregen, omdat deze belastingverrekening beperkt blijft tot het bedrag dat in eigen land aan belasting zal moeten worden betaald.<sup>8</sup>

Nederland is sinds 2001 een uitzondering op deze internationale praktijk, want buitenlandse artiesten en beroepssporters kunnen hun kosten reeds in de loonbelasting aftrekken met de kleinevergoedingsregeling van € 136 p.p. per optreden óf met de kostenvergoedingsbeschikking, die moet worden aangevraagd bij de Belastingdienst.<sup>9</sup> De 20% loonbelasting wordt dan slechts van hun echte inkomen geheven.

Ook kunnen ze na afloop van het jaar een normale aangifte inkomstenbelasting doen, eventueel nog hun beroepskos-

1 Drs. Dick Molenaar is werkzaam bij All Arts Belastingadvievers te Rotterdam; Dr. Harald Grams is werkzaam bij Grams und Partner, Rechtsanwälte und Steuerberater te Bielefeld (D).

2 Uitzonderingen binnen Europa zijn Ierland en Denemarken.

3 Punten 6 en 7 van het OESO rapport 'Taxation of Entertainers, Artists and Sportsmen', *Issues in International Taxation*, no. 2 (OESO, Parijs, 1987).

4 Zie voor een discussie over de reikwijdte van art. 17, lid 2, OESO-Modelverdrag, Dick Molenaar en Harald Grams, 'Rent-A-Star, The Purpose of Article 17(2) of the OECD Model Treaty', *Bulletin for International Fiscal Documentation* 2002, vol. 56, no. 10, blz. 500-509.

5 Deze ruimte wordt geboden door punt 14 van het Commentaar op art. 17 OESO-Modelverdrag. Nederland heeft de uitzondering van art. 17, lid 3, opgenomen in 32 van de 78 belastingverdragen.

6 Zie punt 10 van het Commentaar op art. 17 OESO-Modelverdrag.

7 Een laag tarief zou 5 à 10% zijn, maar de tarieven zijn: Frankrijk 15%, België 18%, Oostenrijk 20%, Duitsland 21% (sinds 2003), Spanje 25%.

8 Deze 'ordinary tax credit' wordt door de OESO aanbevolen in art. 23B Modelverdrag.

9 Art. 35, lid 4 en art. 35g, lid 4, Wet LB 1964 jo. art. 12a Uitv.besl. LB 2001.

ten aftrekken en gebruikmaken van de tarieven inkomstenbelasting.<sup>10</sup> Alhoewel dit zeer velen een belastingteruggaaf zou kunnen opleveren, wordt toch maar door weinig buitenlandse artiesten en sporters een Nederlandse aangifte inkomstenbelasting gedaan, vooral omdat de 20% loonbelasting van de lagere heffingsgrondslag in hun eigen land wel met de nationale belasting verrekenbaar blijkt te zijn.<sup>11</sup>

De Nederlandse belastingregeling voor artiesten en beroepssporters lijkt sterk op het Engelse systeem, dat reeds sinds 1987 functioneert.

### De zaak van Arnoud Gerritse (in Duitsland)

Veel Nederlandse artiesten en sporters hebben bij hun buitenlandse optredens last van de strenge lokale belastingwetgeving. Zoals Arnoud Gerritse, een Rotterdamse jazzdrummer die in 1996 enkele dagen in Duitsland optrad voor een radiostation. Zijn gage voor de optredens bedroeg € 3.000, waarvan 25% Duitse belasting (€ 750) werd geheven. Hij mocht daarvoor zijn kosten voor reizen en verblijven van € 500 niet aftrekken én hij mocht na afloop van het jaar geen normale Duitse belastingaangifte indienen. Gerritse meende ongelijk behandeld te worden met andere buitenlanders en met Duitsers, want hij betaalde meer belasting dan met de normale belastingtarieven, zeker inclusief de Duitse belastingvrije voet.

Gerritse's gevoel van onvrede werd nog versterkt door de ontoereikende Nederlandse belastingvrijstelling voor buitenlandse inkomsten in 1996. Hij kreeg op zijn totale zuivere wereldinkomen van € 17.124 slechts € 196 vrijstelling voor buitenlandse inkomsten, vooral door de aftrek van zijn beroepskosten, de lage begintarieven van de Nederlandse inkomstenbelasting<sup>12</sup> en het deels vervallen van de belastingvrije voet.

De Duitse zaak van Arnoud Gerritse kwam voor het Finanzgericht Berlijn, dat meende dat sprake zou kunnen zijn van een inbreuk op de Europese vrijheidsbeginselen en daarom in 2001 prejudiciële vragen stelde aan het Hof van Justitie in Luxemburg.<sup>13</sup>

Het Hof volgde in zijn uitspraak van 12 juni 2003 grotendeels de eerdere conclusie van A-G Legèr<sup>14</sup> en kwam tot twee antwoorden:

1. Het is in strijd met de huidige art. 49 en 50 van het EU-verdrag, dat bij de berekening van niet-ingezetenen geen rekening wordt gehouden met kostenafrek als dat bij ingezetenen wel gebeurt.
2. Wel is een vast tarief van 25% bronheffing toegestaan, voorzover dit niet hoger is dan de normale tarieven

inkomstenbelasting.<sup>15</sup> Daarbij mag de belastingvrije voet buiten beschouwing worden gelaten.

In lijn met zijn eerdere uitspraken hield het Hof van Justitie de belastingvrije voet wel voorbehouden aan het woonland.<sup>16</sup> Maar verder betekent de uitspraak voor buitenlandse artiesten en sporters in Duitsland, dat zij hun kosten moeten kunnen aftrekken alvorens de belasting wordt berekend én dat zij achteraf normaal Einkommensteuerklärung moeten kunnen indienen als blijkt dat een belastingteruggaaf mogelijk is. Het Finanzgericht Berlijn en mogelijk daarna nog het Bundesfinanzhof zullen de antwoorden van het Hof van Justitie moeten overnemen<sup>17</sup> en Duitsland zal zijn belastingwetgeving voor buitenlandse artiesten en sporters na eerdere kleine verbeteringen nu serieus moeten wijzigen.

### De kosten van buitenlandse optredens zijn vaak hoog

Het doen van optredens (of het spelen van wedstrijden) in andere landen brengt vaak veel kosten met zich mee. Bij Arnoud Gerritse bleek dit nog niet zo, want bij hem werden alleen zijn directe kosten van reizen en verblijven in aftrek gebracht, maar de meeste artiesten (en sporters) maken veel kosten voor hun buitenlandse optredens. Het gaat dan om de volgende categorieën kosten:

- a. reizen en verblijven: bussen, vrachtwagens, soms vliegen, hotels, eten en drinken voor een groep personen;
- b. benodigdheden: apparatuur, geluid, licht, decor, instrumenten, kleding en in grotere zalen zelfs video en laser;
- c. begeleiders: geluids- en lichttechnici, opbouwers, tourmanagers, touraccountants, chauffeurs en security-personeel;
- d. agenten en managers, die de optredens plannen en laten passen binnen de carrière van de artiest (of sporter);
- e. diversen: boekhouding, juridisch advies, verzekeringen en voorbereidingskosten.

Dat deze kosten vaak hoog zijn, blijkt uit een onderzoek dat wij uitvoerden onder de buitenlandse artiesten, die in de maanden januari t/m augustus 2001 in Nederland optraden. In dit onderzoek waren 150 artiesten en gezelschappen betrokken. Vergeleken met hun gages maakten deze artiesten in totaal gemiddeld 76% kosten. De variantie binnen de kosten was aanzienlijk, maar er kon wel geconcludeerd worden dat meer dan 90% van de artiesten minstens 50% kosten maakten. De onderzoeksgroep was een mix van kleinere, middelgrote en zeer grote buitenlandse artiesten,

10 Deze mogelijkheid is in art. 7.2, lid 3, Wet IB 2001 opgenomen. Voorheen waren buitenlandse artiesten weliswaar wettelijk van een IB-aangifte uitgesloten, maar de uitspraak Hof Amsterdam 25 april 2000, *Infobulletin* 2000/489, *BNB* 2000/369 zette deze regel buiten werking. Ook voor oudere jaren kunnen dus IB-aangiften gedaan worden.

11 De Nederlandse IB-aangifte is sinds 2002 niet meer verplicht maar optioneel, de buitenlandse artiest of beroepssporter kan de loonbelasting ook eindheffing laten zijn (art. 9.4, lid 3, onderdeel b, Wet IB 2001).

12 In 1996 bedroeg het begintarief 6,35% voor de eerste € 20.567 belastbaar bedrag. Voor de bijbehorende premies volksverzekeringen van 31,15% werd geen vrijstelling verleend, omdat Gerritse als zelfstandige niet onder de Duitse sociale verzekeringen viel.

13 *Finanzgericht* Berlijn 28 mei 2001, *Internationales Steuerrecht* 14/2001, blz. 443-446.

14 Conclusie van 13 maart 2003.

15 Dat dit nog niet eenvoudig te bekijken is, blijkt uit de fout die het Hof maakte door de percentages van twee verschillende heffingsgrondslagen te vergelijken (punt 54 van de uitspraak).

16 Interessant is dat hierover een discussie kan ontstaan in het verlengde van het

*F.W.L. de Groot*-arrest (HvJ 12 december 2002, C-385/00, *NIFR* 2003/93), want de belastingvrije voet zal gedeeltelijk wegvalen door een belastingvrijstelling voor buitenlandse inkomsten. Nederland heeft dit overigens ondervangen door per 2001 de heffingskorting te introduceren, die niet door de buitenlandse belastingvrijstelling wordt beïnvloed.

17 Dit blijkt een behoorlijke schok te zijn voor Duitsland, want het *Bundesfinanzhof* had op 25 november 2002 (I R 69/02, *BFH/NV* 2003, 398) nog uitgesproken dat de Duitse regeling niet in strijd zou zijn met het Europese recht.

waarvan bleek dat zelfs de groten gemiddeld 60% tot 80% kosten maakten.<sup>18</sup>

Momenteel breiden wij dit onderzoek uit naar de periode 2001 t/m 2003 en zijn inmiddels de gegevens van ruim 800 buitenlandse artiesten en gezelschappen opgenomen. De voorlopige cijfers van dit grotere onderzoek lijken de uitkomsten van het eerdere onderzoek te bevestigen.

Het doen van optredens in andere landen is dus vaak behoorlijk duur. Veel artiesten en sporters hebben een serieus bedrijf, waarbinnen enerzijds inkomsten worden verkregen en anderzijds kosten worden gemaakt. Het is sterk wisselend of de winst voldoende is voor de artiest of sporter, hierbij speelt hun prestatie en de voorkeur van het publiek een belangrijke rol. Het belang van de kosten wordt door het Hof van Justitie in navolging van de advocaat-generaal ook duidelijk erkend.<sup>19</sup> Het lijkt in ieder geval zeer redelijk en ook voor de hand liggend, dat met de aftrek van beroepskosten voor de belastingheffing van buitenlandse artiesten en sporters rekening wordt gehouden.

### Gevolgen van het Arnoud Gerritse-arrest

Na de uitspraak van het Hof van Justitie lijkt het niet langer houdbaar, dat landen een belastingsysteem voor buitenlandse artiesten en sporters hanteert dat kostenaf trek en toepassing van de normale tarieven inkomstenbelasting uitsluit. Ook deze beroepsgroepen hebben recht op gelijke behandeling. Hierdoor zullen de huidige en aanstaande EU-landen hun belastingwetgeving spoedig moeten aanpassen. Zo wordt binnen de EU een belangrijke belemmering in de cultuursector opgeruimd.<sup>20</sup> Ook zal de OESO de aanbeveling in punt 10 van het Commentaar op art. 17 Modelverdrag serieus moeten heroverwegen. De genuanceerdere artiesten- en sportersregelingen in Groot-Brittannië en Nederland kunnen als voorbeelden dienen.

Geen bijzondere behandeling van artiesten en sporters lijkt in lijn te zijn met de vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie, dat binnen een EU-land gelijke behandeling dient te gelden voor ingezetenen en niet-ingezetenen, voorzover zij in gelijke omstandigheden verkeren. Volgens het Hof zijn artiesten en sporters niet anders dan andere belastingplichtigen. Deze vaststelling maakt een discussie over hun speciale positie in het OESO-Modelverdrag interessant. Zijn de aan het begin van dit artikel genoemde motieven voor het uitzonderlijke art. 17 nog wel legitiem voor ingezetenen van de EU?

Wij denken van niet. Ten eerste omdat het gevaar van het 'ontwijkingsgedrag' bij ingezetenen van EU-lidstaten niet reëel lijkt, want in beginsel hebben alle landen een normale belastingheffing; de belastingparadijzen liggen buiten de EU. Ten tweede, omdat het niet melden van de buitenlandse inkomsten in eigen land ook geen gevaar meer

zou behoren te zijn, aangezien veel landen met elkaar een verdrag tot uitwisseling van informatie hebben gesloten, waarin ook de inkomsten van artiesten en sporters zijn opgenomen, en tevens met de EU-richtlijn 77/799/EEG automatische of spontane uitwisseling van gegevens behoort plaats te vinden.

Als binnen de EU de motieven voor een afzonderlijke behandeling van artiesten en sporters eigenlijk vervallen, kan serieus worden betwijfeld of art. 17 OESO-Modelverdrag nog wel houdbaar is voor EU-ingezetenen, die optreden in andere EU-landen, vooral omdat een multilateraal verdrag, zoals het EU-verdrag, een zwaarder gewicht heeft dan een bilateraal verdrag. Hiermee wordt een argument toegevoegd aan de eerdere pleidooien in de fiscale literatuur om art. 17 OESO-Modelverdrag ingrijpend te veranderen.<sup>21</sup>

### Samenvatting

Het Arnoud Gerritse-arrest van het Hof van Justitie is belangrijker dan op het eerste oog zou kunnen worden bedacht bij een zaak over een kleine Nederlandse jazzdrummer met optredens in Berlijn. De gevolgen van het arrest voor de belastingheffing van internationale artiesten en sporters kunnen enorm zijn.

De toewijzing van de belastingheffing van artiesten en sporters aan het land van hun optreden lijkt op zichzelf behoorlijk gemotiveerd en de meeste landen maken ook gebruik van de bevoegdheid om een bronheffing toe te passen. Het Hof van Justitie heeft in het Arnoud Gerritse-arrest echter uitgesproken, dat deze bronheffing wel de mogelijkheid van kostenaf trek moet bevatten en dat na afloop van het jaar ook nog een vergelijking met de normale tarieven inkomstenbelasting moet plaatsvinden. Uit onderzoek blijkt dat vooral de aanzienlijke kosten van internationale artiesten (en sporters) niet mogen worden onderschat. De uitspraak betekent, dat niet alleen Duitsland maar ook vele andere (oude en nieuwe) EU-landen hun belastingwetgeving moeten aanpassen. Nederland heeft reeds een evenwichtige regeling voor artiesten en beroepssporters.

Ook kunnen er gevolgen zijn voor de OESO, dat zijn Commentaar op art. 17 mogelijk moet aanpassen. Verder zou de gelijke behandeling van artiesten en sporters met andere belastingplichtigen ook de verdergaande consequentie kunnen hebben, dat art. 17 OESO-Modelverdrag binnen de EU ter discussie gesteld wordt.

Met het Arnoud Gerritse-arrest zullen de Nederlandse artiesten en sporters er bij hun buitenlandse optredens in het buitenland op vooruit kunnen gaan. Minder obstakels en een eerlijker belastingheffing binnen de EU, dat is ook voor hen een goede zaak.

18 Gepubliceerd in Dick Molenaar, 'Obstacles for International Performing Artists', 42 *European Taxation* 4 (2002), blz. 149-154 en Dick Molenaar en Harald Grams, 'The Arnoud Gerritse Case of the European Court of Justice', 31 *Intertax* 5 (2003), blz. 198-204.

19 Zie hiervoor de punten 25 t/m 29 van de uitspraak van 12 juni 2003 (C-234/01) en de

beantwoording van de eerste prejudiciële vraag.

20 Zie hiervoor punt III. 'Taxation' van het rapport 'Study on the Mobility and Free Movement of People in the Cultural Sector' door de Universiteit van Parijs in opdracht van het DG EAC van de Europese Commissie (april 2002).

21 Zie hiervoor Harald Grams, 'Artist Taxation: Art. 17 of the OECD Model Treaty - a relic of Primeval Tax Times?', 27 *Intertax* (1999), blz. 188-193; Joel Nitikman, 'Article 17 of the OECD Model Treaty - An Anachronism?', 29 *Intertax* (2001), blz. 268-274; en Dick Molenaar en Harald Grams, 'Rent-A-Star - The Purpose of Article 17(2) of the OECD Model', 56 *Bulletin for International Fiscal Documentation* 10 (2002), blz. 500-509.