

# Vreemde belastingheffing van buitenlandse artiesten en sporters

Nederland heeft op grond van internationale afspraken het recht om belasting te heffen van buitenlandse artiesten en sporters. Art. 17 OESO Modelverdrag wijst het heffingsrecht toe aan het land van optreden, ongeacht of de artiest of sporter een werknemer of zelfstandige is. Dit wijkt af van het basisbeginsel dat belastingheffing zo veel mogelijk in het woonland dient plaats te vinden. Reeds vanaf 1963 wordt deze aparte toewijzingsregel door de OESO aanbevolen, vanwege het ontwijkingsgedrag van topartiesten en -sporters, die door hun mobiliteit kunnen suggereren in belastingparadijzen te wonen. Voor artiesten en sporters uit verdragslanden behoeft de bronheffing in het land van optreden uiteindelijk geen gevolgen te hebben, omdat art. 23 OESO Modelverdrag voorziet in een belastingverrekening in het woonland. Hiermee dient dubbele belastingheffing te worden voorkomen.<sup>1</sup> Bij het sluiten van internationale belastingverdragen volgt Nederland zo veel mogelijk het OESO Modelverdrag.



*Dr. D. Molenaar  
Werkezaam bij All Arts  
Belastingadviseurs in  
Rotterdam*

In de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) is de internationale heffingsbevoegdheid verwerkt; voor buitenlandse artiesten reeds sinds 1972, maar voor buitenlandse sporters verrassend genoeg pas sinds 1 juni 2000. Met de belastingherziening in 2001 is er een nieuwe, gezamenlijke artiesten- en beroepssportersregeling gekomen, die in dat jaar zelf nog ingrijpend is gewijzigd. Per 1 januari 2002 zijn alle wijzigingen ook opgenomen in de wet en de uitvoeringsregels. De regeling lijkt nu compleet te zijn. De artiesten- en beroepssportersregeling werkt ook door naar de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001).

## Voorheffing in de loonbelasting

### *Eerste afweging: gewone dienstbetrekking?*

Sinds 2001 gelden de bijzondere heffingsregels voor artiesten en sporters niet meer wanneer er een gewone dienstbetrekking bestaat, dat wil zeggen als de artiest of sporter een privaatrechtelijke arbeidsovereenkomst heeft. Daarmee is de fictieve dienstbetrekking van de oude artiestenregeling die zorgde voor gelijkstelling van de arbeidsverhouding van artiesten met een normale dienstbetrekking, komen te vervallen. Dit is een ingrijpende verandering; vanaf 2001 gelden voor werknemers-artiesten/sporters de normale inhoudingsregels en blijft de bij-

zondere artiesten- en beroepssportersregeling voor hen volledig buiten zicht, ook als de arbeidsovereenkomst korter dan drie maanden duurt. Voor werknemers-artiesten/sporters zijn volgens de normale regels kostenvergoedingen en naturaverstrekingen mogelijk en zal belastingheffing volgens het schijventarief plaatsvinden. Deze hoofdregel geldt zowel voor binnenlandse als buitenlandse artiesten en sporters (art. 5a, lid 3 Wet LB 1964). De buitenlanders kunnen kwalificeren voor de 30%-regeling (art. 15a, lid 1, onderdeel k Wet LB 1964 jo. art. 8 t/m 9h Uitvoeringsbesluit LB 1965). In de inkomstenbelasting kunnen de werknemers-artiesten/sporters géén beroepskosten meer aftrekken.

### *Artiesten- en beroepssportersregeling slechts voor niet-werknemers*

Slechts feitelijk zelfstandige artiesten en sporters vallen onder de Artiesten- en beroepssportersregeling 2001. Dat is overigens wel het merendeel van de buitenlandse artiesten en sporters die naar Nederland komen voor optredens en sportbeoefening. Te denken valt aan pop- en jazzmusici, theater-, opera- en dansgezelschappen, orkesten, golfers, tennissers, atleten, voetbalclubs, enzovoort.

Het kan voorkomen, dat de artiesten of sporters zelf als werknemer in dienst zijn bij hun buitenlandse werkgever,

# 'There's no business like show business'

Irving Berlin

maar dan is toch de bijzondere artiesten- en beroepsporters-regeling van toepassing (art. 5a, lid 4 Wet LB 1964). Hiermee wordt recht gedaan aan de juridische verhouding, want tussen de Nederlandse opdrachtgever en het buitenlandse gezelschap zal een opdrachtovereenkomst bestaan. Ook wordt art. 17 OESO Modelverdrag volledig gevolgd, waarin wordt bepaald dat de heffingsregel zowel geldt voor betalingen aan de artiesten en sporters zelf als aan andere personen, zoals hun gezelschap.

## *Korte versus langere duur*

De bijzondere heffingsregels voor artiesten en beroepsporters gelden slechts bij overeenkomsten van korte duur, dat wil zeggen korter dan drie maanden (art. 5a, lid 1 Wet LB 1964). Sluit een feitelijk zelfstandige artiest of sporter een overeenkomst voor langere duur, dan behoeft geen Nederlandse loonbelasting ingehouden te worden.

## *Uitzonderingen op de artiesten- en beroepsporters-regeling*

Binnen de artiesten- en beroepsportersregeling in de loonbelasting bestaan normaliter drie uitzonderingen, waarvan er echter slechts één voor buitenlandse artiesten en sporters geldt:

- a. zelfstandigheidsverklaring (ZV): een binnenlandse artiest of sporter kan een ZV aanvragen bij de Belastingdienst. Dit is voor een buitenlandse artiest of sporter niet mogelijk (art. 5a, lid 2, onderdeel b Wet LB 1964);
- b. inhoudingsplichtigenverklaring (IPV): Nederlandse tussenpersonen of gezelschappen kunnen een IPV aanvragen, waarmee de inhoudingsplicht wordt verlegd van de organisator naar de houder van de IPV. Buitenlanders kunnen géén IPV verkrijgen (art. 5 Uitvoeringsbesluit LB 2001). Deze uitsluiting geldt feitelijk alleen voor artiesten, want sporters kunnen bij overeenkomst de inhoudingsplicht doen verschuiven (art. 6 Uitvoeringsbesluit LB 2001). De reden voor dit onderscheid is onbekend;
- d. optreden voor privé-persoonen: als de artiest of sporter rechtstreeks met een natuurlijk persoon is overeengekomen een 'werk' te leveren ten behoeve van diens persoonlijke aangelegenheden, dan behoeft het bruidspaar of een andere privé-persoon niet de moeite van een volledige loonadministratie te nemen en kan heffing van loonbelasting achterwege blijven.

## *Tarief*

Het tarief loonbelasting voor buitenlandse artiesten en sporters is gesteld op 20% van de gage (art. 35a, lid 1 Wet LB 1964). Dit tarief zal gelden, indien een brutogage is afgesproken waarop de loonbelasting wordt ingehouden. Bij een nettogage zal de loonbelasting bovenop de gage moeten worden afgedragen en bedraagt dan

20%/80% = 25%. In een uitzonderlijk geval kan voor buitenlandse beroepsporters het tarief worden verlaagd naar minimaal 15%. Er is wel een algemene maatregel van bestuur nodig, die aan het parlement moet worden voorgelegd. De gedachte is dat hiermee bij grensoverschrijdende evenementen een uniforme heffing kan plaatsvinden (art. 35a, lid 2 Wet LB 1964). Een omslachtige maar positieve regeling, waarmee internationale dubbele belastingheffing kan worden voorkomen. Het is echter helaas onduidelijk waarom het slechts voor sporters en niet voor artiesten geldt.

## *Heffingsgrondslag*

Vanaf 2001 wordt van buitenlandse artiesten en beroepsporters belasting geheven over de gage. Dit begrip is enerzijds opgerekt en anderzijds ingeperkt, waardoor de volgende lijst ontstaat (art. 35 Wet LB 1964):

### Gage in geld

- + kostenvergoedingen (in geld)
- + naturaverstrekingen (gage niet in geld)
- /- maaltijden/consumpties
- /- reizen/verblijven
- /- kleinevergoedingsregeling (KVR)
- /- kostenvergoedingbeschikking (KVB)

---

= belastbare gage

Hieronder volgt een verduidelijking van de verschillende posten:

### *Kostenvergoedingen (in geld)*

Eerst moeten alle kostenvergoedingen bij de belastbare gage worden opgeteld. Vervolgens mogen de vergoedingen voor maaltijden/consumpties en reizen/verblijven tot reële bedragen buiten de heffing blijven. Bij de kosten van reizen/verblijven is wel de voorwaarde gesteld, dat de artiest of beroepssporter hiervoor de bewijsstukken overhandigt aan de inhoudingsplichtige. Mede hierdoor kan voor eigen vervoer van de artiest of beroepssporter geen vrije kostenvergoeding gegeven worden.

### *Naturaverstrekingen (gage niet in geld)*

Bij veel optredens worden aan artiesten en beroepsporters verstrekkingen toegezegd als vliegtickets, lokaal transport, hotelovernachtingen, eten, drinken en dergelijke. De rekeningen voor deze verstrekkingen in natura zullen rechtstreeks door de organisator van het optreden of de sportbeoefening worden betaald en de artiesten en sporters kunnen van de faciliteiten gebruikmaken. Enerzijds moeten de verstrekkingen tegen de werkelijke waarde bij de belastbare gage worden bijgeteld, maar anderzijds kunnen zij worden afgetrokken. Met een kleine ingreep zou dit onderdeel vereenvoudigd kunnen worden, namelijk door in de artiesten- en beroepsportersregeling voor de belastbaarheid van naturaverstre-

kingen te verwijzen naar de regels voor gewone werknemers (art. 17 Wet LB 1964) of zelfstandigen. Voor hen worden de voornoemde natuurverstrekingen slechts belastbaar gesteld, voorzover sprake is van een privé-besparing.

#### *Kleinevergoedingsregeling (KVR)*

Naast de vrije vergoeding van maaltijden/consumpties en reizen/verblijven mogen artiesten en beroepssporters een bedrag van € 136 per persoon per optreden of sportbeoefening vergoed krijgen (art. 12a, lid 7 Uitvoeringsregeling LB 2001). Dit heet de kleinevergoedingsregeling (KVR). Binnenlandse artiesten moeten de KVR achteraf in de inkomstenbelasting kunnen verantwoorden met daadwerkelijke onkosten; voor buitenlandse artiesten is dit een volledig vrije vergoeding.

De organisator van het optreden of sportbeoefening mag sinds 2002 de KVR eigenhandig toepassen. Hij heeft daarvoor niet meer de toestemming van de artiest of sporter nodig. Bij een nettogage, dat wil zeggen: indien wordt afgesproken dat de organisator de loonbelasting bovenop de gage afdraagt, zorgt dit voor een lagere belastingverplichting en dus minder kosten.

In de praktijk blijkt dat de genoemde € 136 per persoon per optreden voor buitenlanders verre van toereikend is. Voor hen is de KVR slechts een magere kostenvergoeding.

#### *Kostenvergoedingsbeschikking (KVB)*

Indien de KVR te weinig is, kan de buitenlandse artiest of sporter een kostenvergoedingsbeschikking (KVB) aanvragen (art. 12a Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001). Hij moet dan voorafgaand aan zijn optreden of sportbeoefening zijn persoonlijke gegevens plus een begroting met toelichting van zijn kosten ter goedkeuring aan de Belastingdienst overleggen. De organisator behoeft dan over dit KVB-deel van de gage geen loonbelasting af te dragen. Bij een brutoafpraak is dit een voordeel voor de buitenlandse artiest of sporter, die dan netto meer uitbetaald krijgt; bij een nettoafpraak is de KVB gunstig voor de Nederlandse organisator. Door de onmogelijkheid van een ZV of IPV en de magere KVR is de KVB voor de buitenlandse artiesten en sporters dé aangewezen weg om te hoge Nederlandse belastingheffing te voorkomen. Aanvragen moeten worden gedaan bij de Belastingdienst Buitenland in Heerlen, die daarvoor inmiddels enkele gespecialiseerde ambtenaren heeft aangesteld.

Een KVB kan ook na afloop van het optreden of de sportbeoefening nog worden aangevraagd. Dat moet dan worden gedaan door de organisator/inhoudingsplichtige bij zijn eigen belastingeenheid.

#### *Administratieve verplichtingen*

Een buitenlandse artiest of sporter moet zijn naam, adres, geboortedatum en een kopie van zijn paspoort verstrekken aan de organisator van het optreden, bij voorkeur op het formulier van de gageverklaring. Ontbreekt een gegeven, dan geldt het anoniementarief van 52% in plaats van het normale tarief in de loonbelasting van 20%. Bij nettoafspraken wordt dit omgerekend een heffing van  $52\% / 48\% = 108\%$  (i.p.v. 25%) loonbelasting, hetgeen een forse sanctie is voor een administratieve nalatigheid.

Eigenlijk moet de buitenlandse artiest of sporter ook een sofi-nummer overleggen, maar op het ontbreken daarvan is geen sanctie gesteld.

#### *Gezelschappen*

Veel buitenlandse artiesten en sporters komen als gezelschap naar Nederland. Voor hen zijn een aantal zaken vereenvoudigd (art. 35g t/m 35n Wet LB 1964):

- er kan een gezelschaps-KVB worden aangevraagd, waarbij naast de begroting slechts de gegevens van de leider van het gezelschap en het aantal optredende artiesten of sporters behoeven te worden overgelegd;
- na afloop van het optreden kan één gezamenlijke gageverklaring worden ingevuld. Daarop worden de namen van alle artiesten en sporters ingevuld, maar slechts van de leider behoeven adres en geboortedatum te worden vermeld. De verplichting van paspoortkopieën is beperkt tot ten minste het merendeel van de artiesten of sporters.

#### *Sociale verzekeringen*

Buitenlandse artiesten en sporters met overeenkomsten van korte duur, dat wil zeggen: korter dan drie maanden, zijn uitgesloten van zowel de Nederlandse volksverzekeringen (art. 19 van het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden volksverzekeringen 1999) als de werknemersverzekeringen (art. 13 van het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden werknemersverzekeringen 1990). Deze uitsluitingen gelden zowel voor werknemers als voor zelfstandigen. Voor hen behoeven dus geen Nederlandse premies volksverzekeringen of werknemersverzekeringen betaald te worden.<sup>2</sup>

#### *Inkomstenbelasting*

##### *Achteraf alsnog aangifte inkomstenbelasting doen?*

Tot in 2000 werden buitenlandse sporters wel in de inkomstenbelasting betrokken, maar waren buitenlandse artiesten hiervan uitgezonderd. Voor hen was de loonbelasting de eindheffing. Het gerechtshof in Amsterdam heeft met de uitspraak van 25 april 2000, nr. 1203/1999 (Infobulletin 2000/489) aan deze ongelijke behandeling een einde gemaakt. Met terugwerkende kracht konden ook buitenlandse artiesten in de inkomstenbelasting worden betrokken. Deze uitspraak had gevolgen voor de lage aanvangstarieven van de inkomstenbelasting van 3 tot 8% en de uitsluiting van artiesten in de volksverzekeringen. Veel buitenlandse artiesten konden een teruggaaf van Nederlandse inkomstenbelasting krijgen; volgens berekening lag het omslagpunt op een belastbaar inkomen van ca. f 100.000 (ca. € 45.000) per jaar.

Per 1 januari 2001 werd het voorgaande in de Wet IB 2001 opgenomen. Overigens zullen veel buitenlandse artiesten en sporters geen verzoek om teruggaaf doen, omdat zij de Nederlandse loonbelasting met hun eigen nationale inkomstenbelasting kunnen verrekenen. Vanaf 2002 is Nederland nog een stap verder gegaan door de inkomstenbelasting voor buitenlandse artiesten en sporters optioneel te maken. Zij kunnen zelf kiezen om niet in de inkomstenbelasting te worden betrokken. Dit is voordelig voor de buitenlandse grootverdieners,

die bij een inkomen boven € 45.000 per jaar anders het verschil tussen 52% inkomstenbelasting en 20% loonbelasting zouden moeten bijbetalen. De motivering voor de optionele heffing van inkomstenbelasting was van cultuurpolitieke aard, want hiermee werd voorkomen dat de interessante buitenlanders aan Nederland voorbij zouden gaan. Internationaal is het tamelijk ongebruikelijk dat landen afrekening in de inkomstenbelasting toestaan aan buitenlandse artiesten en sporters. De meeste landen hebben nog een ouderwets systeem, waarin de voorheffing tegen een vast percentage van de brutogage zonder kostenafrek tevens eindheffing is.<sup>3</sup> Buitenlandse artiesten en sporters worden hierdoor stevig overbelast. Voor het Europese Hof van Justitie loopt momenteel een proefprocedure over de Nederlandse drummer Arnoud Gerritse (zaak C-234/01), die bij optredens in Duitsland ruim 25%

Einkommensteuer van zijn brutogage zag ingehouden worden. Hij mocht geen beroepskosten aftrekken en kon geen normale aangifte Einkommensteuer doen om de lagere aanvangstarieven te benutten. Een uitspraak is voor het voorjaar van 2003 voorzien.<sup>4</sup>

### Tarief inkomstenbelasting en loonbelasting laten samenvallen?

Op zich is het verbazingwekkend dat de loonbelasting 20% van de gage van buitenlandse artiesten en sporters bedraagt, indien blijkt dat zeer velen een teruggaaf krijgen vanwege de lagere aanvangstarieven in de inkomstenbelasting. Zouden die tarieven niet reeds in de loonbelasting kunnen worden toegepast? Deze stelling kwam aan bod in Hof Den Haag 28 november 2001, nr. 99/30013 (V-N 2002/22.17). Het hof kwam echter tot een afwijzing, omdat van het gezelschap buitenlandse artiesten in het betreffende jaar geen andere inkomensgegevens werden overgelegd dan de f 10.500 nettogage voor het ene optreden. Er kon dus niet worden beoordeeld of het tarief loonbelasting op voorhand reeds te hoog was geweest. Met meer gegevens zou de procedure meer kans hebben gemaakt.

### De invloed van belastingverdragen

De Nederlandse artiesten- en beroepssportersregeling wordt soms opzij gezet door afwijkende regels in belastingverdragen. Onder stringente toepassing van art. 17 OESO Modelverdrag lijkt dat niet meer mogelijk, maar in Nederlandse belastingverdragen komt toch wel een viertal uitzonderingen voor:

- a. in oude verdragen met Duitsland en Zwitserland worden gezelschappen met werknemers-artiesten/sporters in het land van optreden vrijgesteld;
- b. in sommige verdragen, zoals in de nieuwste verdragen met België en Oostenrijk, worden artiesten/sporters die gedeeltelijk door hun eigen overheid worden gesubsidieerd, in het land van optreden vrijgesteld;
- c. in andere verdragen is een vrijstelling in het land van optreden opgenomen als er sprake is van culturele uitwisseling;
- d. in het belastingverdrag met Amerika wordt achteraf een volledige teruggaaf van belasting toegestaan als de gage per artiest of sporter op jaarbasis minder bedraagt dan \$10.000.<sup>5</sup>

### Conclusie

Nederland heeft het recht om van buitenlandse artiesten en sporters belasting te heffen, niet alleen van werknemers maar ook van zelfstandigen. In de loonbelasting is voor zelfstandigen een bijzondere regeling opgenomen, de artiesten- en beroepssportersregeling, op basis waarvan 20% loonbelasting wordt geheven van de gage voor het optreden of de sportbeoefening. Door middel van een ingenieus systeem van uitbreiding en inperking kan een artiest of sporter voorkomen dat ook van zijn onkosten deel van de gage loonbelasting moet worden ingehouden. Vooral de kostenvergoedingsbeschikking (KVB) is een goed middel om te zorgen dat slechts het echte inkomen van buitenlandse artiesten of sporters wordt belast. Buitenlandse artiesten en sporters met overeenkomsten van korte duur vallen niet onder de Nederlandse sociale verzekeringen.

Na de loonbelasting kan de buitenlandse artiest of sporter nog aangifte inkomstenbelasting doen en eventueel belasting terugvragen. Zo'n teruggaaf ligt voor de hand, omdat de aanvangstarieven van de inkomstenbelasting aanzienlijk lager liggen dan het tarief loonbelasting. Grootverdieners die eventueel zouden moeten bijbetalen, hebben de optie om buiten de inkomstenbelasting te blijven.

Nederland loopt met zijn belastingregels voor buitenlandse artiesten en sporters voorop in de wereld. Er is geen ander land dat zo'n geavanceerd en eerlijk systeem kent als Nederland heeft. In veel landen is de bronheffing tamelijk hoog, waardoor meer belasting wordt betaald dan anderen in dat land én in eigen land onvoldoende belastingverrekening kan worden verkregen. Dit is een groot probleem voor internationale artiesten en sporters; er loopt hierover momenteel een procedure bij het Europese Hof van Justitie.

In sommige belastingverdragen zijn bepalingen opgenomen, die de belastingheffing van artiesten en sporters verleggen naar hun woonland. Helaas bevordert dit de overzichtelijkheid niet. Het zou interessant zijn om serieus te overwegen internationaal de bijzondere heffingsregels voor artiesten en sporters af te schaffen en hen gelijk aan andere belastingplichtigen te behandelen.

<sup>1</sup> In de praktijk blijken bronheffing en belastingverrekening helaas vaak niet goed op elkaar aan te sluiten. Zie hiervoor Dick Molenaar, 'Obstacles for International Performing Artists', in: *European Taxation*, april 2000, p. 149-154.

<sup>2</sup> Voor artiesten en sporters uit landen van de Europese Unie kan worden betwijfeld of deze regels in bepaalde gevallen wel overeenstemmen met de toewijzingsregels van EU Verordening 1408/71.

<sup>3</sup> Binnen Europa is aangifte inkomstenbelasting slechts mogelijk in het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk en Oostenrijk. Kostenafrek kan slechts in het Verenigd Koninkrijk.

<sup>4</sup> Zie voor de voorprocedure en de prejudiciële vragen: FG Berlin 28.5.2001, *Internationales Steuerrecht* 14/2001, p. 443-446, met commentaar van Grams en Molenaar.

<sup>5</sup> Deze 'de minimis-rule' is door Nederland niet in andere belastingverdragen overgenomen.