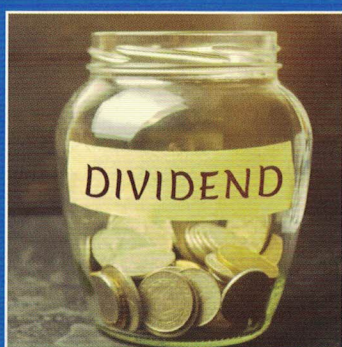


Weekblad *fiscaal recht*



Column

Een slecht onderbouwd goed idee

Prof. dr. mr. E.J.W. Heithuis (blz. 876)

Artikelen

Formeelrechtelijke aspecten van de fiscale coronareserve

Mr. W.E. Nent-Vroomen en prof. mr. G.T.K. Meussen (blz. 878)

Artiesten en sporters in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020

Dr. D. Molenaar (blz. 886)

Boekbespreking

Eigendomsgrondrecht en belastingen

Mr. L.J.A. Pieterse (blz. 893)

Parlementair

Zomerreces en vakantiestemming

Mr. drs. M.P.A. Spanjers (blz. 899)



Een slecht onderbouwd goed idee

Prof. dr. mr. E.J.W. Heithuis

Blz. 876

Formeelrechtelijke aspecten van de fiscale coronareserve

Mr. W.E. Nent-Vroomen en prof. mr. G.T.K. Meussen

Bijzondere tijden vragen om bijzondere fiscale regelingen die recht doen aan de maatschappelijke en economische impact van de coronacrisis. Dat geldt niet alleen voor het materiële fiscale recht, maar ook voor het formele belastingrecht. Voorheen onbuigzame regels worden omwille van de praktische toepassing van deze regeling buigzaam uitgelegd en uitgevoerd. De fiscale coronareserve kent naar de mening van de auteurs een aantal formeelrechtelijke haken en ogen, die zij in deze bijdrage aan de orde stellen.

De auteurs gaan allereerst in op doel en strekking van de fiscale coronareserve, belichten vervolgens het aspect van het gelijkheidsbeginsel, het stelling en zonder voorbehoud aangifte doen, gaan in op de situatie dat de inspecteur de fiscale coronareserve corrigeert, belichten aspecten van een te hoge en een te lage fiscale coronareserve, en eindigen met een conclusie. De uitvoering van de fiscale coronareserve vraagt van alle betrokken spelers in het fiscale werkveld, belastingplichtigen, belastingadviseurs en belastinginspecteurs, een volwassen en constructieve benadering.

Blz. 878

Artiesten en sporters in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020

Dr. D. Molenaar

Met art. 17 OESO-modelverdrag worden problemen voor artiesten en sporters gecreëerd, zoals de kans op (gedeeltelijke) dubbele belastingheffing en hoge administratieve lasten. De nieuwe Notitie Fiscaal Verdragsbeleid erkent deze problemen, maar stelt ook vast dat het Nederland bijna niet lukt om art. 17 uit de belastingverdragen te houden. Nederland wil daarom de OESO weer gaan volgen, maar wel drie beperkingen in art. 17 proberen op te nemen. En andersom wil Nederland gaan onderzoeken om de eigen belastingheffing van buitenlandse artiesten en sporters opnieuw in te voeren.

Het artikel kijkt kritisch naar deze beleidswijziging en vindt dat Nederland moet volhouden. Ook zijn er meer beperkingen mogelijk waarmee de problemen verholpen kunnen worden.

Blz. 886

Boekbespreking

Mr. L.J.A. Pieterse

Een bespreking van 'Eigendomsgrondrecht en belastingen' van T.C. Gerverdinck. Verschenen bij Wolters Kluwer, Deventer 2020, 313 p.

Blz. 893

Parlementair – blz. 899

Tijdschriftartikelen – blz. 900

Afgestudeerden – blz. 901

Berichten – blz. 901

Binnenkort in het Weekblad – blz. 902

WFR 2020/131

Artiesten en sporters in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020

“ANGST IS MAR VEUR EBEN, SPIET IS VEUR ALTIED” – DANIEL LOHUES

DR. D. MOLENAAR¹

1 Problemen

Met art. 17 OESO-modelverdrag worden problemen voor artiesten en sporters gecreëerd. De kans op (gedeeltelijke) dubbele belastingheffing is groot en de administratieve lasten zijn hoog. Deze beschrijving staat aan het begin van onderdeel 4.9 van de nieuwe Notitie Fiscaal Verdragsbeleid (NFV)² en klopt met de praktijk.

Nederland heeft daarom in 2007 eenzijdig de belastingheffing van buitenlandse artiesten en sporters uit verdragslanden afgeschaft, waardoor die nog slechts in eigen land belasting hoeven te betalen.³ Het is hierdoor voor Nederlandse organisatoren van optredens en wedstrijden laagdrempelig geworden om buitenlandse artiesten en sporters te betalen. Zij hoeven nog slechts paspoorten te controleren en kopieën te bewaren en dan kan de 20% Nederlandse belastingheffing weggelaten worden. En de buitenlanders betalen nog slechts belasting in hun eigen land.

Maar andersom worden Nederlandse artiesten en sporters nog wel in het buitenland belast en dat leidt tot de twee genoemde problemen. In oktober 2018 hebben negen artiesten- en sportersorganisaties dit ingebracht tijdens de internetconsultatie. De NFV concludeert terecht aan het eind van de tweede alinea van onderdeel 4.9: “Deze nadelige gevolgen van de bronstaatheffing zijn nog steeds actueel”.⁴

Het is daarom onbegrijpelijk dat Nederland in deze nieuwe NFV zijn beleid van de NFV 2011 wil wijzigen door er niet meer naar te streven om art. 17 uit zijn belastingverdragen te houden én door te gaan onderzoeken of een beperkte bronbelasting voor buitenlandse artiesten en sporters opnieuw ingevoerd kan worden. Beide voornemens zijn in strijd met hetgeen de Staatssecretaris van Financiën schrijft in zijn aanbestedingsbrief bij de NFV van 29 mei 2020, namelijk “Het doel van een belastingverdrag is het bevorderen van economische relaties tussen landen door het wegnemen van dubbele belasting”

2 Nederlandse belastingverdragen

Bij verdragsonderhandelingen krijgt Nederland telkens te maken met art. 17. De OESO heeft dit aparte artikel al sinds 1963 in haar modelverdrag staan, maar van Nederland hoeft dat eigenlijk niet, zoals sinds 2011 in de NFV staat.⁵ En binnen de OESO pleitte Nederland voor het schrappen van art. 17 uit het OESO-modelverdrag.⁶

In het eerste belastingverdrag na 2011 lukte het direct om art. 17 eruit te houden, namelijk met Ethiopië (2012). Maar het tweede was een teleurstelling, want Duitsland wilde toch de OESO-lijn blijven volgen door

1 Partner bij All Arts Belastingadviseur en onderzoeker bij de vakgroep Fiscaal Recht van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

2 Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 29 mei 2020, 2020-0000091889.

3 Onderdeel 5.3 van het Belastingplan 2007. Zie D. Molenaar & H. Grams, ‘Radical wijziging artiesten- en beroepssporters-regeling in 2007’, WFR 2006/1213.

4 Zie als voorbeelden hiervan o.m. twee lopende procedures over een cellist bij Hof Amsterdam (na de uitspraak

Rb. Noord-Holland 12 september 2019, 18/3203) en over een DJ bij de Hoge Raad (na de uitspraak Hof Arnhem-Leeuwarden van 3 juni 2020, 19/1073). Beiden moeten veel tijd steken in het krijgen van belastingverrekening, maar hebben dan nog veel meer buitenlandse bronbelasting dan ze in Nederland kunnen verrekenen.

5 Onderdeel 2.12 van Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, Kamerstukken II 2010/11, 25087, 7.

6 Zie o.m. Seminar E tijdens het IFA Congres van 2010 in Rome, samengevat in het artikel D. Molenaar, M. Tenore & Richard Vann, ‘Red Card Article 17?’, 66 Bulletin for International Taxation 3 (2012).

art. 17 (als art. 16) op te nemen in het nieuwe verdrag van 2012.⁷ Het was de opmaat naar het besluit van de OESO in 2014 om art. 17 te behouden in het modelverdrag.⁸ Nederland lijkt zich daar in te hebben geschikt, want artiesten en sporters vallen wel erg op, maar qua financiële omvang zijn ze bescheiden. Zeker toen BEPS de fiscale wereld overspoelde was het onderwerp “artiesten en sporters” fiscaal voorbij. Nieuwe verdragen kregen telkens een art. 17, behalve dat met Irak (2019).

3 Nieuwe Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020

In de nieuwe NFV 2020 wil Nederland de moed opgeven. Andere landen willen niet meewerken, dus het lukt niet, en daarom wil Nederland in het vervolg maar met de OESO-lijn meegaan. Al wil het wel proberen om drie beperkingen uit het OESO-commentaar op art. 17 in verdragen te krijgen, namelijk kostenaf trek in het werkland, een minimumdrempel en vrijstelling voor gesubsidieerde artiesten en sporters. Kortom, een grote wijziging van beleid en dat is vreemd omdat in de internetconsultatie van oktober 2018 door negen artiesten- en sportersorganisaties werd gepleit voor het volhouden van de ambitie.

Ik heb eerlijk gezegd bezwaar tegen de stelling in de NFV 2020 dat het Nederland niet zou lukken om art. 17 uit nieuwe belastingverdragen te houden. Daarvoor heb ik vier voorbeelden, namelijk Sint Maarten (2015), Denemarken (2018), Ierland (2019) en Liechtenstein (2020). Deze vier landen hebben namelijk zelf geen bronheffing voor buitenlandse artiesten en sporters, net als Nederland.⁹ Er is geen enkel belang waarom deze landen een afzonderlijke bepaling voor artiesten en sporters in het belastingverdrag met Nederland zouden willen, dus Nederland had bij deze verdragen wel degelijk succes kunnen hebben.

⁷ Wel met de beperking in art. 16 lid 3 dat artiesten en sporters met meer dan 50% subsidie vrijgesteld kunnen worden, maar er zijn maar weinigen die daar gebruik van kunnen maken.

⁸ Onderdeel 1.1 van ‘Issues related to Art. 17’, OESO 27 juni 2014. Zie D. Molenaar, ‘Nederland benadeelt nog steeds zijn eigen artiesten en sporters’, WFR 2014/1308, en D. Molenaar, ‘Kansen voor Nederlandse artiesten en sporters met de 2014 Update OESO-Modelverdrag’, WFR 2014/1344.

⁹ Bijvoorbeeld de Ierse Minister van Financiën heeft in december 2016 op Kamervragen geantwoord dat hij zo’n heffing niet wil vanwege het risico van dubbele belastingheffing en de hoge administratieve lasten (Minister of Finance Michael Noonan 13 december 2016, Question 166 (van Deputy Brendan Ryan)).

“Het lijkt er meer op dat Nederland het na 2014 zelf heeft opgegeven”

Het lijkt er meer op dat Nederland het na 2014 zelf heeft opgegeven. Het neemt al een tijd genoeg met de toevoeging van art. 17 lid 3 voor gesubsidieerde artiesten en sporters (> 50% subsidie), waarover de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer schreef dat daarmee ook aan het voornemen van de NFV 2011 voldaan wordt.¹⁰ Dat klopt natuurlijk niet, want het overgrote deel van de artiesten en sporters krijgt geen subsidie of haalt de grens van 50% niet, terwijl diegene die wel boven de 50% subsidie zitten slechts lage buitenlandse gages krijgen.

Nederland is zich gewoon gaan schikken in de fantasie van de OESO over art. 17. Andere onderwerpen worden bij de verdragsonderhandelingen belangrijker gevonden, voor artiesten en sporters wordt telkens een standaardtekst uit de la getrokken, zodat het snel geregeld kan zijn. En dat is jammer, zeker gezien de erkende problemen.

4 Waarom bestaat art. 17 OESO-modelverdrag

Reeds in het eerste OESO-modelverdrag van 1963 was art. 17 voor artiesten en sporters opgenomen en reden daarvoor was toen: “practical difficulties with taxation”. Informatie hierover kwam uit de jaren vijftig, er waren voorbeelden dat artiesten en sporters hun buitenlandse inkomsten niet opgaven of dat toppers zich in landen met weinig of geen belastingheffing vestigden. In 1977 werd lid 2 aan art. 17 toegevoegd, waarmee ook betalingen aan anderen dan de artiesten en sporters zelf belast werden. In het OESO-rapport van 1987 werd daarna verwoord dat artiesten en sporters fiscaal onbetrouwbaar waren. Landen mochten vervolgens gages belasten zonder kostenaf trek, echter wel tegen een laag tarief, en mochten art. 17 lid 2 onbeperkt gaan opvatten, zodat alle betalingen aan derden belast mochten worden, ook al was de artiest of sporter geen eigenaar van die derde partij. Alles werd belast, er was geen ontsnappen mogelijk.

¹⁰ Zie Nota naar aanleiding van het verslag van de Goedkeuringswet inzake het nieuwe belastingverdrag met Duitsland, Kamerstukken II 2013/14, 33615, 5, onderdeel art. 16, V-N 2013/63.2.

In 1999 kwam de eerste serieuze kritiek op art. 17¹¹, die doorgeving in de jaren 2000 met voorbeelden van artiesten en sporters die tegen gedeeltelijke en vaak zelfs gehele dubbele belastingheffing aanliepen.¹²

Toch heeft de OESO in 2014 besloten om art. 17 te behouden en daarvoor gaf het drie redenen¹³:

- a. het woonland krijgt te weinig informatie van het bronland over de inkomsten;
- b. het artikel helpt in het tegengaan van de verhuizing van artiesten en sporters naar belastingparadijzen (zoals Monaco);
- c. een bronbelasting is eenvoudig toe te passen.

5 Tekst van art. 17 OESO-modelverdrag

In het OESO-modelverdrag is de tekst als volgt:

Article 17 - ENTERTAINERS AND SPORTSPERSONS

1. Notwithstanding the provisions of Article 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 sportsperson, from that resident's 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 sportsperson acting as such accrues not to the entertainer or sportsperson but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Article 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsperson are exercised.

In het OESO-commentaar worden sinds 2014 gelukkig ook diverse beperkingen besproken, maar die zijn helaas niet in de tekst van het artikel zelf opgenomen.¹⁴ Dit is anders dan in art. 16 van de US Model Tax Convention, waarin wel twee belangrijke beperkingen staan.

6 Blijf volhouden: geen art. 17 in Nederlandse belastingverdragen

Nederland moet er naar blijven streven om art. 17 weg te laten uit nieuwe belastingverdragen, want de drie redenen van de OESO in 2014 kloppen namelijk niet:

- a. Buitenlandse inkomsten opgeven: alles gaat tegenwoordig per bank en is dus goed te traceren. Verder is op websites uitgebreid te vinden welke optredens en wedstrijden zijn gespeeld. En voor de vrijstelling in het werkland kan een aanvraagprocedure worden opgezet, waarbij ook het woonland betrokken wordt. Ook is er steeds meer uitwisseling van inlichtingen. Voldoende controlemiddelen voor de belastingdiensten in Nederland en het buitenland.
- b. Belastingparadijzen (zoals Monaco) hebben geen belastingverdragen, dus art. 17 in een Nederlands verdrag helpt niet tegen dat ontwijkingsgedrag. Het is voldoende als elk land een bronbelasting in de nationale wet opneemt, die slechts komt te vervallen als de artiest of sporter kan laten zien in een verdragsland te wonen.
- c. Het heffen van een bronbelasting is misschien eenvoudig voor de fiscus, maar niet voor de belastingplichtige en inhoudingsplichtige. Voor hen is het vooral een obstakel.

De conclusie is dat Nederland juist niet de OESO moet volgen voor art. 17. Dat kan best, want dat doet Nederland in zijn verdragsbeleid ook met andere onderwerpen, zoals het afzien van een bronbelasting op deelnemingsdividenden en interest, juist wel een heffingsrecht voor pensioenen en socialezekerheidsrechten (art. 18 OESO-modelverdrag) en voor gemaakte winsten van gemigreerde Nederlandse grootaandeelhouders. Daar kan het weglaten van art. 17 nog prima bij.

7 Onderhandeling met België

Een mooie test is de onderhandeling met België over een nieuw belastingverdrag. Deze duurt lang omdat België geen volwaardige federale regering heeft, maar het betekent ook dat er veel tijd op ambtelijk niveau is om alle aspecten goed te bespreken, zoals de wenselijkheid en noodzaak van art. 17.

België heeft zo'n artikel niet opgenomen in het verdrag met buurland Frankrijk en dat bevalt prima. Het kan ook niet gaan om de drie redenen van de OESO van 2014, want die spelen tussen België en Nederland in het geheel niet. In het huidige verdrag staat al een uitzondering in art. 17 lid 3 voor artiesten en sporters die voor meer dan 30% gesubsidieerd worden, maar daar kunnen slechts weinigen gebruik van maken. En belangrijker is de vraag waarom deze willekeur tussen wel en niet gesubsidieerd eigenlijk in het verdrag is opgenomen.

¹¹ Zie H. Grams, 'Artist Taxation: Art. 17 of the OECD Model Treaty – a Relic of Primeval Tax Times?', 27 Intertax 5 (1999).

¹² Zie o.m. D. Molenaar, 'Taxation of international performing artistes', IBFD 2006.

¹³ Zie OESO-rapport 27 juni 2014.

¹⁴ Zie D. Molenaar, 'Kansen voor Nederlandse artiesten en sporters met de 2014 Update OESO-Modelverdrag', WFR 2014/1344.

“Goede redenen om met België een nieuw verdrag zonder art. 17 af te spreken”

Goede redenen om het voornemen van het NFV 2011 waar te maken en met België een nieuw verdrag zonder art. 17 af te spreken. Dan gelden de andere verdragsartikelen normaal voor artiesten en sporters.

8 Alternatieven in de NFV 2020

Mocht het Nederland toch niet lukken om art. 17 uit een nieuw belastingverdrag te houden, dan zijn er mogelijkheden om de reikwijdte van art. 17 te beperken. In de NFV 2020 worden drie daarvan genoemd:

a. Beperking 1: kostenaftrek (§10 OESO-commentaar)

Met deze beperking wordt kostenaftrek in de bronstaat toegestaan, waardoor minder bronbelasting zal worden geheven. Dit stond ook al in de NFV 2011, maar is sindsdien in geen enkel verdrag opgenomen. Vreemd, want binnen de EU is kostenaftrek al verplicht sinds de HvJ-arresten Gerritse (2003)¹⁵, Scorpio (2006)¹⁶ en Centro Equestre (2007)¹⁷. Het leidt echter wel tot hoge administratieve lasten, want in elk land moet opnieuw worden aangevraagd.

b. Beperking 2: minimumdrempel (§10.1-10.4 OESO-commentaar)

Dit is een zeer goed middel om de reikwijdte van art. 17 te beperken. Nagenoeg alle Amerikaanse belastingverdragen hebben zo'n minimumdrempel en die werkt uitstekend. Nederland heeft in 1992 een bedrag van \$10.000 met de VS afgesproken, maar inmiddels staat in art. 16 van de 2016 Model Income Tax Convention een bedrag van \$30.000 p.p. per jaar. De meeste Amerikaanse belastingverdragen hebben een drempel van \$20.000, gebaseerd op het 1996 US Model.

Om effectief te zijn moet de drempel wel direct bij het optreden of de wedstrijd toepasbaar zijn. Dus niet eerst inhouden en na afloop van het jaar terugvragen, zoals Nederland heeft afgesproken, want dat zorgt voor problemen met de liquiditeit en voor administratieve las-

ten. Met België heeft de VS bijvoorbeeld een direct toepasbare drempel van \$20.000 p.p. per jaar afgesproken en dat werkt heel goed.

Zeker als Nederland internationaal wil kunnen opboksen tegen Amerikaanse artiesten en sporters is een drempel van € 20.000 à 30.000 p.p. per jaar een onmisbare bepaling in belastingverdragen. En Nederland kan zich vervolgens aansluiten bij de reservering §20 van het OESO-commentaar op art. 17 OESO-modelverdrag, waardoor nieuwe verdragspartners weten wat het Nederlandse beleid is.

c. Beperking 3: vrijstelling voor > 50% subsidie (§14 OESO-commentaar)

Deze beperking is inmiddels opgenomen in circa 50% van de Nederlandse en in circa 70% van de belastingverdragen wereldwijd. Maar helaas kunnen sporters nagenoeg nooit en artiesten slechts heel weinig gebruikmaken van deze vrijstelling, omdat zij niet voldoen aan de voorwaarde van > 50% subsidie. Zij hebben er dus nauwelijks iets aan, ook als de voorwaarde naar 30% zou gaan. Een weinig zinnige beperking, dus.

9 Meer alternatieven in het OESO-commentaar op art. 17

In het commentaar op art. 17 OESO-modelverdrag staan nog meer beperkingen dan het NFV 2020 noemt en die kunnen heel effectief zijn. Ze worden ook aanbevolen door de OESO, dus in Nederlandse verdragsonderhandelingen kan het andere land deze volgen. Het gaat om:

a. Beperking 4: vrijstelling voor werknemers (§2 OESO-commentaar)

Voor werknemers van Nederlandse sportteams en artiestengezelschappen is de kans op belastingontwijking en het niet aangeven van buitenlandse inkomsten nagenoeg nihil. De OESO ziet dat ook zo en biedt sinds 2014 de optie dat art. 15 OESO-modelverdrag vóór gaat op art. 17, waardoor werkgevers met art. 15 lid 2 OESO-modelverdrag de buitenlandse bronbelasting kunnen voorkomen. Erg nuttig voor orkesten, theatergezelschappen en sportteams. Nederland heeft er al jaren ervaring mee in de oude belastingverdragen met Duitsland en Zwitserland (uit de jaren vijftig) en dat werkte in de praktijk erg goed.

b. Beperking 5: beperkte toepassing van art. 17 lid 2 (§16 OESO-commentaar)

Ook dit is een zeer effectieve beperking, waar Nederland ervaring mee heeft in zijn belastingverdragen met grote landen als Canada, Frankrijk en de VS. Art. 17 lid 2 geldt dan alleen als de artiest of sporter (mede-)eigenaar is van de persoon aan wie de gage wordt betaald, zoals een eigen Rent-A-Star vennootschap. Normale betalingen

¹⁵ HvJ EU 12 juni 2003, C-234/01, V-N 2003/32.6.

¹⁶ HvJ EU 3 oktober 2006, C-290/04, V-N 2006/54.13.

¹⁷ HvJ EU 15 februari 2007, C-345/05, V-N 2007/12.16.

aan sportteams, muziek-, theater- en dansgezelschappen hoeven hier dus niet onder te vallen.

Dit staat ook zo in art. 16 lid 2 van de 2016 US Model Tax Convention. Als Nederland beleid maakt van deze beperking kan het zich aansluiten bij de reservering van §16 van het OESO-commentaar op art. 17 OESO-modelverdrag om internationaal duidelijk te zijn.

c. Beperking 6: vrijstelling voor niet op winst gerichte organisaties

De zesde mogelijke beperking komt uit art. 18 lid 3 van het belastingverdrag tussen Nederland en Oostenrijk en staat niet in het OESO-commentaar op art. 17. Toch heeft het veel sympathie, want van niet op winst gerichte organisaties mag je uitgaan dat zij niet vallen onder de drie redenen waarom de OESO art. 17 wil behouden. Dat kan Nederland serieus toepassen.

10 Betere voorkoming van dubbele belasting in Nederland

Maar ondanks de mogelijke beperkingen zal er toch vaak buitenlandse bronbelasting worden ingehouden van Nederlandse artiesten en sporters. Dat leidt in de praktijk helaas in veel gevallen tot te weinig voorkoming van dubbele belasting, omdat de voorkomingmechanismen slechts gebrekkig werken. Hieronder noem ik een aantal problemen en bespreek ik de oplossingen die Nederland zelf kan toepassen:

a. Verrekening door team of gezelschap én de individuele sporters of artiesten

Dit is het grootste probleem. De buitenlandse organisator houdt meestal belasting in van de volledige gage, maar daarin is ook het inkomen van de individuele sporters of artiesten opgenomen. De Belastingdienst geeft echter in Nederland alleen verrekening aan het team of gezelschap (BV of stichting), terwijl een deel van de gage is doorbetaald aan de sporters c.q. artiesten. Hierdoor wordt de belastbare grondslag voor de BV of stichting sterk verlaagd, dus blijft er weinig Nederlandse vennootschapsbelasting over om mee te verrekenen. Als het team of gezelschap al VPB-plichtig is, want zo niet, dan is er helemaal geen verrekening. De Belastingdienst staat geen verrekening van buitenlandse belasting toe aan de individuele sporters of artiesten, omdat het buitenlandse inkomen niet direct door hen ontvangen wordt. Heel vreemd, want hun persoonlijke inkomen is in het buitenland wel meegenomen in de belastingheffing.¹⁸

Nederland kan dit goed oplossen door de drie rechterlijke uitspraken over de vrijstellingsmethode van 9 februari 2007 over drie sporters en hun sportteams¹⁹ ook van toepassing te verklaren op de verrekeningsmethode. In die uitspraken werkte de vrijstelling wel door naar de IB van de individuele sporters. Nederland kan tot beleid maken dat als in het buitenland belasting geheven is van de totale gage, vervolgens zowel het team of gezelschap als de individuele sporters of artiesten recht hebben op verrekening van die belasting.²⁰ Dit is een logische doorwerking van art. 17 lid 1 en 2 naar art. 23 van de belastingverdragen. Uiteraard niet meer verrekening dan er werkelijk betaald is in het buitenland.

b. Meer buitenlandse belasting dan met Nederlandse belasting verrekend kan worden

In het buitenland wordt de belasting meestal geheven van de brutogage, dus zonder kostenaf trek. In Nederland moeten de kosten echter wel worden afgetrokken, net als een deel van de zelfstandigenaftrek, mkb-winstvrijstelling en andere ondernemersfaciliteiten. Hierdoor ontstaat een groot verschil in belastbare grondslag.

Verder kent Nederland een vreemd onderscheid tussen inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen, waardoor tot € 34.712 belastbaar inkomen de IB slechts 9,7% bedraagt.

Bij elkaar zorgt dit er bij lagere en middeninkomens voor dat de buitenlandse belasting (van bijv. 15%) over de brutogage niet verrekend kan worden met de 9,7% Nederlandse belasting over de veel lagere fiscale winst uit onderneming of het salaris. Gevolg: een overschot aan buitenlandse belasting, die wel kan worden voortgewenteld naar het volgende jaar²¹, maar daar gebeurt precies hetzelfde, dus er ontstaat een stuwmeer aan niet-verrekenbare buitenlandse bronbelasting.

Dit zou kunnen worden verholpen door de compensatieregeling eenzijdig van toepassing te verklaren voor alle landen. De compensatieregeling staat al in de belastingverdragen met België en Duitsland en werkt goed.

c. Verrekening verzuipt in de heffingskortingen

Maar ook met de compensatieregeling gebeurt het dat de verrekening niets oplevert omdat deze moet worden toegepast vóórdat de heffingskortingen worden afgetrokken.

¹⁹ HR 9 februari 2007, BNB 2007/142 t/m 144.

²⁰ Hier wordt over geprocedeerd in de twee zaken van voetnoot 4, maar het is onbegrijpelijk waarom de fiscus daarin zo tegenwerkt, want er ontstaat duidelijk dubbele belastingheffing.

²¹ Art. 14 Besluit voorkoming dubbele belasting

¹⁸ Zie hiervoor Rb. Gelderland 1 juli 2019, V-N 2019/48.2.6 en in hoger beroep Hof Arnhem-Leeuwarden 3 juni 2020, 19/1073.

Nederland kan dit oplossen door toe te staan dat de buitenlandse bronbelasting als een voorheffing mag worden afgetrokken van de Nederlandse inkomstenbelasting, zoals met loonbelasting en dividendbelasting gebeurt. Met deze tegemoetkoming hoeft geen enkele Nederlandse artiest of sporter meer last te hebben van (gedeeltelijke) dubbele belastingheffing.

11 Nederlandse bronbelasting voor buitenlanders weer invoeren

Echt schokkend aan deze NFV 2020 is de laatste alinea van onderdeel 4.5 over Sporters en Artiesten, waarin staat dat “zal worden onderzocht of het mogelijk is om voor deze groep een belastingplicht te introduceren die uitvoerbaar is”. De NFV stelt dus eerst vast dat de belastingheffing van internationale artiesten en sporters problematisch is en wil vervolgens die problemen in Nederland weer opnieuw creëren. Veel administratieve lasten, vooral voor Nederlandse organisatoren, een lage belastingopbrengst en het risico van dubbele belastingheffing. In een reactie hebben KNVB en NOC NSF dan ook laten weten dat dit ten koste kan gaan van grote sporttoernooien in Nederland. En de podiumkunsten worden nu al onevenredig hard geraakt door de coronacrisis, waardoor er ontslagen vallen bij grote popzalen, festivals en andere promotors, maar met dit erbij is het toekomstperspectief nog somberder. Een erg slecht plan, dus.

**“KNVB en NOC NSF
laten weten dat dit ten
koste kan gaan van grote
sporttoernooien in
Nederland”**

Over hoeveel belastingopbrengst zou dit kunnen gaan?

- In de evaluatie van de Artiesten- en beroepssportersregeling van 2004 kwam zowel de Belastingdienst²² als ons kantoor²³ tot een totale belastingopbrengst van circa € 7 mln. per jaar. Daarin was rekening gehouden met de mogelijkheden om kosten aftrekbaar te maken (met kostenvergoedingsbeschikkingen) en om achteraf belastingaangiften te doen.

²² Brief aan Tweede Kamer van 12 mei 2004, WDB 2004-00270M.

²³ Zie D. Molenaar, ‘De illusies van de artiesten- en beroepssportersregeling’, WFR 2004/1111.

- Vorig jaar gaf de Belgische Minister van Financiën antwoorden op Kamervragen en schreef dat de belastingopbrengst van buitenlandse artiesten en sporters varieerde van € 17,1 mln. (2014) tot € 21,0 mln. (2018).²⁴ België heeft 11,5 mln. en Nederland 17,3 mln. inwoners en beide landen zijn vergelijkbaar actief met optredens van buitenlandse artiesten en sporters. Dit betekent dat Nederland zonder de eenzijdige vrijstelling van 2007 een belastingopbrengst van ca. € 32 mln. zou hebben gehad in 2018. Maar met kostenvergoedingsbeschikkingen en aangiften inkomstenbelasting zou de uiteindelijke opbrengst voor Nederland echter veel lager worden, misschien ongeveer de helft, dus € 16 mln. per jaar.

Dat is weinig belastingopbrengst voor veel administratief werk. Dus geen goede afweging om zo’n bronbelasting na de afschaffing in 2007 opnieuw in te voeren in Nederland.

12 Ten slotte

Het is helaas een deprimerend stuk van de NFV 2020, onderdeel 4.5 over artiesten en sporters. Verdragspartners zouden art. 17 niet willen weglaten uit nieuwe belastingverdragen, al lijkt de werkelijkheid meer dat de Nederlandse onderhandelaars zich er niet echt voor inzetten. Sint Maarten, Denemarken, Ierland en Liechtenstein zijn daarvan duidelijke voorbeelden. Artiesten en sporters worden niet belangrijk genoeg gevonden. Daarom wil Nederland de OESO-lijn weer gaan volgen, al blijft het op andere punten, zoals pensioenen, rente en aanmerkelijkbelangwinsten, daar wel van afwijken. Dat is een zwak verhaal.

Daarom is het nieuwe belastingverdrag met België een uitgelezen kans om te laten zien dat twee buurlanden toch wel in staat zijn om de belangen van de artiesten en sporters te laten prevaleren en art. 17 kunnen weglaten.

Maar laat ik verder ook realistisch zijn, het komt natuurlijk door de drie drogredenen van de OESO in 2014 om art. 17 te behouden. Daar kan je als Nederland moeilijk tegen opboksen in gesprekken met verdragspartners. Maar gelukkig zijn er mogelijkheden om art. 17 sterk te beperken en de scherpe randen er van af te halen. Daarvan moet Nederland veel meer gebruikmaken, niet alleen van de drie beperkingen die in de NFV 2020 worden genoemd, maar ook van de vier andere die

²⁴ Antwoorden van Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën Alexander de Croo op Parlementaire vraag nr. 17 van 8 augustus 2019, gesteld door Servais Verherstraeten, volksvertegenwoordiger (CD&V).

in het commentaar op het OESO-modelverdrag worden genoemd. Andere landen kunnen daar niet tegen zijn.

Verder kan Nederland zelf de problemen bij de voorkoming van dubbele belasting verhelpen, zoals met verrekening bij zowel team/gezelschap als sporter/artiest individueel als met de compensatieregeling of zelfs met verrekening als voorheffing. Dat kost de schatkist heel weinig belasting-opbrengst, maar helpt individueel enorm.

Het slotwoord van de NFV met de aankondiging van een onderzoek naar een hernieuwde bronbelasting voor bui-

tenlandse artiesten en sporters heeft voor een schok gezorgd bij Nederlandse organisatoren. Dit zitten momenteel door het coronavirus zwaar in de hoek waar de klappen vallen en kunnen deze extra last er niet bij hebben. Het is ook onbegrijpelijk in het licht van de vastgestelde problemen van zo'n bronbelasting.

Er is durf en doorzettingsvermogen nodig om de belastingproblemen van internationale artiesten en sporters te verhelpen. Ik hoop dat Nederland zich er echt voor gaat inzetten, mogelijkheden genoeg. Dan kunnen we allemaal trots zijn op de internationale successen.

