

N~~T~~F~~E~~R

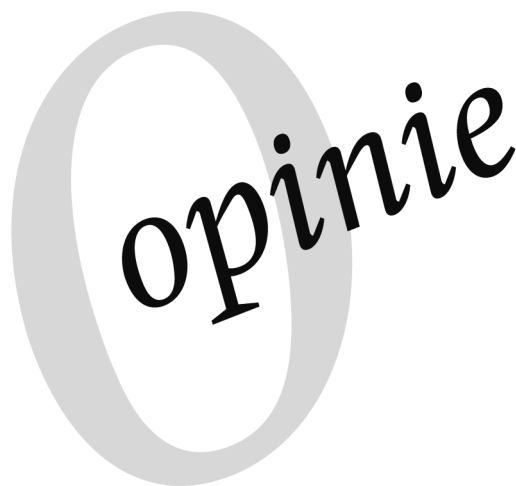
Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht

INHOUD

2021/206	Opinie Artiesten, sporters, discoördinatie en fiscalisering volksverzekeringen dr. D. Molenaar
2021/207	Winst Belastingdienst Landelijke Landbouwnormen 2020 uitgebracht commentaar De redactie
2021/208	Arbeid, loon en resultaat Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden CFO heeft lucratief belang en kan verlies in aftrek brengen commentaar Vermeulen
2021/209	Rechtbank Den Haag Niet aangegeven huurinkomsten uit 15 woningen terecht nagevorderd in box 1 met vergrijpboetes commentaar Krijger
2021/210	Rechtbank Noord-Holland Geen sprake van arbeidsovereenkomst tussen coffeeshop en de partner van diens oprichter commentaar Swaving Dijkstra
2021/211	Inkomensvoorzieningen en pensioenen Staatssecretaris - Financiën Rectificatie Bijstellingsregeling directe belastingen 2021 commentaar De redactie
2021/212	Sociale Zekerheid Hoge Raad Inspecteur en belastingrechter beoordelen premieplicht volksverzekeringen commentaar Schouten
2021/213	Eigenwoningregeling DNB DNB: fiscale verschillen verkleinen tussen kopen en huren van een woning commentaar De redactie
2021/214	Aanmerkelijk belang/Directeur-groootaandeelhouder Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden Koopoptie op aanvullend aandelenpakket van 4,99% niet aannemelijk gemaakt; geen aanmerkelijk belang en geen aftrek borgstellingsverlies commentaar P.W. Hofman
2021/215	Inkomsten uit vermogen/Inkomen uit sparen en beleggen Rechtbank Noord-Holland Verkoopopbrengst eigen woning terecht tot rendementsgrondslag box 3 gerekend commentaar Alink
2021/216	Belastingdienst Waardering verpachte gronden box 3 2020 commentaar De redactie
2021/217	Inkomstenbelasting diversen Rechtbank Noord-Nederland Rechtbank nuanceert 'duurzaam ritme' bij verdeling van zorg voor de kinderen bij co-ouders commentaar Vrolijk
2021/218	Vennootschapsbelasting/Dividendbelasting Gerechtshof Den Haag Geen afwaardering sloopwoningen tot marktwaarde ondergrond commentaar Schouten

dr. D. Molenaar*

Artiesten, sporters, discoördinatie en fiscalisering volksverzekeringen



'Ben een gezegend man, maar een man met gebreken' – Als de hemel valt – Typhoon (2014)

Problemen met verrekening

Artiesten en sporters hebben problemen met de verrekening van buitenlandse belasting. De landen van hun optredens mogen heffen op grond van art. 17 van de belastingverdragen (conform het OESO-Modelverdrag) en Nederland moet voorkoming verlenen op grond van art. 23 van de belastingverdragen (conform het OESO-Modelverdrag). Dat is meestal met de verrekeningsmethode, maar als de vrijstellingsmethode geldt, leidt dat nauwelijks tot betere resultaten.

Een van de oorzaken van deze problemen is het Nederlandse onderscheid tussen inkomstenbelasting (IB) en premies volksverzekeringen (PVV) bij belastbare inkomens tot € 35.130.¹ Dan bestaat het tarief van 37,1% voor 9,45% uit IB en voor 27,65% uit PVV. Op het eerste oog lijkt 18% Belgische, 15% Franse, 15,825% Duitse, 20% Britse en 19% Spaanse bronbelasting goed verrekenbaar tegen een Nederlands tarief van 37,1%, maar dat is niet het geval omdat slechts verrekening (of vrijstelling) tegen de 9,45% IB wordt verleend. Helaas komen veel artiesten en sporters met hun inkomen niet erg boven dat belastbaar inkomen uit,² dus lopen zij volop tegen dit probleem aan.

Discoördinatie

De discoördinatie tussen IB en PVV bestaat al lang en is door de Commissie Grenswerkers van de Vereniging voor Belastingwetenschap in 2017 nog eens verduidelijkt.³ De staatssecretaris van Financiën heeft een aantal malen gereageerd op dit rapport, maar lijkt het probleem te downsize, want op 15 september 2020 schreef hij aan de Tweede Kamer dat het niet zo vaak voorkomt.⁴ Dat kan ik me voorstellen, want normaliter lopen art. 7 en 15 OESO-Modelverdrag en art. 11 t/m 13 Vo. 883/2004 behoorlijk gelijk op. Het gaat om de uitzonderingen waar het misgaat, namelijk als in twee

of meer staten gewerkt wordt. De bijlage bij de Kamerbrief geeft daarvan goede voorbeelden, in navolging van het rapport van de Vereniging voor Belastingwetenschap.

Ik mis bij beide echter de gevolgen van deze discoördinatie voor artiesten en sporters. Die worden veroorzaakt door de afwijking van art. 17 OESO-Modelverdrag van art. 7 (zelfstandigen) en art. 15 (werknemers) OESO-Modelverdrag. Bij hen gaat het zo vaak fout, dat het meer gewoonte dan uitzondering is. Ik geef twee voorbeelden:

- a. Zelfstandige Nederlandse artiesten of sporters worden telkens in het buitenland belast, maar zijn in Nederland verzekerd op grond van art. 12, lid 2 c.q. art. 13, lid 2, Vo. 883/2004.⁵
- b. Artiesten en sporters als werknemers in dienst van een Nederlands gezelschap of team met buitenlandse activiteiten vallen onder de buitenlandse belasting en kunnen geen gebruik maken van de uitzondering van art. 15, lid 2 van de belastingverdragen, maar zijn in Nederland verzekerd op grond van art. 12, lid 1, Vo. 883/2004.

Alleen als een Nederlandse artiest of sporter als werknemer in het buitenland in dienstbetrekking gaat werken bij een gezelschap of team, lopen de belastingheffing en de sociale verzekering gelijk op en is er geen discoördinatie. Maar deze situatie komt veel minder vaak voor dan de twee hiervoor genoemde, ook omdat bij zo'n buitenlandse dienstbetrekking vaak de woonplaats naar het buitenland verschuift, waardoor het niet meer over grensarbeid gaat.

Artiesten en sporters zijn hierdoor grote voorbeelden van de problemen met de discoördinatie van IB en PVV, maar worden tot nu toe vergeten in de Nederlandse bespreking.⁶

Fiscalisering premies volksverzekeringen

Het heeft mij altijd verbaasd dat Nederland suggereert een eerste belastingschijf van ruim 30% te hebben, want die bestaat eigenlijk maar voor een klein deel uit IB en voor het grootste deel uit PVV. Nu zijn die PVV 27,65%, maar in

* Dr. D. Molenaar is werkzaam bij All Arts Belastingadviseurs en onderzoeker bij de vakgroep Fiscaal recht van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

1 Alle cijfers zijn van 2021, tenzij anders vermeld.

2 Dit komt mede omdat veel artiesten en sporters zelfstandig zijn, waardoor hun belastbaar inkomen behalve door kostenafrek ook wordt verlaagd door de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling.

3 Rapport 'Grenswerkers in Europa' van Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 257(2017).

4 Kamerbrief van 15 september 2020, nr. 2019-0000154968 inzake fiscale moties en toezeggingen.

5 Zie Hof Amsterdam 11 augustus 2005, nr. 04/01748, NTFR 2005/1103.

6 Artiesten en sporters worden wel benoemd in het rapport 'Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU' van een Expert Group voor de Europese Commissie van november

bijvoorbeeld 2004 was dat 31%, waardoor de IB toen slechts 1% was. Waarom wordt dit eigenlijk een 'belastingtarief' genoemd?

Argumenten voor deze Nederlandse splitsing zijn dat:

- Er hierdoor een verband bestaat tussen de premiebetaling en de uitkering;
- AOW-gerechtigden een lager tarief in de eerste schijf kunnen betalen omdat zij geen AOW-premie hoeven te betalen;
- het in lijn zou zijn met de EU-regels voor de sociale zekerheid.

Toch is er ook al vaak gepleit voor het fiscaliseren van de premies volksverzekeringen. Daarmee zou de eerste schijf volledige belastingheffing worden en zouden de AOW, de Anw en de Wlz voortaan gewoon uit de staatsbegroting worden betaald. Het begon in 1991 met de Commissie-Stevens,⁷ daarna kwam in 1999 het WRR-rapport,⁸ in 2006 kwam het op de politieke agenda,⁹ in 2012 werd het aanbevolen door de Commissie-Dijkhuizen,¹⁰ in 2017 door de Commissie-grenswerkers¹¹ en nog in 2020 in de Bouwstenennotitie van hogere ambtenaren.¹²

Onderscheid in de volksverzekeringen

Zoals al genoemd, bestaan de volksverzekeringen uit de AOW, de Anw en de Wlz. Dat zijn drie heel verschillende regelingen, die ook op hun eigen manier gefinancierd worden:

- Algemene Ouderdomswet (AOW): tot 2002 was er een directe relatie tussen de AOW-premie en -uitkeringen, volgens het omslagstelsel, maar vanaf dat jaar is de premie gefixeerd op 17,9% en worden de hogere uitgaven uit de staatsbegroting betaald. Inmiddels zijn die AOW-uitgaven € 40 miljard per jaar en brengen de premies € 24 miljard op.
- Algemene Nabestaandenwet (Anw): dit is een heel kleine verzekering, waarvan de premie slechts 0,1% bedraagt en de uitgaven ook laag zijn.
- Wet langdurige zorg (Wlz): hiervoor bedraagt de jaarlijkse premie 9,65% en dat levert € 13 miljard op, maar voor de totale uitgaven van € 20 miljard moet er uit de staatsbegroting € 7 miljard bijgelegd worden.

Gezien deze financiering kan niet meer gezegd worden dat er nog een relatie bestaat tussen de premiebetaling en de uitgaven. Daarbij komt dat door de toepassing van de heffingskortingen een deel van de premies volksverzekeringen helemaal niet betaald wordt. Conclusie is dan ook dat het eerste argument voor het behouden van de splitsing tussen IB en PVV geen reële betekenis meer heeft.

Belastingtarief voor AOW-gerechtigden

Het bezwaar dat na fiscalisering van de volksverzekeringen AOW-gerechtigden meer belasting zouden gaan betalen komt in de politiek met name van de ouderenpartijen.¹³

Naar mijn mening hoeft dat helemaal niet, want na fiscalisering ontstaat de mogelijkheid om voor iedereen een laag begintarief van bijvoorbeeld 20% IB te introduceren tot een belastbaar inkomen van € 35.130 per jaar onder gelijktijdige verlaging van de heffingskortingen. Vervolgens kunnen voor mensen boven de AOW-leeftijd de heffingskortingen zo worden vastgesteld dat er geen nadeel ontstaat.

Zo komt ook het tweede argument voor het behouden van de splitsing te vervallen.

Het buitenland

In het buitenland bestaat nagenoeg nergens een onderscheid tussen IB en PVV zoals wij dat kennen. Als zoiets al ergens anders bestaat, wordt het meestal uit de gewone staatsbegroting betaald en dus met belastingheffing gefinancierd.¹⁴ Ook landen met een algemene voorziening als onze Wet langdurige zorg betalen die telkens uit de algemene middelen en niet uit een aparte premie. Wel zijn er vaak arbeidsongeschiktheids-, werkloosheids- en pensioenverzekeringen, maar daarvoor worden premies geheven waarmee overeenkomstige rechten worden opgebouwd, dus dat zijn geen volksverzekeringen.

De gedachte dat fiscalisering van de volksverzekeringen leidt tot strijdigheid met Europese regels¹⁵ is naar mijn idee dan ook niet terecht. En dus komt het derde argument voor het behouden van de splitsing ook te vervallen.

Alternatief: compensatieregeling

Een goed alternatief voor artiesten en sporters zou bredere toepassing van de compensatieregeling zijn. Het gaat hun meestal niet om de verzekeringsrechten, want die zijn nagenoeg telkens aan Nederland toegewezen, maar om een betere verrekening van de buitenlandse belasting in Nederland. De belastingverdragen met België (sinds 2003) en Duitsland (sinds 2016) hebben al zo'n compensatieregeling en de verrekening met zowel IB als PVV en eventuele uitbetaling van het overschot is vaak een toereikende oplossing. Geen idee hoeveel deze twee compensatieregelingen Nederland kosten, maar als dat te overzien is, zou Nederland zijn inwoners erg tegemoetkomen als de compensatieregeling eenzijdig voor alle buitenlandse inkomsten c.q. belasting zou gaan gelden. Daarmee wordt in ieder geval het financiële nadeel van de discoördinatie tussen IB en PVV weggenomen.

2015. Zie ook de bespreking door Pötgens en Vergouwen in *EC Tax Review* 2017/5.

7 Commissie-Stevens, 'Graag of niet', *WFR* 1991/1043.

8 Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, 'Generatiebewust beleid', rapport nr. 55, 14 december 1999.

9 De PvdA was in 2006 voorstander, maar het CDA van premier Balkenende was tegen, ondanks het feit dat CDA-coryfee Bert de Vries in zijn boek *Overmoed en onbehagen* had gepleit voor fiscalisering.

10 Commissie-Dijkhuizen, 'Naar een activerender belastingstelsel', juni 2013.

11 Zie voetnoot 7.

12 Ministerie van Financiën, 'Fichebundel beleidsalternatieven, Bouwstenen voor een beter belastingstelsel', 1 mei 2020. Zie ook de column van P. Kavelaars, 'Fiscale franje', *WFR* 2020/157.

13 Zie hiervoor onder meer de uitlatingen van Martin van Rooijen, voorheen CDA maar nu 50PLUS.

14 Scandinavische landen betalen deze staatspensioenen uit de gewone belastingopbrengst (zie het rapport 'Grenswerkers in Europa' en M.J.G.A.M. Weerepas, 'Tax or social security contribution, a world of difference?', *Nordic Tax Journal* 2018/1, p. 18-30. De Duitse Rentenversicherung is veel meer een tweede-pijler-pensioenregeling dan een volksverzekering).

15 In punt 2 van de Bouwstenennotitie van 1 mei 2020 was dat aan het eind een belangrijke twijfel of de fiscalisering wel doorgezet zou moeten worden.

Andere verrekeningsproblemen voor artiesten en sporters

Met fiscalisering van de volksverzekeringen dan wel een ruimere compensatieregeling zijn helaas niet alle verrekeningsproblemen van artiesten en sporters verdwenen. Er zijn nog drie andere verrekeningsproblemen die om een oplossing vragen:

Kostenaftrek: in het buitenland wordt meestal belasting geheven van de brutogage, terwijl in Nederland verrekening wordt verleend tegen de belasting over het in Nederland belastbare inkomen. Als de buitenlandse belasting 20% is en de kosten 70% van de inkomsten zijn, is er effectief 20/30 = 66,67% belasting geheven, en die is natuurlijk niet volledig verrekenbaar. Weliswaar hebben veel EU-landen na de Gerritse¹⁶- en Scorpio¹⁷-arresten kostenaftrek en normale belastingaangiften mogelijk gemaakt, maar het leidt tot veel administratieve lasten om dat toe te passen. Te veel gedoe, zeker als maar één keer in een land wordt opgetreden. En er zijn ook veel landen buiten de EU.

Gezelschap, team of eigen bv ten opzichte van artiesten en sporters persoonlijk: dit is het grootste probleem, want waar art. 17 OESO-Modelverdrag geen onderscheid maakt tussen betaling aan de artiest of sporter zelf (lid 1) óf aan een ander (lid 2), geeft Nederland alleen verrekening aan degene die de inkomsten ontvangt. Als een gezelschap een buitenlandse gage van € 10.000 krijgt en daarvan € 6.000 doorbetaalt aan de artiesten, waardoor er € 4.000 bij het gezelschap blijft, verleent Nederland slechts voor die € 4.000 voorkoming van dubbele belasting, terwijl in het buitenland volgens art. 17 over de volledige € 10.000 belasting wordt geheven. Opvallend is dat de Hoge Raad met drie uitspraken in 2007 wel de vrijstellingsmethode heeft toegekend aan zowel het gezelschap als de individuen,¹⁸ maar dat Hof Arnhem-Leeuwarden onlangs besliste dat dit niet kan voor de verrekeningsmethode.¹⁹ Er is voor deze zaak cassatie ingesteld bij de Hoge Raad.

Absorberend effect van heffingskortingen: deze worden toegepast na de berekening van IB (en PVV), maar de verrekening van buitenlandse belasting vindt al plaats tegen de berekende IB. Hierdoor gaat een deel van de verrekening verloren, want die IB was al niet verschuldigd door de heffingskortingen. Artiesten en sporters met buitenlandse inkomsten betalen hierdoor per saldo meer belasting dan wanneer ze alleen Nederlandse inkomsten zouden hebben gehad.

Ten slotte

De discoördinatie tussen IB en PVV leidt bij artiesten en sporters vaak tot problemen met de verrekening van buitenlandse belasting. De Nederlandse IB van 9,45% in de eerste schijf is daarvoor te laag. De discoördinatie speelt bij artiesten en sporters meer dan bij andere beroepsgroepen, maar in het rapport van de Commissie-grenswerkers en de latere discussie in de Tweede kamer worden zij vreemd genoeg niet genoemd.

Met fiscalisering van de volksverzekeringen kan het financiële nadeel van de discoördinatie worden weggenomen. Over deze fiscalisering wordt al lang gesproken, diverse commissies hebben er positief over geadviseerd, maar vreemd genoeg heeft nog geen kabinet het initiatief genomen tot de fiscalisering. De argumenten tegen de fiscalisering zijn anno 2021 niet meer houdbaar.

Het kan in één keer, zeker in combinatie met een laag eerste belastingtarief en lagere heffingskortingen, maar het zou ook geleidelijk kunnen, bijvoorbeeld in achttien jaarlijkse stappen van 1%. Als alternatief zou de compensatieregeling breder ingezet kunnen worden dan alleen voor Belgische en Duitse inkomsten.

Voor artiesten en sporters zou dit een van hun verrekeningsproblemen wegnemen. Er zijn er meer, maar ook die kunnen met een serieuze aanpak opgelost worden.

16 HvJ 12 juni 2003, zaak C-234/01 (Arnoud Gerritse), *NTFR* 2003/1142.

17 HvJ 3 oktober 2006, zaak C-290/04 (FKP Scorpio Konzertproduktioenen), *NTFR* 2006/1486.

18 HR 9 februari 2007, nr. 40.465, *NTFR* 2007/303, nr. 40.604, *NTFR* 2007/304 en nr. 41.478, *NTFR* 2007/305.

19 Hof Arnhem-Leeuwarden 3 juni 2020, nr. 19/01073, *NTFR* 2020/1994. Voor de dj in deze zaak was trouwens het immense bedrag van € 172.961 buitenlandse belasting in het jaar 2015 niet verrekenbaar met Nederlandse belasting (zie r.o. 2.5).