

NEDERLAND WIL GEEN ART. 17 (ARTIESTEN EN SPORTERS) MEER IN ZIJN BELASTINGVERDRAGEN

DR. D. MOLENAAR¹

1 Inleiding

1.1 Notitie Fiscaal Verdragsbeleid

Op 11 februari presenteerde de Staatssecretaris van Financiën de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011.² Tussen alle grote onderwerpen is de kleine maar belangrijke omwenteling opgenomen, dat Nederland in nieuwe belastingverdragen voortaan geen art. 17 voor artiesten en sporters meer wil opnemen.³ Daarvoor in de plaats wil Nederland gaan aansluiten bij de normale regels voor inkomsten uit onderneming (art. 7) of uit dienstverband (art. 15). Een revolutionaire benadering, want hiermee wordt volledig afgeweken van art. 17 OESO-modelverdrag. Nederland had dit al per 1 januari 2007 eenzijdig in art. 5a en 5b Wet LB 1964 ingevoerd voor buitenlandse artiesten en sporters uit landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten⁴ en gaat nu dus ook werk maken van de belangen van de eigen artiesten en sporters, als die in het buitenland optreden. En dat is hoog tijd, want het is voor Nederlandse artiesten en sporters niet goed te begrijpen waarom buitenlanders zonder fiscale obstakels in Nederland kunnen optreden, terwijl zij zelf tegen hoge administratieve lasten en soms dubbele belastingheffing aanlopen bij hun buitenlandse optredens.⁵ Een goed voornemen dus in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011.

2 Volop beweging rond artiesten en sporters

Ook buiten Nederland krijgt de belastingheffing van internationale artiesten en sporters de laatste tijd opval-

lend veel aandacht. De sprinter Usain Bolt trok zich terug van de sprintwedstrijden in Londen op 15 juli 2010 vanwege de hoge Britse belastingheffing, de golfers van het Amerikaanse Ryder Cup-team klaagden over de belastingheffing op hun sponsorinkomsten voor het toernooi op de Celtic Manor Golfclub in Wales begin oktober 2010, terwijl voor de Olympische Spelen van Vancouver 2010 en Londen 2012 juist vrijstellingen gelden voor de buitenlandse sporters, evenals voor de Champions League-finale 2011 in Londen en de ICC World Cup Cricket 2011 in India. Daarnaast heeft de OESO in april 2010 een Discussion Draft over het commentaar op art. 17 OESO-modelverdrag uitgebracht, besteedde het 64e IFA Congres in Rome begin september 2010 een seminar aan art. 17 en stelde de Hoge Raad op 24 september 2010 prejudiciële vragen aan het HvJ EU over de Nederlandse loonheffing van twee Engelse voetbalploegen in 2002 en 2004.

Uit deze beweging blijkt dat er echt iets aan de hand is met art. 17 (artiesten en sporters) van de belastingverdragen. Daarbij is het opvallend dat Nederland met zijn ontwikkelingen ruim voorloopt op andere landen.

3 Historie van art. 17 OESO-modelverdrag en de Nederlandse belastingverdragen

De OESO had art. 17 voor artiesten en sporters al in zijn eerste modelverdrag van 1963 opgenomen. De belastingheffing van internationale artiesten en sporters werd als moeilijk ervaren en daarom werd in afwijking van de normale regels van art. 7, 14 en 15 voor artiesten en sporters in het aparte art. 17 het uitgangspunt opgenomen dat zij belasting moeten betalen in de landen van hun optredens. Voor hen geldt niet de voorwaarde van een vaste inrichting in het werkland (art. 7 en 14) en ook niet de uitzondering van de kortdurende uitzending door de werkgever van het woonland (art. 15, tweede lid). Met deze afwijkende regel had de OESO met name de internationale topartiesten en -sporters op het oog, die in belastingparadijzen als Monaco waren gaan wonen. Dat

¹ Auteur is werkzaam bij All Arts Belastingadviseurs en verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

² Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7, V-N 2011/12.

³ Zie onderdeel 2.12 Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011.

⁴ Inclusief de voormalige Nederlandse Antillen.

⁵ Zie hiervoor D. Molenaar, 'Nederland benadeelt zijn eigen artiesten en sporters', NTFR 2008/2473.

konden ze doen, omdat ze door hun vele optredens toch al vaak onderweg waren.⁶

In 1977 werd een tweede lid aan art. 17 OESO-modelverdrag toegevoegd, waarmee ook betalingen aan anderen dan de artiesten en sporters zelf onder de heffing van het werkland gingen vallen. Hiermee werd een andere ontwijktruc van sommige topartiesten en -sporters tegengegaan, namelijk de gages van optredens met een (persoonlijke) vennootschap in een belastingparadijs ontvangen en vervolgens daar een klein salaris uit betalen, waarover in het bronland belasting moest worden betaald. Art. 17, tweede lid, ging tegen dat met deze 'Rent-A-Star'-constructie het overschot in de (persoonlijke) vennootschap niet of nauwelijks werd belast.⁷ Ter voorkoming van dubbele belastingheffing doet de OESO sinds 1977 de expliciete aanbeveling om voor het woonland voor inkomsten van artiesten en sporters de verrekeningsmethode in art. 23 OESO-modelverdrag te laten opnemen.⁸ Dit ging in tegen het gebruik van veel Europese landen, zoals Nederland, die voor actieve inkomsten normaliter de vrijstellingsmethode gebruiken.

'Het verhaal was dat artiesten en sporters alleen maar probeerden de belasting te ontwijken'

In 1987 bracht de OESO een rapport uit over artiesten en sporters⁹ en daarin spatte het wantrouwen er vanaf de eerste blz. van af. Het verhaal was dat artiesten en

sporters alleen maar probeerden de belasting te ontwijken, snel rijk werden, in overdadige luxe leefden en werden begeleid door avontuurlijke maar niet al te beste accountants.¹⁰ Weliswaar erkende het rapport dat door art. 17 het risico van dubbele belastingheffing ontstond en dat het beter zou zijn om de gewone regels te volgen,¹¹ maar het concludeerde uiteindelijk toch dat de aparte regels nodig waren om het ontwijkingsgedrag tegen te gaan, zelfs als dat zou leiden tot marktverstoringen.¹² Het rapport uit 1987 kwam vervolgens tot de aanbeveling om de belastingheffing in de landen van optredens te vereenvoudigen door heffing van de brutogage zonder kostenaf trek toe te staan, maar dan wel tegen een lager tarief dan gebruikelijk.¹³ Deze aanbevelingen werden opgenomen in het nieuwe commentaar op art. 17, dat in 1992 werd gepubliceerd. En daarmee was art. 17 strenger dan ooit geworden.

Maar er worden in veel belastingverdragen ook uitzonderingen op art. 17 opgenomen, zoals voor gesubsidieerde artiesten en sporters, culturele uitwisseling of non-profitorganisaties, meestal in een additioneel art. 17, derde lid. Dit wordt sinds 1992 gesteund door een optionele bepaling in het officiële OESO-commentaar voor gesubsidieerde artiesten en sporters.¹⁴ Als deze bepaling wordt opgenomen in een belastingverdrag en aan de voorwaarden wordt voldaan, geldt niet art. 17, maar gelden de gewone heffingsregels van art. 7 en 15 OESO-modelverdrag, waardoor nagenoeg telkens het heffingsrecht exclusief toekomt aan de woonstaat en het land van het optreden een vrijstelling zal moeten verlenen. Een reden voor deze uitzondering voor gesubsidieerde artiesten en sporters werd vreemd genoeg niet gegeven,¹⁵ wel blijkt uit onderzoek dat art. 17, derde lid, inmiddels heel veel

6 Een eerste voorbeeld uit 1964 is *Johansson vs. United States*, 14 *American Federal Tax Reports 2d* (AFTR 2d.) 5605, 1964. Latere voorbeelden zijn de tennissers Steffi Graf en Boris Becker (in 2002 in Duitsland veroordeeld voor *Steuerhinterziehung*), zanger Luciano Pavarotti (zie Carmine Rotondaro, 'The Pavarotti Case', 40 *European Taxation* 2000/8, blz. 385), tennissers Jan Siemerink (die volgens een interview in 2007 in Monaco had gewoond vanwege het goede weer om te kunnen trainen) en motorcoureur Valentino Rossi.

7 Zie hiervoor onder meer F.J. Safarik, 'Entertainment Company: Simulated Employment', 30 *European Taxation* 1990/9, blz. 307, over een Zwitserse 'star-company' en Gordon Sumner, *Roxanne Inc. vs. The Queen*, 7 december 1999, 2000 D.T.C. 1667, (2000) 2 C.T.C. 2359.

8 Zie par. 12 OESO-commentaar op art. 17.

9 *Taxation of Entertainers, Artists and Sportsmen* (Issues in International Taxation nr. 2), Parijs: OESO 1987.

10 Zie onderdeel 6 tot en met 8 van het rapport: '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'.

11 Zie par. 14 van het rapport.

12 Zie par. 61 van het rapport.

13 Zie par. 94 van het rapport en later par. 10 van het commentaar op art. 17 OESO-modelverdrag.

14 Zie par. 14 van het commentaar op art. 17 OESO-modelverdrag.

15 Of de reden moet zijn dat landen (en de OESO) beseffen dat onverkorte toepassing van art. 17 tot dubbele belastingheffing kan leiden, hetgeen meer subsidie zou kosten en dus tot minder buitenlandse optredens zou leiden. Zie onderdeel 6 voor de problemen die art. 17 veroorzaakt.

gebruikt wordt, door sommige landen wel in 80% tot 90% van hun belastingverdragen.¹⁶

Nederland heeft art. 17 voor artiesten en sporters in nagenoeg al zijn belastingverdragen opgenomen,¹⁷ zoveel mogelijk met zowel art. 17, eerste en tweede lid, al hebben de meeste oude belastingverdragen (van voor 1977) nog uitsluitend één lid van art. 17.¹⁸

In bijna 50% van de Nederlandse belastingverdragen is een art. 17, derde lid, opgenomen, dat wisselend uitzonderingen geeft voor gesubsidieerde artiesten en sporters, non-profitorganisaties of culturele uitwisselingen of overeenkomsten.¹⁹ De laatste jaren neemt Nederland nagenoeg telkens art. 17, derde lid, in een of andere vorm op in een nieuw belastingverdrag.²⁰

In oude belastingverdragen had Nederland voor inkomsten van art. 17 telkens de vrijstellingsmethode in art. 23 opgenomen, overeenkomstig de hiervoor genoemde benadering dat deze vrijstellingsmethode moest gelden voor actieve inkomsten en de verrekeningsmethode voor passieve inkomsten. Na de aanbeveling van de verrekeningsmethode door de OESO is Nederland dit gaan volgen in zijn nieuwere belastingverdragen. Zie onderdeel 6 hierna voor de landen waarmee nu nog de vrijstellingsmethode is afgesproken.

4 Problemen met art. 17

Helaas zijn er in de praktijk veel problemen met art. 17. Samengevat zijn deze problemen als volgt:

a. Geen kostenaf trek in het land van het optreden, dus bruto bronheffing, waardoor de belastbare grondslag vaak veel hoger is dan in het woonland en de buitenlandse bronheffing deels onverrekenbaar blijft. Uit onderzoek blijkt dat de kosten van internationaal opererende artiesten vaak vrij hoog zijn, gemiddeld 75% met uitschieters naar meer dan 90%.²¹ Bij een brutoheffing

van bijvoorbeeld 20% is dan gedeeltelijk dubbele belastingheffing onvermijdelijk. Dit probleem werd versterkt door de praktijk dat de landen van de optredens meestal ook geen normale belastingaangiften na afloop van het jaar toestonden.

b. Problemen met verrekening van de buitenlandse belasting. Vaak zijn jaaropgaven (*tax certificates*) afwezig, staan ze op naam van een gezelschap, terwijl de individuele artiesten of sporters moeten verrekenen of zijn ze in een onleesbare taal gesteld.²²

c. Veel administratief gedoe om tot een reële belastingheffing te komen, zowel voor de artiesten en sporters, de organisatoren van de optredens als voor de belastingadministraties in werk- en woonland.²³

Het volgende voorbeeld laat de genoemde problemen zien:

Een Nederlands klassiek orkest doet een optreden in Portugal voor een gage van 25 000. De Portugese bronbelasting is 20% (van bruto) en de kosten voor het optreden zijn 60% (= 15 000), excl. salarissen voor de musici. De gemiddelde Nederlandse belasting is 35%:

Portugese inhouding: 20% x 25 000 =	5000
Nederlandse belasting (vrijstelling, maximale verrekening):	
Brutogage - 60% kosten = 10.000 inkomen x 35% =	- 3.500
Gedeeltelijk dubbele belastingheffing	<u>€ 2750</u>
(= onvoldoende belastingverrekening)	

Het eerste probleem – de niet-afrekbaarheid van de kosten – zorgt voor een verschil in belastbare grondslag, waardoor de gedeeltelijke dubbele belastingheffing ontstaat. Het tweede probleem – problemen met verrekening – kan zich vervolgens voordoen als het niet lukt om de Portugese bronbelasting te laten verrekenen met de Nederlandse inkomstenbelasting van de individuele musici. Verrekening bij het orkest zal onmogelijk zijn, omdat het orkest geen winst maakt én meestal is vrijgesteld van vennootschapsbelasting. En individuele verrekening is problematisch omdat er meestal op naam van het orkest en niet op de namen van de musici belasting wordt afgedragen. Zonder individuele belastingverrekening zal er volledig dubbele belastingheffing zijn. Het derde probleem – hoge kosten vanwege fiscaal advies en werkzaamheden – speelt zowel in Portugal als in Nederland, want aan beide kanten moeten zowel de artiesten als de belastingadministraties hier verhoudingsgewijs veel werk voor doen.

16 Een uitgebreid overzicht van de toepassing van art. 17, derde lid, in belastingverdragen is opgenomen in hfdst. 5 van D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artists*, Amsterdam: IBFD 2006.

17 Alleen in de verdragen met voormalige Sovjetrepublieken, die nog geen eigen verdrag met Nederland hebben gesloten, staat geen art. 17.

18 In de twee oudste belastingverdragen, met Zwitserland (1951) en Duitsland (1959), staat een beperkte heffingstoedeling van artiesten en sporters, namelijk voor zelfstandigen en voor werknemers die rechtstreeks in dienst zijn bij de buitenlandse werkgever.

19 Zie Molenaar 2006, blz. 130.

20 Zie bijvoorbeeld de nieuwe belastingverdragen met het Verenigd Koninkrijk, Japan en Zwitserland.

21 Zie Molenaar 2006, blz. 205.

22 Zie Molenaar 2006, blz. 171.

23 Zie Molenaar 2006, blz. 243.

Deze problemen werden versterkt doordat artiesten en sporters vaak in korte tijd in veel verschillende landen optreden, soms zelfs maar één keer per land. En omdat de belastingregels per land verschillen is het vaak moeilijk om de problemen goed te voorkomen.

'Het kan pijnlijk fout gaan met de belastingheffing van internationale artiesten en sporters'

Ook in Nederland bestaan recente voorbeelden van problemen met de belastingheffing van buitenlandse artiesten en sporters. Zowel de organisatoren van een concert met Indiase artiesten²⁴ als van een tennistoernooi²⁵ moesten achteraf alsnog loonbelasting afdragen over de betalingen aan de artiesten en sporters. Het was in deze zaken duidelijk dat die buitenlandse artiesten en sporters in eigen land geen verrekening zouden claimen van de Nederlandse loonbelasting, waardoor er dus bewust dubbele belastingheffing ontstond. Ook wilden zowel de belastinginspecteurs als rechters niet meewerken aan een verrekening met de veel lagere inkomstenbelasting, die feitelijk was verschuldigd omdat de premies volksverzekeringen niet van toepassing waren. Beide zaken geven in extremis weer hoe pijnlijk het fout kan gaan met de belastingheffing van internationale artiesten en sporters.

5 Gedeeltelijke oplossingen door uitspraken van HvJ EG

Inmiddels wordt het eerste probleem binnen de Europese Unie als een belemmering voor het betreden van de markten van andere EU-landen gezien. Dit werd bevestigd door het HvJ EG in twee uitspraken, namelijk in juni 2003 in de zaak-Arnoud Gerritse²⁶ en in oktober 2006 in het arrest-FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH,²⁷ waarin het HvJ EG uitsprak dat de niet-aftrekbaarheid van kosten in strijd is met het vrije verkeer van diensten van het

EG-verdrag. Waar het tijdstip van de kostenafrek in *Gerritse* nog niet benoemd werd, maakte het HvJ EG in *Scorpio* duidelijk dat die aftrek al bij de toepassing van de bronheffing moet worden toegestaan.²⁸ Daarnaast werd in *Gerritse* uitgesproken dat ook een afrekening tegen de normale belastingtarieven na afloop van het jaar mogelijk moet zijn.

Deze beide uitspraken leidden ertoe dat EU-landen hun heffingsregels voor buitenlandse artiesten en sporters moesten aanpassen. Dat gebeurde schoorvoetend, maar inmiddels staan de meeste landen wel kostenafrek voorafgaand aan het optreden en normale belastingaangiften achteraf toe. Hiermee wordt het eerste probleem nagevoeg weggenomen, maar neemt het derde probleem toe, want de administratieve lasten worden aanzienlijk hoger.

Sinds het najaar van 2010 loopt er een nieuwe zaak bij het HvJ EU, namelijk de zaak X (voetbalclub Feyenoord).²⁹ Daarin staat de vraag centraal of de Nederlandse voetbalclub voor twee vriendschappelijke wedstrijden in 2002 en 2004 tegen de Engelse voetbalclubs Tottenham Hotspur en Fulham inhoudingsplichtig was voor de Nederlandse loonbelasting óf dat de Nederlandse Belastingdienst zich rechtstreeks tot de Engelse clubs zou moeten wenden. Dat laatste klinkt logisch, omdat die Engelse clubs de informatie hebben over de onkosten en de toedeling aan de individuele spelers en omdat zij met de verschuldigde Nederlandse loonbelasting ook precies weten hoeveel Nederlandse belasting zij in Engeland kunnen verrekenen. En Nederland kan op basis van de EU-richtlijnen verlangen dat de Engelse fiscus meewerkt aan het voldoen aan de aangifteplicht door de Engelse clubs.

Deze zaak vloeit voort uit de *Scorpio*-zaak, waarin het HvJ EG de bronheffing van de contractpartij in het land van het optreden als strijdig met de vrijheidsbeginselen van het EG-verdrag verklaarde. Maar het HvJ EG vond voor het jaar 1993 nog een rechtvaardiging in de afwezigheid van een verplichting tot bijstand bij de heffing en invordering van belastingen. Deze verplichting is echter vanaf 2001 in een EU-richtlijn opgenomen en moest per 1 juli 2002 door alle EU-lidstaten geïmplementeerd zijn.³⁰

28 Zie r.o. 49 van het HvJ EG in de *Scorpio*-uitspraak.

29 Geregistreerd bij het HvJ EG als zaak C-498/10. De Hoge Raad stelde de prejudiciële vragen in zijn uitspraak van 24 september 2010, V-N 2010/52.19 (NTFR 2010/2207). Zie ook F.P.G. Pötgens, 'Buitenlandse gezelschappen en het vrije verkeer van diensten', NTFR-B 2010/45.

30 Richtlijn 2001/44/EG van 15 juni 2001 (tot wijziging van richtlijn 76/308/EEG) is in werking getreden op 18 juli 2001 en diende vóór 30 juni 2002 door de lidstaten te worden geïmplementeerd. Hier is ook van toepassing de uitvoeringsrichtlijn 2002/94/EG van 9 december 2002 (inzake praktische maatregelen voor sommige bepalingen van richtlijn 76/308/EEG), die op 30 april 2003 door de lidstaten diende te worden geïmplementeerd.

24 Rb. 's-Gravenhage 28 augustus 2009, NTFR 2009/2097.

25 Hof Amsterdam 29 oktober 2009, NTFR 2009/2264.

26 HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), V-N 2003/32.6, en D. Molenaar en H. Grams, 'Artiesten en sporters na het Arnoud Gerritse-arrest', NTFR 2003/1463.

27 HvJ EG 3 oktober 2006 zaak C-290/04 (*Scorpio*), V-N 2006/54.13.

Als het HvJ EU zou uitspreken, dat de inhoudingsplicht van de lokale organisator in het land van het optreden in strijd is met de vrijheid van dienstverlening en dat dus de buitenlandse artiest of sporter (of gezelschap) rechtstreeks aangifte zou moeten doen, maakt dat de belastingheffing van internationale artiesten en sporters weer een stuk eerlijker. De kosten kunnen veel beter worden afgetrokken, omdat de buitenlandse artiest, sporter of het gezelschap precies inzicht hebben in die kosten en de verrekenbare buitenlandse bronbelasting is precies bekend. Dus de eerste twee problemen van onderdeel 4 worden verder verholpen. Maar helaas nemen ook de administratieve lasten toe, want er moet in elk land aangifte gedaan worden, telkens in de taal van dat land. Een dilemma dat volgt uit de afwijkende heffingsregels van art. 17 OESO-modelverdrag.

6 Eenzijdige afschaffing door Nederland per 2007

Nederland heeft de drie genoemde problemen per 1 januari 2007 resoluut opgelost. Buitenlandse artiesten, sporters en gezelschappen zijn sindsdien vrijgesteld van Nederlandse loonbelasting, mits zij niet als werknemer voor een Nederlandse werkgever werkzaam zijn en zij in een land wonen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft (inclusief de voormalige Nederlandse Antillen). Omdat Nederland 90 belastingverdragen heeft, vallen nagenoeg alle buitenlandse artiesten, sporters en gezelschappen die voor één of enkele optredens naar Nederland komen niet meer onder de Nederlandse belastingheffing, omdat er ook geen verplichting voor de Nederlandse inkomstenbelasting bestaat.

Er bestond in Nederland al sinds 2001 de mogelijkheid om een kostenvergoedingsbeschikking aan te vragen³¹ en na afloop van het jaar aangifte inkomstenbelasting te doen om een eventueel teveel aan loonbelasting terug te vragen.³² Hierdoor hoefde het eerste probleem van onderdeel 4 zich eigenlijk niet meer voor te doen en liep Nederland vooruit op de uitspraken van het HvJ EG in de zaken Gerritse en Scorpio (zie onderdeel 5). Maar in de evaluatie van de artiesten- en beroepssportersregeling in 2004 werd er veel geklaagd over de bewerkelijkheid van

de regeling en over de magere belastingopbrengst.³³ Dit leidde tot de beslissing om de heffing voor artiesten en sporters uit verdragslanden eenzijdig af te schaffen. Dus ook als er een bepaling à la art. 17 in het belastingverdrag staat, maakt Nederland geen gebruik meer van zijn heffingsbevoegdheid. Internationaal is dit zeer vooruitstrevend, alleen vergelijkbaar met Denemarken en Ierland.³⁴

De bewijsvoering voor de vrijstelling is tamelijk eenvoudig. Een individuele artiest of sporter zal zijn persoonlijke gegevens moeten verstrekken, met bij twijfel misschien een woonplaatsverklaring. Maar een buitenlands gezelschap kan zelfs volstaan met paspoortkopieën van het merendeel van de leden van het buitenlands gezelschap of een verklaring van de leider van het buitenlands gezelschap.³⁵ De tweede mogelijkheid wordt nauwelijks gebruikt, want de eerste mogelijkheid is het eenvoudigst. Bij een gezelschap van zes artiesten zijn er vier paspoortkopieën nodig, bij een gezelschap van 80 artiesten zijn dat er 41. En daarmee is het klaar, eenvoudiger kan haast niet. Tegelijk maakt dit ook simpel misbruik mogelijk. Als een topartiest of sporter in Monaco of ander belastingparadijs (of nergens) woont en met een gezelschap mede-artiesten of -sporters uit verdragslanden naar Nederland komt, kan hij gewoon meeliften en zijn aandeel in de gage onbelast uitbetaald krijgen. De eenvoud is hier dus wel doorgeschoten, ten koste van de juiste belastingheffing.³⁶

Helaas is ook de mogelijkheid van dubbele belastingvrijstelling ontstaan. Nederland maakte met de eenzijdige vrijstelling van 2007 geen onderscheid tussen landen met de vrijstellings- of verrekeningsmethode, maar de staatssecretaris zegde toe dat hij de vrijstellingslanden zou gaan benaderen om over te gaan naar de verrekeningsmethode. Na 2007 heeft Nederland weliswaar heronderhandeld met Estland, Oostenrijk, Zwitserland en Japan, maar artiesten en sporters uit twaalf andere landen³⁷ ontvangen hun Nederlandse gage nog steeds volledig netto, dus zowel in Nederland zonder inhoudingen als vrijgesteld in hun woonland, omdat de belastingvrijstelling als methode ter voorkoming van dubbele belasting in

31 Art. 35, vierde lid, en art. 35g, vierde lid, Wet LB 1964 jo. art. 12a Uitv.besl. LB 1965.

32 Art. 7.2, derde lid, jo. 9.4, derde lid, onderdeel b, Wet IB 2001. Dit is geen verplichting, maar een aanslag op verzoek. Zie hiervoor Rb. Breda 26 oktober 2009, V-N 2009/22.16 (NTFR 2009/2717). Een belastingteruggaaf ligt echter voor de hand, omdat buitenlandse artiesten en sporters met overeenkomsten van korte duur (= korter dan drie maanden) niet onder de volksverzekeringen vallen, dus in de eerste twee schijven alleen het lage tarief inkomstenbelasting betalen (zie art. 19 BUB).

33 In de jaren 2002 tot en met 2004 bracht de belastingheffing van zelfstandige buitenlandse artiesten, sporters slechts € 6 à 7 mln. op.

34 Zie voor een uitgebreide bespreking D. Molenaar, 'De illusies van de artiesten- en beroepssportersregeling', WFR 2004/111.

35 Art. 2.1 Uitv.reg. LB 2011.

36 Zie D. Molenaar en H. Grams, 'Radicale wijziging van de artiesten- en beroepssportersregeling in 2007', WFR 2006/1213.

37 Bosnië-Herzegovina, Bulgarije, Hongarije, Luxemburg, Marokko, Montenegro, Servië, Slowakije, Spanje, Thailand, Turkije en Venezuela.

het verdrag met Nederland is opgenomen. Dat belastingvoordeel krijg je bijvoorbeeld als Spaanse toptennisser bij een toernooi in Nederland met veel start- en prijzengeld ongevraagd zomaar in de schoot geworpen.

Een probleem na de afschaffing is wel, dat het anoniementarief voor buitenlandse artiesten, sporters en gezelschappen is blijven bestaan. De vrijstelling kan met weinig bewijsvoering worden verkregen, maar als de bewijsstukken er niet zijn en er toch Nederlandse loonbelasting moet worden afgedragen, zal dat onvermijdelijk tegen het anoniementarief van 52% moeten gebeuren, omdat de gegevens er niet zijn.³⁸ En kan zich het drama van de organisator van het concert met de Indiase artiesten nog steeds voordoen, die gebruteerd en met boete circa 140% van de gage als loonbelasting moest nabetalen.³⁹ Het is mij een raadsel waarom deze guillotine nog steeds boven het hoofd van een organisator van optredens van buitenlandse artiesten en sporters moet hangen, zeker omdat het hier niet kan gaan om het tegengaan van illegale arbeid, want artiesten en sporters uit niet-EU-landen, die hier korter dan vier weken verblijven, zijn vrijgesteld van een werkvergunningsplicht.⁴⁰ Het zou voldoende moeten zijn om hier het tarief van 20% toe te passen, eventueel gebruteerd.

7 Internationale ontwikkelingen

Buiten Nederland ging de ontwikkeling rond de belastingheffing van artiesten en sporters twee kanten op, namelijk enerzijds beperking en anderzijds uitbreiding van de nationale heffingsregels.

7.1 Doorwerking van uitspraken HvJ EG

De beperking kwam door de uitspraken van het HvJ EG in de zaken *Gerritse* en *Scorpio*, zoals hiervoor besproken in onderdeel 5. De heffing van de brutogage, zonder kostenaf trek en/of mogelijkheid van normale belastingaangifte na afloop van het jaar, moest door de EU-lidstaten worden vervangen door de mogelijkheid dat kosten reeds ten tijde van de optredens konden worden afgetrokken, waarna de belasting van de winst op de optredens moet worden berekend. In sommige landen was het ook zo, dat de kosten die de organisator van een optreden voor de artiest betaalde onder de bronheffing vielen, zoals dus hotel, eten en vervoer, maar dat is na de twee uitspraken

van het HvJ EG definitief onmogelijk geworden. Sommige landen menen wel dat dan een hoger, normaler belastingtarief moet worden toegepast, omdat het lage brontarief paste bij de heffing over de brutogage.⁴¹ Dat is echter bij twee landen gebleven, namelijk Duitsland en Oostenrijk, de andere landen zijn de bestaande lagere tarieven van 15% (Zweden), 18% (België) en 24% (Spanje) blijven toepassen, maar nu van een lagere grondslag. In de meeste landen is een belastingaangifte na afloop van het jaar niet meer dan een optie, maar sommige landen stellen deze aangifte wel verplicht, meestal als bij de optredens is verzocht om kostenaf trek. Voorbeelden hiervan zijn het Verenigd Koninkrijk en Frankrijk.

Er zijn nog wel EU-landen die een brutoheffing toepassen en de uitspraken van het HvJ EG negeren, zoals Italië, Portugal, Griekenland en de meeste Oost-Europese landen, maar de grote West-Europese landen hebben tussen 2003 en 2010 wel de overstap naar een eerlijker belastingheffing van buitenlandse artiesten en sporters gemaakt. Hierdoor is het risico van gedeeltelijke dubbele belastingheffing afgenomen.

In navolging van de twee uitspraken van het HvJ EG heeft de OESO in 2008 de aanbeveling van de brutobronheffing in par. 10 van het commentaar op art. 17 aangepast. Er staat nu de optionele bepaling, dat landen kunnen kiezen tussen een heffing van de brutogage tegen een laag tarief óf het toestaan van kostenaf trek en belastingaangiften achteraf volgens de voorwaarden zoals ook voor andere belastingplichtigen geldt. Deze aanpassing was onvermijdelijk, omdat de meeste OESO-lidstaten ook tot de Europese Unie behoren.

7.2 Agassi-zaak in het Verenigd Koninkrijk

De uitbreiding kwam in het Verenigd Koninkrijk (hierna: VK) door twee uitspraken over tennisers in 2003⁴² en 2006.⁴³ In beide zaken ging het over inkomsten uit sponsoring van de fabrikanten van kleding, tennisrackets en andere benodigdheden. De Inland Revenue in het VK wilde een deel van deze inkomsten aan de belastbare grondslag in het VK toerekenen, ook al waren de contracten buiten het VK gesloten en werden er geen betalingen in het VK gedaan. In de zaak van André Agassi was het zo, dat hij op Wimbledon in de kwartfinale was uitgeschakeld, waardoor zijn prijzengeld niet zo hoog was geweest en hij na afloop van het jaar in een normale

38 Zie art. 35a en 35h Wet LB 1964.

39 Zie het einde van onderdeel 4.

40 Art. 2, eerste lid, Wet arbeid vreemdelingen jo. art. 1, eerste lid, onderdeel 1, onder 7°, Besluit uitvoering wet arbeid vreemdelingen.

41 Overeenkomstig de oude par. 10 van het OESO-commentaar op art. 17.

42 *Mr. Set, Miss Deuce & Mr. Ball vs. Robinson (HMIT) (SPC No. 0373)*.

43 *André Agassi vs. Robinson (HMIT), House of Lords 17 mei 2006, 2006 UKHL 23*.

Britse belastingaangifte zijn (aanzienlijke) kosten van reizen, verblijven, coach, management en andere begeleiders wilde aftrekken. Er zou hierdoor een aanzienlijke teruggaaf van ingehouden Britse belasting volgen. Maar de Inland Revenue vroeg zijn inkomsten (buiten het VK) van de sponsoring door onder meer Nike en Head op, waarvoor André Agassi contracten door middel van zijn Delaware-vennootschap had gesloten, en rekende een deel van deze sponsoring toe aan het VK (op basis van het aantal gespeelde wedstrijden). Op zich zou dit geen drama voor André Agassi mogen zijn, omdat hij in Amerika verrekening van de Britse belasting zou moeten kunnen krijgen, maar de kans is ook groot dat de Delaware-vennootschap juist gekozen was, omdat die weinig belasting hoefde te betalen.⁴⁴

Na de Agassi-zaak is de Inland Revenue dit territorialiteitsbeginsel breder gaan toepassen op met name bekende buitenlandse artiesten en sporters. Dit leidde in januari 2010 tot rumoer rond de Britse maar in Monaco woonachtige marathonloopster Paula Redcliffe, die in 2010 alleen de marathons van Berlijn en Londen zou gaan lopen, waardoor de Inland Revenue haar (aanzienlijke) sponsorinkomsten voor de helft aan het VK ging toerekenen. Er was om dezelfde reden ook veel publiciteit rond de Jamaicaanse sprinter Usain Bolt, die in augustus 2010 niet meedeed aan de sprintwedstrijden op Crystal Palace in Londen, en het Ryder Cup team van Amerika, dat begin oktober 2010 in Wales kwam spelen.

Het lijkt er overigens niet op dat andere landen het voorbeeld van het VK volgen en ook andere inkomsten dan de gages en het start- en prijzengeld van de optredens willen belasten.

7.3 Meer compliance in Amerika

Verder is opvallend dat Amerika zijn bestaande belastingregels intensiever is gaan toepassen en controleren. De Internal Revenue Service (hierna: IRS) had de indruk dat veel buitenlandse artiesten en sporters niet hun bijdrage leverden, omdat de organisatoren van hun optredens niet de 30% bronbelasting inhielden.⁴⁵ Wel bestaat in Amerika de mogelijkheid om de kosten van de optredens af te trekken door een Central Withholding Agreement (hierna: CWA) met de IRS te sluiten. Ook kunnen na afloop van het jaar normale belastingaangiften gedaan worden, waardoor de lagere begintarieven, beginnend bij 10% en oplopend, van toepassing zijn en

nagenoeg telkens teruggaaf van een groot deel van de 30% ingehouden belasting volgt. Veel administratief gedoe dus om uiteindelijk op de juiste heffing uit te komen.

Doet een Nederlandse artiest of sporter dat werk niet goed, dan loopt hij het risico van (gedeeltelijke) dubbele belastingheffing, omdat de verrekening van de Amerikaanse belasting in Nederland onvoldoende kan zijn.

7.4 Vrijstelling van bronheffing voor grote sporttoernooien

Beperking van de bronheffing werd vervolgens aangebracht bij grote sporttoernooien, zoals de Olympische Winterspelen in Vancouver in februari 2010, de Olympische Zomerspelen in Londen in augustus 2012, de finale van de UEFA Champions League in Londen in mei 2011 en de ICC World Cup Cricket in februari-april 2011. De grote sportorganisaties willen hiermee de problemen met de bronheffing in het land van het sporttoernooi, de verrekening in het woonland en de administratieve lasten volledig voorkomen. Er werd geregeld geklaagd door sporters, zoals bij de Olympische Spelen in Sydney in 2000, waar alle sporters Australische belastingaangifte moesten doen van alle inkomsten die aan de Spelen gerelateerd waren maar daarvoor vaak in eigen land te weinig verrekening konden krijgen. En in 2004 was de ICC World Cup Cricket nog verplaatst naar Sri Lanka, omdat India niet bereid was om vrijstelling van Indiase bronbelasting te verlenen.

De eenzijdige vrijstelling in het bronland is vergelijkbaar met de afschaffing in Nederland in 2007, alhoewel Nederland wel de voorwaarde heeft gesteld dat deze alleen geldt voor artiesten en sporters uit een verdragsland. Bij de vrijgestelde grote sporttoernooien kunnen de sporters helaas goed de belasting ontwijken, omdat er generiek wordt afgezien van bronheffing en er geen voorwaarden worden gesteld.

7.5 Ontwikkelingen bij de OESO, seminar op IFA Congress in Rome

Omdat er in de afgelopen jaren diverse vragen waren geweest over de interpretatie van art. 17 bracht de OESO in april 2010 een Discussion Draft uit met veranderingen in het commentaar op art. 17. Zoals met andere consultaties verzocht de OESO om reacties.⁴⁶

De Discussion Draft gaat vooral over technische interpretaties, zoals het onderscheid tussen amateurs en professionals, de vraag wie als artiest moet worden gezien

⁴⁴ En de kans is vrij groot dat de mogelijkheid om de belasting te kunnen verrekenen, verjaard is in Amerika door de lange duur van de procedure in het VK.

⁴⁵ Zie bijvoorbeeld Ruchelman en Shane, *Tax Concepts Affecting the Foreign Entertainer or Athlete Performing in the United States*, 37 *Tax Management International Journal* 2008/5.

⁴⁶ OESO Discussion Draft 23 april 2010, NTFR 2010/1109.

(voormalige politici, modellen en radio- en tv-commentatoren niet), dat inkomen uit paarden- en autoraces onder art. 17 vallen, hoe inkomsten en kosten over verschillende landen verdeeld moeten worden en het onderscheid tussen betalingen voor het deelnemen aan sportwedstrijden en voor de mediarechten van die wedstrijden.

'Andere panelleden gaven er de voorkeur aan art. 17 volledig af te schaffen'

Er volgden tien reacties op de Discussion Draft van partijen die hun praktische ervaring met art. 17 met de OESO deelden. Daarbij werden ook andere problemen aangedragen dan in de consultatie waren opgenomen en werd verzocht om (ingrijpende) aanpassing van art. 17.

De OESO had vervolgens het onderwerp van art. 17 voor artiesten en sporters opgenomen in haar seminar tijdens het IFA Congress van september 2010 in Rome, onder de titel 'Red Card Article 17?'. Daarin werden drie voorbeelden besproken, die voortkwamen uit de eerdere Discussion Draft. De conclusie van de panelleden⁴⁷ was dat de toepassing van art. 17 tot veel problemen leidt. Het kernprobleem is dat er voor de specifieke groep van diensten van artiesten en sporters een bijzondere heffingstoedeling is bedacht, namelijk een bronheffing zonder voorwaarde dat een vaste inrichting moet bestaan. De fundamentele vraag zou echter moeten zijn of deze diensten wel een bijzondere behandeling waard zijn. Sommige panelleden stelden voor dat de bijzondere heffing zou moeten worden uitgebreid naar alle zelfstandige publieke werkzaamheden, waarmee veel geld wordt verdiend. Er zou dan ook een ondergrens van bijvoorbeeld \$ 100 000 per jaar kunnen worden ingevoerd.⁴⁸ Andere panelleden gaven er de voorkeur aan art. 17 volledig af te schaffen, zoals Nederland in 2007 eenzijdig voor buitenlandse

artiesten en sporters heeft gedaan. De OESO-vertegenwoordigers wilden echter nog niet zover gaan, maar erkenden wel dat art. 17 problemen veroorzaakt en dat veranderingen nodig zijn.

8 Specifieke verrekeningsproblemen in Nederland

Naast de in onderdeel 4 genoemde problemen, waardoor gedeeltelijke of zelfs volledig dubbele belastingheffing kan ontstaan, bestaat er ook nog een specifiek verrekeningsprobleem voor Nederlandse artiesten en sporters met buitenlandse inkomsten. De Nederlandse voorkoming van dubbele belastingheffing wordt bij lagere inkomens namelijk 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 artiesten en sporters zijn zelfstandig óf zijn werknemer van een werkgever in Nederland en in beide gevallen bepalen de EU verordening (EEG) nr. 1408/71 en verordening (EG) nr. 883/2004 dan wel de Nederlandse verdragen inzake sociale zekerheid dat de artiest of sporter in zijn woonstaat Nederland verzekerd is. En dus in Nederland premies volksverzekeringen moet betalen.⁴⁹ De opbouw van de Nederlandse, gecombineerde belastingtarieven is als volgt (cijfers 2011, in euro's).

			IB	PVV	Totaal
0	-	18 628	1,85%	31,15%	33,00%
18 628	-	33 436	10,80%	31,15%	41,95%
33 436	-	55 694	42%		42%
55.694	-		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 € 33 436 per jaar, maar is ook een stuk daarboven nog voelbaar, omdat belastingvrijstelling en dus maximale belastingverrekening slechts tegen het gemiddelde belastingtarief gegeven wordt. Door het ontbreken van de vrijstelling voor de premies volksverzekeringen en de lage begintarieven in de inkomstenbelasting bestaat er dus voor veel Nederlandse artiesten en sporters nog een

47 Richard Vann (Australië), Xavier Oberson (Zwitserland), Michael Pfeiffer (Amerika), Aart Roelofsen (Ministerie van Financiën, Nederland) en Mary Bennett, Andrew Dawson en Jacques Sasseville (OESO).

48 Zie hiervoor de voorstellen van D. Sandler tijdens een congres in Wenen, opgenomen in M. Lang (red.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, 's-Gravenhage: Wolters Kluwer 2008/New Delhi: Taxmann 2008.

49 Hierover zijn twee hofuitspraken uit 2005 bekend. In Hof Amsterdam 11 augustus 2005, NTFR 2005/1103, ging het om een zelfstandige zangeres die ondanks Duitse belastingheffing toch in Nederland verzekerd was. In Hof 's-Hertogenbosch 8 november 2005, LJN AU6884, ging het daarentegen 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.

groter risico van onvolledige belastingvrijstelling of -verrekening voor hun buitenlandse inkomsten dan in het algemeen in onderdeel 4 van dit artikel al was geschetst.⁵⁰

9 Soms ook onevenredig hoge belastingvrijstelling bij hoge inkomens

Daartegenover staat dat Nederlandse artiesten en sporters met een hoog inkomen juist een onevenredig hoge belastingvrijstelling krijgen voor inkomsten uit landen waarmee Nederland de belastingvrijstellingsmethode heeft afgesproken. Bij wedstrijden in Duitsland,⁵¹ Spanje, Verenigd Koninkrijk (tot en met 2010), Japan (tot aan nieuw belastingverdrag), Zwitserland (idem) en andere landen, waarmee de vrijstellingsmethode is afgesproken,⁵² kan een artiest of sporter met een hoog inkomen terug in Nederland dus een belastingvrijstelling verkrijgen die ruimschoots uitstijgt boven de afgedragen bronheffing, die meestal wordt toegepast tegen een laag tarief van 10% tot 20%, met soms een uitschieter naar 30%. 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 artiesten of sporters. 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 artiest of sporter.⁵³ Er zijn andere landen die de vrijstellingsmethode meer

toepassen dan Nederland, omdat ze minder snel of soms helemaal niet de aanbeveling van de OESO voor de verrekeningsmethode voor art. 17-inkomsten zijn gaan opvolgen. Dit is het geval in bijvoorbeeld Duitsland, België, Zwitserland en Spanje. De onevenredig hoge belastingvrijstelling kan voor artiesten en sporters uit die landen dus vaker voorkomen.⁵⁴

Bij optredens in landen waarmee de verrekeningsmethode is afgesproken, kan dit voordeel zich niet voordoen, omdat dan niet meer dan de afgedragen buitenlandse bronheffing in Nederland verrekend kan worden.

10 Oplossing in het belastingverdrag met België door de compensatieregeling

De voorgaande positieve en negatieve effecten zijn gelukkig verholpen in het belastingverdrag met België van 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 artiesten en sporters omgezet naar de verrekeningsmethode.⁵⁵ Maar het heeft daar de algemene compensatieregeling aan toegevoegd, waardoor de afgedragen Belgische bedrijfsvoorheffing niet alleen kan worden verrekend met de Nederlandse inkomstenbelasting, maar ook met de premies volksverzekeringen.⁵⁶ De Belgische belastingheffing wordt daarmee

50 Zie in het algemeen voor dit negatieve effect Hof 's-Hertogenbosch 13 juni 2007, V-N 2008/3.5 (over een Antilliaans pensioen) en HR 19 oktober 2007, V-N 2007/53.12 (over een Nederlandse fysiotherapeut met zowel een Nederlandse als Duitse praktijk).

51 Voor Duitse inkomsten geldt dit voordeel alleen voor zelfstandige Nederlandse artiesten en sporters, omdat de heffing van artiesten en sporters in dienst van een Nederlandse werkgever niet is toegewezen aan Duitsland maar aan het woonland Nederland. In dat geval kan dan ook géén Nederlandse belastingvrijstelling worden verkregen. Dit geldt ook voor Zwitserland. Zie 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).

52 Andere landen zijn Bosnië-Herzegovina, Bulgarije, Hongarije, Luxemburg, Marokko, Montenegro, Servië, Slowakije, Spanje, Thailand, Turkije en Venezuela.

53 De Hoge Raad heeft dit bevestigd met drie uitspraken van 9 februari 2007, BNB 2007/142, BNB 2007/143 en BNB 2007/144. 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.

54 Voetballers in de Champions en Europa League hebben hier voordeel van, omdat er door de structuur van de inkomstenverdeling geen bronheffing wordt geheven. Ook de Zwitserse sporters tijdens de Winterspelen van Vancouver 2010, zoals skischansspringer Simon Annan die tweemaal goud won, konden hun inkomsten van en rond de Winterspelen volledig netto ontvangen, omdat Canada geen bronbelasting toepaste en in het belastingverdrag met Zwitserland de vrijstellingsmethode had afgesproken. Verder zou de WK-finale voetbal in Zuid-Afrika wel eens beslist kunnen zijn door de tax incentive dat tegenover de Zuid-Afrikaanse bronheffing van 15% de Spaanse voetballers in eigen land belastingvrijstelling hebben gekregen, terwijl de Nederlandse voetballers door belastingverrekening het verschil met het toptarief in hun eigen woonlanden moesten bijbetalen. Het kan zijn dat de Spanjaarden daarom in de finale net een stapje harder konden lopen. En als Barcelona de finale van de Champions League in mei 2011 in Londen haalt, hebben de spelers volgens art. 24, tweede lid, belastingverdrag VK-Spanje de tax incentive van een volledige belastingvrijstelling.

55 Zie art. 23, par.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.

56 Zie art. 27 van het belastingverdrag met België.

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 artiesten en sporters met Belgische wedstrijden helemaal weggenomen. Het enige is dat de Nederlandse artiest of sporter voor de verrekening wel bewijs moet leveren van de Belgische belasting die voor hem is afgedragen.

11 Grote stap voorwaarts in Notitie Fiscaal Verdragsbeleid

De Staatssecretaris van Financiën kwam met zijn plan voor een nieuwe Notitie Fiscaal verdragsbeleid tijdens de parlementaire behandeling van het nieuwe belastingverdrag met Bahrein.⁵⁷ Vervolgens begon hij een consultatie, waarin hij belanghebbenden opriep om met onderwerpen en meningen te komen voor de nieuwe notitie.⁵⁸ Onder de vele reacties was er ook een van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), waarin aandacht werd besteed aan art. 17 voor artiesten en sporters. De NOB bepleitte om voortaan geen art. 17 meer in de Nederlandse belastingverdragen op te nemen.⁵⁹

De Staatssecretaris van Financiën heeft deze aanbeveling volledig overgenomen in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid.⁶⁰ Hij onderkent de problemen die ontstaan door art. 17, zoals hiervoor genoemd in onderdeel 4, ziet wel verbeteringen door de jurisprudentie van het HvJ EU, maar stelt ook vast dat buitenlandse artiesten en sporters met hun eenzijdige vrijstelling in Nederland worden voorgetrokken in vergelijking met de Nederlandse artiesten en sporters, die in het buitenland nog steeds tegen de praktische problemen aanlopen. Dat leidt tot een ongewenst concurrentienadeel en belastingverdragen zijn er nu juist voor bedoeld om dit weg te nemen. En dus is de conclusie dat Nederland voortaan voor artiesten en sporters wil aansluiten bij de gebruikelijke regels voor inkomsten uit onderneming (art. 7) of uit dienstverband (art. 15) en bij voorkeur geen art. 17 meer wil opnemen.

Hiernaast is de staatssecretaris zich ervan bewust dat het misschien niet altijd zal lukken om art. 17 uit een belastingverdrag te krijgen. Maar hij stelt dan wel dat in een finaal compromis op z'n minst moet worden afgesproken dat belastingheffing zal geschieden op basis van het netto-inkomen. Ik kan me voorstellen dat hij dan de optionele verdragstekst van par. 10 van het commentaar op art. 17 OESO-modelverdrag wil overnemen, waarin dit duidelijk geregeld wordt.

Verder laat de staatssecretaris weten dat hij de landen waarmee de vrijstellingsmethode voor art. 17 is afgesproken nog eens zal aanspreken om dit in het belastingverdrag aan te passen. En dat intussen kan worden heroverwogen om artiesten uit die landen voortaan uit te sluiten van de eenzijdige Nederlandse vrijstelling.

'Nederland gaat hiermee nog verder vooroplopen in de internationale ontwikkeling'

Ik heb veel bewondering voor deze gedurfde benadering, want Nederland gaat hiermee nog verder vooroplopen in de internationale ontwikkeling. En naar ik hoop kan Nederland zijn woorden ook direct gaan waarmaken in de (her)onderhandelingen van belastingverdragen die momenteel gaande zijn, waardoor Nederlandse artiesten en sporters echt goed geholpen gaan worden. Bij de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid had de staatssecretaris een lijst gevoegd van landen waarmee Nederland in gesprek is. De belangrijkste landen voor Nederlandse artiesten en sporters staan daarop, namelijk België en Duitsland. Juist in die hernieuwde belastingverdragen moet geen art. 17 meer zijn opgenomen, want dat maakt het spelen over de grens administratief en fiscaal heel veel eenvoudiger voor Nederlandse artiesten en sporters. Daarna volgen dan de andere landen wel.

Ik zou hieraan willen toevoegen, dat als een land niet bereid is om art. 17 te laten vervallen in het belastingverdrag, Nederland vervolgens dat land moet uitzonderen van de eenzijdige vrijstelling in art. 5a en 5b Wet LB 1964. We zijn inmiddels vier jaar verder na de eenzijdige afschaffing van 2007 en het moet afgelopen zijn met ons altruïsme, Nederland heeft genoeg laten zien dat wij het goede voor hebben met buitenlandse artiesten en sporters, het is tijd voor wederkerigheid geworden. En dus ben ik het ook eens met het Nederlandse voorstellen om de eenzijdige vrijstelling van art. 5a en 5b Wet LB 1964 te laten vervallen voor artiesten en sporters uit

57 Nota naar aanleiding van het verslag bij het belastingverdrag tussen Nederland en Bahrein, Kamerstukken II 2008/09, 31 824, nr. 5, blz. 1, V-N 2009/37.10.

58 Ministerie van Financiën 31 augustus 2009, V-N 2009/42.3.

59 Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) 29 oktober 2009.

60 Zie onderdeel 2.12 van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011.

landen waarmee de vrijstellingsmethode is afgesproken in het belastingverdrag. Ik raad echter aan om dat zo spoedig mogelijk te doen, in het Belastingplan 2012 of zo mogelijk eerder. Pas daarna moet Nederland met die twaalf landen gaan praten over een aanpassing van het verdrag, want alleen het omzetten van de vrijstellingsnaar de verrekeningsmethode is natuurlijk niet voldoende, dat andere land moet willen instemmen met het volledig laten vervallen van art. 17, zodat ook onze artiesten en sporters zonder fiscale problemen in die landen kunnen optreden.

12 Conclusies

In de nieuwe Notitie Fiscaal Verdragsbeleid heeft de Staatssecretaris van Financiën opgenomen dat Nederland voortaan geen art. 17 voor artiesten en sporters meer wil opnemen in zijn belastingverdragen. Dit is een uitzonderlijk voornemen, want Nederland wijkt daarmee volledig af van het OESO-modelverdrag, dat juist een bronheffing in het land van optreden voor artiesten en sporters aanbeveelt. Nederland onderkent echter met de eigenzinnige benadering de problemen die door art. 17 ontstaan, namelijk de niet-afrekbaarheid van de kosten in het buitenland, waardoor gedeeltelijke dubbele belastingheffing ontstaat, de problemen met belastingverrekening, omdat de informatie uit het buitenland niet aanwezig is of niet aansluit en de hoge administratieve lasten voor zowel artiesten en sporters als voor de organisatoren en de belastingadministraties in twee landen. Weliswaar is art. 17 ooit opgenomen in het OESO-modelverdrag vanwege de belastingontwijking door topartiesten en -sporters, maar in verdragsituaties kan dit ook zonder art. 17 goed worden tegengegaan.

Gedeeltelijk werden de genoemde problemen binnen de Europese Unie reeds stevig aangepakt door de uitspraken van het HvJ EG in de zaken Gerritse en Scorpio. Daarin werd bepaald dat brutoheffing zonder kostenafrek en normale belastingaangiften in strijd is met de vrijheidsbeginselen van het EG-verdrag. En momenteel speelt in een nieuwe zaak bij het HvJ EU (X (voetbalclub Feyenoord)) de vraag of de organisator van een optreden wel kan worden opgezeadeld met de inhoudingsverplichtingen voor artiesten of sporters uit EU-landen. Daarmee kan de rigide belastingheffing nog verder worden gekraakt. Nederland heeft er in 2007 al voor gekozen eenzijdig de Nederlandse belastingheffing van zelfstandige buitenlandse artiesten en sporters uit verdragslanden af te schaffen. Dat kostte slechts € 5 mln. aan belastingopbrengst en scheelde € 1,6 mln. aan administratieve lasten. Dat voorbeeld wordt nog niet door andere landen gevolgd, want die hebben nog moeite (gehad) om de jurisprudentie van het HvJ EU te implementeren in hun wetgeving dan wel breidden de reikwijdte van hun bronheffing juist uit tot sponsorinkomsten die buiten hun land ontvangen werden, maar wel indirect aan optredens

in het land konden worden toegerekend. Met name in het Verenigd Koninkrijk ontstond hierover veel rumoer. Wel is opvallend dat grote sporttoernooien ervoor kiezen om vrijstelling van bronheffing te verlangen van de landen die de toernooien organiseren.

Met deze veranderingen wordt in veel gevallen het risico van dubbele belastingheffing weggenomen, maar kan ook de kans op dubbele belastingvrijstelling of een lage belastingheffing ontstaan als het woonland de belastingvrijstellingsmethode heeft afgesproken. Dit oneigenlijke voordeel is een negatieve bijwerking van een in essentie goede ontwikkeling.

De OESO bracht in april 2010 een Discussion Draft uit over verschillende technische kwesties rond art. 17, maar miste helaas daarmee toch wel de hoofdproblemen van art. 17. Dat werd echter volledig goedge maakt met het seminar tijdens het IFA Congress in Rome in september 2010, waar de OESO liet weten de praktische problemen te onderkennen en aanpassingen te gaan overwegen.

Maar Nederland heeft vervolgens nu weer een grote stap vooruit gezet door in de nieuwe Notitie Fiscaal Verdragsbeleid te zetten dat het voortaan geen art. 17 meer in zijn belastingverdragen wil opnemen. Daarmee wordt het concurrentienadeel van Nederlandse artiesten en sporters in het buitenland ten opzichte van buitenlanders in Nederland eindelijk weggenomen. Nederland laat al jaren zien dat het een eerlijke belastingheffing serieus neemt en het wordt nu tijd dat dit wederzijds wordt. Als het andere land dat niet zou willen, moet Nederland zijn vrijstelling voor die artiesten en sporters wat mij betreft ook intrekken. Sowieso moet Nederland naar mijn mening de eenzijdige vrijstelling intrekken voor landen waarmee momenteel de vrijstellingsmethode voor art. 17 is afgesproken.

De eerste en gelijk ook beste voorbeelden van dit nieuwe fiscale verdragsbeleid zijn de heronderhandelingen van de belastingverdragen met België en Duitsland. Dit zijn de belangrijkste landen voor Nederlandse artiesten en sporters. Als het Nederland lukt om in die nieuwe verdragen geen art. 17 meer op te nemen, zijn de Nederlandse artiesten en sporters er een heel grote stap op vooruit gegaan.