

ARTIKEL 17 VOOR ARTIESTEN EN SPORTERS IS EEN GROOT PROBLEEM

AAN Internetconsultatie Fiscaal Verdragsbeleid
VAN Dr. D. Molenaar
REFERENTIE 7578-DM
DATUM 13 oktober 2018

1. Afwijkende belastingregels

De internationale belastingheffing voor artiesten en sporters is een groot probleem. Heffing in het land van het optreden en belastingverrekening in het woonland: het klinkt eenvoudig, maar in de praktijk gaat er veel mis, waardoor er in twee landen wordt geheven zonder voorkoming van dubbele belasting. Of als die wel (deels) wordt voorkomen, dan kost dat veel administratieve lasten. Hier hebben Nederlandse artiesten en sporters last van als ze in het buitenland optreden.

2. Oorzaak: art. 17 OESO Modelverdrag

Het komt door art. 17 van de belastingverdragen en het OESO Modelverdrag (MV). Dat zet de normale regels voor zelfstandigen/bedrijven (art. 7) en werknemers (art. 15) opzij en staat een bronheffing in het land van het optreden toe. Zonder dat er een vaste inrichting hoeft te zijn (zoals in art. 7) en zonder de uitzondering als er tijdelijk voor een werkgever in het buitenland wordt gewerkt (zoals in art. 15, lid 2).

Hoofdrede voor art. 17 OESO MV: artiesten en sporters zijn zo mobiel dat zij hun woonplaats kunnen verhuizen naar een land zonder belastingheffing (zoals Monaco), waardoor er zonder bronheffing in het werkland nergens belasting betaald zou worden.

Bijkomende redenen: het risico bestaat dat artiesten en sporters hun buitenlandse inkomsten in eigen land niet opgeven én een bronheffing is makkelijk toe te passen.

Ik zal hieronder in onderdeel 8 aangeven waarom dit drogrede is.

3. Eenzijdige afschaffing in Nederland per 2007

Interessant is dat Nederland dit probleem 12 jaar geleden al heeft onderkend, want per 2007 is de Nederlandse belastingheffing van buitenlandse artiesten en sporters afgeschaft, mits zij afkomstig zijn uit een van de 95 landen waarmee Nederland een belastingverdrag. Argumentatie was toen: minder administratieve lasten en voorkomen van dubbele belastingheffing.

Buitenlanders zijn hier heel blij mee als ze in Nederland komen optreden of sporten, zoals bij grote concerten, Pinkpop, Lowlands, North Sea Jazz, Dance Valley, de Nationale Opera, het KLM Open, de finales van grote voetbaltoernooien, het ABN AMRO tennistoernooi in Ahoy en de TT in Assen. Voor hen alleen belastingheffing in hun woonland. En voor de Nederlandse organisatoren veel minder administratieve rompslomp. Een goede regeling.

4. Navolging door grote sporttoernooien

Dit werd gevolgd door eenzijdige vrijstellingen van grote sporttoernooien, zoals de Olympische Winter- en Zomerspelen sinds 2010, de Champions en Europa League finales sinds 2011, het Europees Kampioenschap voetbal sinds 2012, het WK voetbal sinds 2014 en meer. De grote sportbonden hadden veel last van de bronheffingen in de landen die de toernooien organiseerden en stellen sinds enkele jaren de voorwaarde dat het organiserende land geen bronheffing voor de sporters toepast. Hiervoor heeft de Nederlandse eenzijdige vrijstelling als voorbeeld gediend.

5. Nederland wil geen art. 17 meer volgens Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011

Hierna maakte Nederland de keuze in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid (NFV) 2011 geen art. 17 meer in zijn belastingverdragen te willen. De wederkerigheid zou er voor zorgen dat ook Nederlandse artiesten en sporters in het buitenland geen belasting meer zouden betalen, waardoor dubbele belastingheffing en extra administratieve kosten ook voor hen zouden verdwijnen.

Een hoopvol besluit, dat voor het eerst werd gerealiseerd in het belastingverdrag met Ethiopië van 2012, maar daarna helaas niet meer.

6. OESO-discussie over art. 17 Modelverdrag

In 2010 publiceerde de OESO een Discussion Draft over art. 17, die door inbreng uit het veld leidde tot een discussie of art. 17 OESO MV beter zou kunnen worden afgeschaft. Nederland heeft dit intern bij de OESO verdedigd, in navolging van de eenzijdige afschaffing van 2007 en de NFV van 2011. Maar helaas bleek Nederland alleen te staan en besloot de OESO in 2014 om art. 17 te behouden in het MV. Maar er kwamen ook opties in het Commentaar op art. 17 om de reikwijdte te beperken.

7. Toch art. 17 in nieuw verdrag Duitsland; wijziging Nederlands beleid

Intussen lukte het Nederland niet om in onderhandelingen art. 17 uit een nieuw belastingverdrag te houden. De eerste teleurstelling was het herziene verdrag met Duitsland van 2012, waarin art. 17 gewoon was opgenomen (het werd art. 16 in dat verdrag). In de toelichting stond dat verdragspartner Duitsland dat wilde, maar werd niets geschreven over de eenzijdige vrijstelling die Nederland al wel sinds 2007 aan Duitse artiesten en sporters geeft. Conclusie: Duitsland bleef gewoon belasting heffen van Nederlandse artiesten en sporters, terwijl andersom Nederland vrijstelling bleef geven. Een ongelijke behandeling in het nadeel van de eigen artiesten en sporters.

Wel heeft Nederland in het verdrag met Duitsland een uitzondering voor gesubsidieerde optredens gekregen (art. 16, lid 3). Hiermee wordt een mogelijkheid van het OESO Commentaar op art. 17 MV gevolgd, die veel wordt toegepast. In de parlementaire behandeling presenteerde de Staatssecretaris dit alsof hiermee ook de NFV werd gevolgd, maar dat is grotendeels onjuist. Zie hiervoor onderdeel 9a.

8. Drogredenen van de OESO voor art. 17 MV

Zoals in onderdeel 2 beschreven vindt de OESO vooral dat art. 17 nodig is om nog belasting te kunnen blijven heffen van artiesten en sporters die naar belastingparadijzen zoals Monaco verhuizen. Of die wereldburger worden en dus nergens meer wonen. Dat is enorme onzin. Belastingparadijzen zoals Monaco hebben geen belastingverdragen, dus daarvoor heb je niets aan art. 17. Als er wel een belastingverdrag is, woont de artiest of sporter in een normaal land met een normaal belastingregime en weten beide landen dat hun artiesten en sporters niet de belasting ontwijken met een andere woonplaats. Dan is er dus geen art. 17 nodig.

Bijvoorbeeld Nederland en België: zowel voor Nederlandse artiesten die in België optreden als voor Belgische artiesten in Nederland is het overduidelijk dat zij niet in Monaco of een ander belastingparadijs wonen. Zij kunnen alleen gebruikmaken van het belastingverdrag als zij in één van beide landen wonen. Dus kunnen Nederland en België art. 17 weglaten uit hun belastingverdrag, waardoor ze gewoon de regels voor zelfstandigen/bedrijven (art. 7) en werknemers (art. 15) kunnen volgen.

Ook de andere twee redenen zijn onzin, want (1) tegenwoordig worden betalingen voor optredens nagenoeg altijd per bank gedaan en zijn ze dus in het woonland van de artiesten en sporters goed te traceren door de Belastingdienst, en (2) inderdaad is een bronheffing makkelijk toe te passen, maar waarom alleen voor artiesten en sporters en niet ook voor architecten, fotografen, rente- en royaltybetalingen en nog veel meer inkomsten die volgens het OESO-MV uitsluitend in het woonland belast mogen worden. Het zou eerlijker zijn om artiesten en sporters gelijk als andere belastingplichtigen te behandelen.

9. Welke concrete problemen spelen er?

a. *Artikel 17, lid 3 is slechts een heel beperkte oplossing*

De Staatssecretaris van Financiën heeft meerdere malen aan de Tweede Kamer laten weten dat met de vrijstelling van art. 17, lid 3 voor gesubsidieerde artiesten en sporters hetzelfde wordt bereikt als met de NFV dat geen art. 17 meer wordt opgenomen¹. Dat is echter onzin. De voorwaarde voor deze vrijstelling is dat het optreden voor meer dan 50% moet worden gesubsidieerd en daar wordt maar heel soms aan voldaan. Sporters hebben sowieso niets aan deze uitzondering, net als commerciële Nederlandse artiesten, zoals DJ's, musicals en popgroepen, maar sinds de bezuinigingen van kabinet Rutte 1 in 2012 zijn ook veel gesubsidieerde gezelschappen meer eigen inkomsten gaan behalen en onder de grens van 50% subsidie gezakt. Er zijn alleen een paar toneelgezelschappen en orkesten die dit kunnen gebruiken.

b. *Geen of moeizame kostenaf trek in het buitenland*

Van de gage voor het optreden gaat vaak een deel op aan onkosten, maar in het buitenland moet in beginsel de hele brutogage belast worden. Soms kan wel een verzoek ingediend worden om de kosten te mogen aftrekken, maar dat is veel rompslomp om voor losse optredens te doen en het belastingbedrag rechtvaardigt dan niet de adviseurskosten.

c. *Belastingbewijs*

Vaak is er geen belastingbewijs, of als het er wel is, is het een buitenlandse taal die onleesbaar is. Of staat het bewijs op naam van de groep, omdat die de contractpartner voor het

¹ Dit staat o.m. de parlementaire behandeling van de verdragen met Duitsland (NTFR 2013/1091), Kenia (NTFR 2017/2273) en Zambia (NTFR 2017/2346).

optreden was. De stichting valt echter niet onder de vennootschapsbelasting (VPB) en maakt geen winst, dus kan geen buitenlandse belasting verrekenen. Alleen de optredende artiesten zouden de Duitse belasting met hun inkomstenbelasting kunnen verrekenen, maar dat wordt problematisch omdat zij daarvoor geen belastingbewijs op hun naam hebben staan.

d. Is verrekening bij de artiesten wel mogelijk?

De stichting zou de ingehouden buitenlandse belasting kunnen verdelen over de artiesten, dus van hun gage inhouden en de verrekening door hen laten doen. Maar de Belastingdienst gaat die verrekening op individueel niveau niet toestaan, zoals blijkt uit het standpunt van de Kennisgroep Internationaal Belastingrecht in diverse andere zaken². Volgens de Kennisgroep is een rechtspersoon niet transparant en is alleen verrekening bij die rechtspersoon mogelijk. Dit lijkt mij in strijd met de drie uitspraken van de Hoge Raad van 9 februari 2007³, waarin de wielrenner, schaatser en voetballer van die zaken vrijstelling van inkomstenbelasting kregen voor hun werkzaamheden in landen waarmee Nederland in het belastingverdrag de vrijstellingsmethode had afgesproken⁴, terwijl de honoraria voor de wedstrijden toch eerst aan de teams toegekomen waren. Bij hen werkte de vrijstelling wel door naar individueel niveau, volgens de Hoge Raad omdat het in art. 17, lid 1 gaat om de inkomsten uit de persoonlijke werkzaamheden van de artiest of sporter die in het werkland belast mogen worden en waarvoor het woonland voorkoming van dubbele belasting moet verlenen. Met art. 17, lid 2 krijgt het werkland het recht om ook te heffen als deze inkomsten uit de werkzaamheden van de artiest of sporter aan een ander worden betaald, maar het blijven hun inkomsten.

Voor de verrekeningsmethode ligt dit niet anders dan voor de vrijstellingsmethode en dat heeft dus niets met transparantie van een rechtspersoon te maken. De Belastingdienst ligt nu echter wederom dwars en er lopen inmiddels twee procedures over bij Rechtbank Noord-Holland resp. Rechtbank Gelderland om voor een tweede keer de voorkoming ook op individueel niveau voor elkaar te krijgen. Het is mij totaal onduidelijk waarom de Belastingdienst en het Ministerie van Financiën deze verrekening op individueel niveau niet willen toestaan.

e. Belastingverrekening (en –vrijstelling) levert meestal heel weinig op

Als de Belastingdienst wel belastingverrekening (of –vrijstelling) toestaat, zoals in individuele gevallen, levert die meestal helaas maar heel weinig op. Hiervoor zijn een aantal oorzaken:

- kostenaftrek: de voorkoming wordt verleend voor het buitenlands inkomen na aftrek van de gemaakte kosten, dus voor de winst. Logisch, maar in het buitenland wordt bijna altijd de brutogage belast, dus hierdoor ontstaat er een verschil in belastbare grondslag.
- zelfstandigenaftrek en mkb-winstvrijstelling: bij zelfstandige artiesten en sporters moeten ook de ondernemersfaciliteiten naar rato in mindering worden gebracht, waardoor de belastbare grondslag nog lager wordt.
- alleen verrekening tegen de inkomstenbelasting (IB) en niet tegen de premie volksverzekeringen (PVV). Meestal is de artiest of sporter in Nederland verzekerd voor de volksverzekeringen⁵, dus krijgt hij alleen verrekening tegen de IB. Maar de twee laagste tarieven zijn 8,45% en 12,25% tot een belastbaar inkomen van € 30.000, dus dat zijn lage tarieven, waardoor er in Nederland weinig IB wordt betaald.

² Dit zijn vooral zaken van DJ's met eigen BV's, die de buitenlandse belasting zowel met de VPB van hun vennootschap als met de persoonlijke IB willen verrekenen.

³ HR 9 februari 2007, NTFR 2007/303 t/m 305.

⁴ Anno 2018 staat de vrijstellingsmethode voor artiesten en sporters nog in de Nederlandse belastingverdragen met Ierland, Israël, Luxemburg, Marokko, Singapore, Spanje en Thailand.

⁵ Op grond van art. 13, lid 2 van de EU Vo. 883/2004. Zie hiervoor o.m. Hof Amsterdam 11 augustus 2005, NTFR 2005/1103.

- Nederland verleent niet meer verrekening dan het deel van de IB die betrekking heeft op het buitenlandse inkomen (evenredigheidslimiet) en niet meer dan de feitelijk verschuldigde IB⁶.
- De verrekening wordt toegepast vóór de heffingskortingen en dat betekent dat als de IB lager wordt dan de heffingskortingen de verrekening van buitenlandse belasting verder geen effect meer heeft. Dan is er wel in het buitenland belasting betaald, maar feitelijk geen verrekening in Nederland.

f. Voortwentelingsbeschikking

Positief is dat artiesten en sporters het teveel aan buitenlandse belasting waarop de verrekeningsmethode van toepassing is mogen voortwentelen naar het volgende jaar⁷. Laat ik nog even positief blijven: dit is op zich een goede regeling, want er is echt meegedacht met het probleem dat Nederlandse artiesten en sporters met buitenlandse belasting hebben. Maar er zijn ook nadelen. Je moet elk jaar vragen om een voortwentelingsbeschikking, want de Belastingdienst geeft zo'n beschikking niet uit zichzelf, het zit niet in hun systeem. En de meeste artiesten en sporters hebben elk jaar hetzelfde probleem, dus loopt bij hen het saldo onverrekenende buitenlandse belasting telkens verder op. Ik ken DJ's en popartiesten die honderdduizenden euro's in een voortwentelingsbeschikking hebben zitten; gaat dat ooit nog eens verrekend worden of is dat slechts een luchtspiegeling?

g. Compensatieregeling

Echt positief is de compensatieregeling die Nederland met België⁸ en Duitsland⁹ in de belastingverdragen heeft afgesproken. Dat houdt in dat een teveel aan buitenlandse belasting kan worden uitbetaald aan de artiest of sporter (en dus niet hoeft te worden voortgewenteld). Eerst moet de gewone verrekening berekend worden en een eventueel overschot wordt vervolgens teruggegeven als ware het Nederlandse loonbelasting.

h. Veel administratief gedoe

Een groot nadeel is dat de verrekening van buitenlandse belasting voor artiesten en sporters veel administratief gedoe oplevert. Bij gewone belastingplichtigen worden de aanslagen vaak automatisch geregeld, ook bij kleinere ondernemers. De meeste bedragen blijven ruim binnen de parameters van de Belastingdienst om vragen te stellen of misschien een controle te doen. Maar dat is heel anders bij artiesten en sporters die om verrekening van buitenlandse belasting vragen, want die worden tegenwoordig uit het massale proces gehaald en naar de speciale eenheden in Breda of Eindhoven gedirigeerd. Vervolgens worden van daaruit vragen gesteld over het inkomen, de aftrek van kosten en de bewijzen van de buitenlandse belasting. Het duurt dan natuurlijk lang voordat de aanslag wordt geregeld en nog langer voordat de voortwentelingsbeschikking wordt vastgesteld. En voor de compensatieregeling moeten aparte vergelijkingsberekeningen worden gemaakt, die nog meer tijd vragen. Ook kan de Belastingdienst vragen om eerst in het buitenland aangifte te doen, omdat alleen de definitieve buitenlandse belasting in Nederland verrekend kan worden.

Bij elkaar een enorm administratief gedoe, dat veel tijd en geld kost. Als de artiesten of sporters of hun adviseurs deze ingewikkelde verrekening zelf al (goed) hebben toegepast.

⁶ Deze tweede limiet zal zeker snel worden bereikt als de artiest of sporter persoonlijke aftrekposten heeft zoals eigen woning, lijfrentepremie, giften, alimentatie, AOV-premie en dergelijke.

⁷ Art. 14 Besluit voorkoming dubbele belasting.

⁸ Art. 27 belastingverdrag met België.

⁹ Onderdeel XII van het Protocol bij het belastingverdrag met Duitsland.

10. Waarom zij wel en wij niet?

Brengt mij bij de kernvraag over art. 17: "Waarom zij wel en wij niet?" Daarmee doel ik op de Nederlandse vrijstelling van bronbelasting die sinds 2007 wordt gegeven aan artiesten en sporters uit verdragslanden. Ondanks dat Nederland met bijna alle landen in een belastingverdrag heeft afgesproken dat het werkland belasting mag heffen, doen wij dat zelf niet meer sinds 2007. Daarvoor hebben wij goede redenen, zoals ik heb beschreven in onderdeel 3. Ik kan u uit de praktijk zeggen: iedereen is blij met deze eenzijdige afschaffing. Ik heb het Ministerie van Financiën indertijd zelf het idee aan de hand gedaan, ondanks dat het mijn advieskantoor 20% van de omzet kostte, maar het is een eerlijke oplossing voor een knellend probleem. In verdragssituaties is de bronheffing helemaal niet nodig en kunnen artiesten en sporters gewoon onder art. 7 of 14 dan wel art. 15 vallen.

Dat het een goed idee is blijkt er wel uit dat de grote sporttoernooien deze eenzijdige vrijstelling van bronheffing hebben overgenomen. Ook die organisaties realiseren zich het probleem van de bronheffingen voor sporters en willen het administratieve gedoe daarvan niet meer hebben.

11. Oplossingen

Naar mijn mening zijn de volgende oplossingen mogelijk:

- a. Geen art. 17 meer in belastingverdragen: Nederland moet serieus werk gaan maken van de opdracht van het NFV dat er geen aparte bepaling voor artiesten en sporters meer wordt opgenomen in nieuwe belastingverdragen. En zich niet meer laten piepelen door andere landen, maar het gewoon doordrukken, zeker omdat de artiesten en sporters uit die landen in Nederland al jaren vrijgesteld worden van onze bronheffing. Eerste kansen zijn België en Spanje waarmee Nederland momenteel over nieuwe belastingverdragen onderhandelt.
En als het andere land uiteindelijk toch niet wil, moet Nederland voor de artiesten en sporters uit dat land de 20% LB weer herinvoeren.
- b. Alternatief is dat Nederland in nieuwe belastingverdragen alle uitzonderingen opneemt die sinds 2014 mogelijk zijn volgens het Commentaar op art. 17 OESO-MV. Dit zijn:
 - een minimumdrempel van € 20.000 à 30.000 p.p. p.j., net als in het belastingverdrag met Amerika¹⁰
 - art. 17, lid 2 alleen toepassen als de artiest of sporter ook eigenaar is van de vennootschap aan wie de gage wordt betaald (limited approach)
 - artiesten en sporters die werknemers zijn alleen onder art. 15 laten vallen
 - kostenaftrek en normale belastingaangiften mogelijk maken in het werkland¹¹.
- c. Nederland gaat de premie volksverzekeringen fiscaliseren. Hierdoor verdwijnt het onderscheid tussen IB en PVV, wordt er 36%, 40% en 52% belasting geheven en gaat er een

¹⁰ De Amerikaanse Model Income Tax Convention kent sinds 2016 een minimumdrempel van \$30,000 p.p. per jaar.

¹¹ Zie voor een uitgebreide uitleg van deze mogelijkheden: D. Molenaar, 'Kansen voor Nederlandse artiesten en sporters met de 2014 Update OESO-Modelverdrag', WFR 2014/7070, p. 1344, en D. Molenaar, 'Recente ontwikkelingen in het OECD-Modelverdrag: Sporters en Artiesten', TFO 2015/141.3.

veel ruimere verrekeningsmogelijkheid voor buitenlandse belasting voor artiesten en sporters ontstaan¹².

- d. De Belastingdienst laat zijn bezwaar tegen de *cross-collateral* verrekening van buitenlandse belasting met VPB en IB varen. Hierdoor kan zowel de rechtspersoon (mits VPB-plichtig) als de artiest of sporter zelf de verrekening toepassen. Dit is geen verruiming maar ligt in het verlengde van de uitspraken van de Hoge Raad van 7 februari 2007.
- e. Compensatieregeling eenzijdig van toepassing voor alle landen: Nederland kan dit toestaan aan artiesten en sporters met buitenlandse bronbelasting. Hierdoor zijn geen voortwentelingsbeschikkingen meer nodig en kunnen er geen stuwmeren aan onverrekenende buitenlandse belasting meer ontstaan. De Staatssecretaris van Financiën heeft onlangs om hem moverende redenen het Golfstatenbesluit uitgevaardigd, waarmee werknemers van de Golfstaten in Nederland vrijstelling van belasting krijgen, zelfs als er niets is betaald in die Golfstaten¹³. Eerder was er ook al zo'n besluit voor directeuren en commissarissen¹⁴. Beide besluiten zijn veel ruimhartiger en kostbaarder dan aan de Nederlandse artiesten en sporters voor alle landen de compensatieregeling te geven.
- f. Verrekening als voorheffing: als Nederland het echt goed voor heeft met zijn eigen artiesten en sporters staat het verrekening van de buitenlandse belasting toe als een verrekenbare voorheffing, zoals met de loonbelasting en dividendbelasting gebeurt. Dan speelt ook het probleem van het wegvallen van de heffingskortingen niet meer en hoeft geen enkele Nederlandse artiest of sporter meer last te hebben van (gedeeltelijke) dubbele belastingheffing.

12. Tenslotte

We zijn inmiddels bijna 12 jaar na de afschaffing van de Nederlandse belastingheffing voor buitenlandse artiesten en sporters uit verdragslanden. Wanneer gaan andersom onze eigen artiesten en sporters verlost worden van de problemen die zij ondervinden met de bronheffing in de landen van hun optredens? Het is niet fair als de Staatssecretaris van Financiën zich verstopt achter het argument dat met art. 17, lid 3 in een belastingverdrag bereikt zou worden wat in de NFV 2011 is afgesproken. Er is meer eerlijkheid en durf nodig om de problemen te verhelpen en die hoeven echt niet zoveel te kosten als de Staatssecretaris al met de Besluiten voor werknemers in de Golfstaten en voor directeuren en commissarissen uitgeeft. Op korte termijn kan de compensatieregeling voor alle landen of beter nog, het verrekenen van de buitenlandse belasting als voorheffing de Nederlandse artiesten en sporters goed helpen, die dan alleen nog voor de belastingbewijzen moeten zorgen. En vervolgens kan Nederland in zijn eigen belang werk maken van het weglaten dan wel slechts beperkt opnemen van art. 17 in nieuwe belastingverdragen, want dan hoeft de verrekening van de buitenlandse belasting in Nederland steeds minder te kosten.

De Nederlandse artiesten en sporters met optredens in het buitenland zijn die durf ruimschoots waard en de fiscale regels zouden hiermee het internationale cultuur- en sportbeleid van de Nederlandse overheid gaan ondersteunen.

¹² Waarom bestaat dat vreemde onderscheid tussen IB en PVV eigenlijk nog? Inmiddels is de AOW- en AWBZ-premie allang niet meer kostendekkend en worden grotendeels al uit de gewone begroting betaald.

¹³ Besluit 7 september 2017, NTFR 2017/2345. Het besluit heeft zelfs terugwerkende kracht tot 1 januari 2015 en dat zou artiesten en sporters ook goed kunnen helpen.

¹⁴ Resolutie 11 juli 1994, IFZ 94/779.