

RADICALE WIJZIGING ARTIESTEN- EN BEROEPSSPORTERSREGELING IN 2007

DR. D. MOLENAAR EN DR. H. GRAMS*

'Hand it over, we don't own it' – Joan as Policewoman (2006)

1 Aanleiding

Het Belastingplan 2007 bevat een radicale wijziging van de artiesten- en beroepssportersregeling (ABSR). De Minister van Financiën heeft voorgesteld om de loonheffing af te schaffen van zowel binnenlandse beroepssporters als van buitenlandse artiesten, beroepssporters en gezelschappen, mits deze laatste in een land wonen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft. Slechts de loonheffing van binnenlandse artiesten zal blijven bestaan. Het ministerie is tot dit voorstel gekomen na overleg met vertegenwoordigers van de cultuur- en sportsector, die na de 'Evaluatie van de artiesten- en beroepssportersregeling'¹ hebben aangedrongen op wijzigingen in de ABSR. Het is opvallend, dat de nu voorgestelde wijzigingen per jaar slechts weinig verlies van belastingopbrengst betekenen (€ 5 miljoen)² en verhoudingsgewijs veel administratieve lasten wegnemen (€ 1,6 miljoen voor het bedrijfsleven en 5600 uren voor de burger).³

In dit artikel bespreken wij de voorgestelde wijzigingen. Eerst zullen wij de historie van de belastingheffing van artiesten en sporters op een rij zetten, zowel in Nederland als internationaal. Vervolgens geven wij weer hoe Nederland gekomen is tot zijn ingrijpende en internationaal afwijkende stap om géén gebruik meer te willen maken van een heffingsrecht, dat het in belastingverdragen toegewezen heeft gekregen. En ten slotte bespreken wij welke ontwikkeling er internationaal waarneembaar is op dit onderwerp.

2 Historie van de Nederlandse ABSR

De Nederlandse belastingheffing van binnenlandse artiesten gaat terug naar 1941. De Duitsers introduceerden toen een loonheffing voor 'beroepsboksers, goochelaars en andere musici', omdat de Duitsers graag belasting wilden heffen zodra het inkomen werd verdiend.⁴ In de jaren

vijftig werd de artiestenregeling toegepast op kermis- en variétéartiesten zonder vast woon- of verblijfadres; bij deze zelfstandigen kon maar beter niet gewacht worden tot de inkomstenbelasting, maar werd met de loonbelasting als bronheffing de belastingheffing veiliggesteld.

In 1964 werd de binnenlandse artiestenregeling ter discussie gesteld, maar toch gehandhaafd omdat de vakbonden gaarne de bescherming van de socialeverzekeringswetten wilden toevoegen voor de binnenlandse artiesten, ook als zij geen werknemer waren. Dat was een versterking van de artiestenregeling.⁵

Pas in 1970 werd aan de Nederlandse Wet LB 1964 de belastingheffing van buitenlandse artiesten toegevoegd. Voor buitenlandse sporters werd eerst alleen een bepaling in de Wet IB 1964 opgenomen, maar vlak voor het EK-voetbal, dat in 2000 in Nederland en België werd georganiseerd, werden de buitenlandse sporters ook onder de

* Dr. D. Molenaar is werkzaam bij All Arts Belastingadviseurs te Rotterdam en dr. H. Grams is werkzaam bij Grams und Partner, Rechtsanwältin und Steuerberater te Bielefeld, Duitsland.

¹ 'Evaluatie van de artiesten- en beroepssportersregeling', Brief aan de Tweede Kamer van 12 mei 2004, nr. WDB2004-00270M.

² Zie memorie van toelichting op Belastingplan 2007, I (Algemeen), onderdeel 5.3, V-N 2006/48.7, blz. 61.

³ Zie memorie van toelichting op Belastingplan 2007, I (Algemeen), onderdeel 11, V-N 2006/48.7, blz. 80.

⁴ Zie H. Mobach, *Goochelaars en andere musici* (Leids Fiscaal Jaarboek), 1987.

⁵ *Buitenlandse artiesten en sporters met overeenkomsten van korte duur vallen niet onder de Nederlandse sociale verzekeringswetten; zie hiervoor art. 19 Besluit uitbreiding en beperking kring der verzekerden voor de volksverzekeringen 1999 en art. 13 Besluit uitbreiding en beperking kring der verzekerden voor de werknemersverzekeringen 1990.*

Wet LB 1964 gebracht. Per 1 januari 2001 werden buitenlandse artiesten en beroepssporters samengebracht in art. 5a Wet LB 1964, in 2002 werd daar voor buitenlandse gezelschappen art. 5b Wet LB 1964 aan toegevoegd.

3 Toewijzing in internationale belastingverdragen, art. 17 OESO-modelverdrag

Internationaal ontstond in de jaren vijftig een trend om in belastingverdragen het heffingsrecht van inkomsten van artiesten en sporters toe te wijzen aan het land van het optreden of de sportbeoefening. Voor het eerst werd een aparte artiesten- en sportersbepaling opgenomen in het verdrag tussen Amerika en Zweden van 1939, doch slechts na een uitvoerige discussie in de Amerikaanse Senaat.⁶ Later volgde een gelijksoortige bepaling in de Amerikaanse belastingverdragen met Groot-Brittannië in 1945 en Zuid-Afrika, Nieuw-Zeeland, Noorwegen, Ierland, Canada en Griekenland in 1951. In het oude belastingverdrag met Nederland van 1948 stond echter nog geen apart artiesten- en sportersartikel. Ook Duitsland begon in de jaren vijftig en zestig een artiesten- en sportersbepaling op te nemen in zijn belastingverdragen, zoals in het verdrag met Nederland van 1959, maar beperkte de afwijkende regels tot zelfstandige artiesten en sporters. Het oudste belastingverdrag van Nederland met een apart artiesten- en sportersartikel is het belastingverdrag met Zwitserland van 1951.

De trend werd opgepikt door de OESO in Parijs en dat leidde tot art. 17 in het eerste OESO-modelverdrag van 1963. Daarmee raadde de OESO haar lidstaten aan om standaard een afzonderlijk artiesten- en sportersartikel op te nemen in hun belastingverdragen. Deze aanbeveling werd later overgenomen door de Verenigde Naties in hun modelbelastingverdrag, zodat het voor veel meer landen als aanbeveling ging gelden.

Helaas gaf de OESO in 1963 geen reden voor het afwijkende art. 17 in het modelverdrag. Mogelijk dat de motieven uit de discussie in de Amerikaanse Senaat in 1939 en 1945 aanleiding zijn geweest voor de afwijking. De Amerikaanse onderhandelaar van de beide belastingverdragen vond dat Amerika zijn belastingdeel moest kunnen krijgen van Zweedse en Britse artiesten en sporters die in Amerika geld kwamen verdienen én vreesde, dat die artiesten en sporters hun Amerikaanse inkomsten in eigen land niet zouden aangeven. Daarmee was er wel een basis voor een toewijzing van het heffingsrecht aan het werkland.

De OESO bleek in zijn Commentaar op art. 17 OESO-modelverdrag van 1963 wel beducht te zijn voor gevaren, die in het aparte verdragsartikel schuilden. Het opperde dan ook de mogelijkheid – ‘om praktische problemen te vermijden’ – om art. 17 uitsluitend toe te passen op zelfstandige artiesten en sporters, zodat werknemers gewoon onder art. 15 van het modelverdrag konden vallen. Hier lijkt de invloed van Duitsland in OESO-verband duidelijk voelbaar. De praktijk was echter dat

maar weinig landen van deze uitzondering gebruikmaakten; Nederland heeft het behalve in de belastingverdragen met Zwitserland en Duitsland verder niet opgenomen in zijn belastingverdragen.

In 1977 werd art. 17 OESO-modelverdrag uitgebreid met een tweede lid, waardoor ook betalingen aan anderen dan de artiesten of sporters konden worden belast in het land van het optreden. Werd eerst alleen persoonlijke artiesten- en sportersvennootschappen bedoeld met art. 17, tweede lid, in het OESO-rapport van 1987⁷ werd voorgesteld om de reikwijdte van art. 17, tweede lid, te verruimen tot alle betalingen voor optredens van artiesten en sporters, ongeacht aan welke persoon. Deze verruiming werd vanaf 1992 opgenomen in het Commentaar op art. 17, tweede lid, OESO-modelverdrag.⁸

Het OESO-rapport van 1987 was ook duidelijk over de motieven voor het aparte art. 17 in het OESO-modelverdrag. De OESO-lidstaten hadden gesignaleerd, dat enerzijds internationale topartiesten en -sporters de belastingheffing proberen te ontwijken door hun woonplaats naar een belastingparadijs te verhuizen, en dat anderzijds artiesten en sporters hun buitenlandse inkomen vaak niet opgeven in hun woonland. Deze motieven rechtvaardigden volgens de OESO een ruime uitleg van art. 17 van het modelverdrag.

In par. 10 van het Commentaar op art. 17 werd tegelijkertijd ook een bepaling over de aftrekbaarheid van kosten opgenomen. De OESO kon zich voorstellen, dat het voor landen moeilijk was om de kosten van bezockende buitenlandse artiesten en sporters te bepalen en kon zich voorstellen, dat landen de bronbelasting wilde heffen van de brutogage. Maar dat moest dan wel tegen een laag tarief. Veel landen volgen deze mogelijkheid uit par. 10 van het Commentaar en heffen belasting van de brutogage van bezoekende artiesten en sporters.

En die landen hebben daar vaak aan toegevoegd, dat er na afloop van het jaar geen aangifte inkomstenbelasting meer mag worden ingediend, maar dat de brutobronheffing als eindheffing dient te gelden.

4 Onvermoede problemen voor internationale artiesten en sporters

Maar het gevolg van het voorgaande is wel, dat de bronheffing van internationale artiesten en sporters in het land van het optreden erg hoog kan worden. Stel dat de kosten van een optreden 70% van de brutogage zijn en het belastingtarief is 20%, dan wordt effectief toch niet minder dan 67% belasting van de winst op het optreden geheven.

⁶ Zie J. Nitikman, 'Article 17 OECD Model – An Anachronism?', *Intertax* 2001, blz. 268-274.

⁷ OESO-rapport 'Taxation of Entertainers, Artistes and Sportsmen', *Issues in International Taxation*, nr. 2, Parijs: 1987.

⁸ Zie D. Molenaar en H. Grams, 'Rent-A-Star – The Purpose of Article 17(2) of the OECD Model', *Bulletin for International Fiscal Documentation* 2002-10, blz. 500-509.

Het zal geen verbazing wekken, dat in het woonland geen volledige verrekening van buitenlandse belasting verleend zal worden, waardoor gedeeltelijke dubbele belastingheffing zal blijven bestaan.

En dan is het vervolgens de vraag of de belastingverrekening in het woonland ook wel verkregen kan worden. Mogelijke obstakels hiervoor zijn:

- het niet hebben van een jaaropgaaf (of tax certificate) van de buitenlandse belasting;
- de taal op zo'n jaaropgaaf;
- de soort buitenlandse belasting;⁹
- de belasting in het woonland, waarmee verrekend kan worden;¹⁰
- een gezamenlijke jaaropgaaf, terwijl de leden van een gezelschap individueel belastingverrekening moeten krijgen;
- driehoekssituaties, waarbij artiesten uit een land meespelen in een productie uit een ander land, die vervolgens in diverse andere landen gaat optreden.

Bij elkaar maakt dit het verkrijgen van een volledige belastingverrekening voor artiesten en sporters soms zeer complex¹¹ of zelfs onmogelijk. Dit is een groot probleem voor internationaal optredende artiesten.

5 Belastingopbrengst

De afwijkende belastingheffing van internationale artiesten en sporters is dus mede gecreëerd vanwege de belastingopbrengst. De vraag is echter of deze belastingopbrengst in de landen van de optredens nu eigenlijk wel zo hoog is, dat het een aparte heffing rechtvaardigt. Om dit te onderzoeken bood de Nederlandse 'Evaluatie van de artiesten- en beroepssportersregeling' van mei 2004 interessante gegevens. Wij berekenden naar aanleiding van de evaluatie, dat de Nederlandse belastingopbrengst van buitenlandse artiesten en beroepssporters € 4,4 mln. heeft bedragen in het jaar 2002 en stelde de vraag of zo'n minimaal belastingbedrag wel een aparte, ingewikkelde regeling waard was.¹²

Later hebben wij de gegevens uit Groot-Brittannië, Australië en Nieuw-Zeeland verzameld en berekend tot welke belastingopbrengst van buitenlandse artiesten en sporters deze landen kwamen. Dat bleek omgerekend in euro's voor Groot-Brittannië 37 mln., voor Australië 17 mln. en voor Nieuw-Zeeland 4 mln. te zijn. Ook niet echt schokkende bedragen, als ze worden afgezet tegen de totale belastingopbrengst in deze landen, inclusief Nederland, dan blijkt de belastingheffing van buitenlandse artiesten en sporters slechts 0,01% van de totale belastingopbrengst uit te maken.¹³ En dat is erg weinig.

Een interessante toevoeging is natuurlijk, dat de belastingopbrengst in deze landen weer wordt opgeheven door de verrekening van buitenlandse belasting, die moet worden gegeven aan de eigen artiesten en sporters uit de desbetreffende landen, die in het buitenland hebben opgetreden. Zo blijft er per saldo zelfs helemaal geen belastingopbrengst over.

6 Mogelijke oplossing via een toevoeging van een derde lid aan art. 17

De problematiek van de belastingheffing van internationaal optredende artiesten wordt nog niet met zoveel woorden, maar wel al door het handelen van de OESO en zijn lidstaten onderkend. In par. 14 van het Commentaar op art. 17 van het OESO-modelverdrag wordt namelijk de mogelijkheid geboden om in belastingverdragen een derde lid aan art. 17 toe te voegen, waarin artiesten en sporters, wiens optredens voor een groot deel uit openbare middelen worden gefinancierd, niet meer worden belast in het land van het optreden, maar in het woonland. Gesubsidieerde artiesten kunnen met art. 17, derde lid, in een belastingverdrag dus de hiervoor geschetste belastingproblemen ontgaan; het belastingverdrag tussen Nederland en België geeft hiervan een voorbeeld.

Wij hebben onderzocht hoe vaak landen gebruikmaken van art. 17, derde lid, en de uitkomst was zeer verrassend. Nederland heeft dit gedaan in 45%, België in 55%, Duitsland in 74%, Frankrijk in 75% en Hongarije zelfs in 98% van zijn belastingverdragen. En bijna alle landen spreken in hun nieuwe belastingverdragen standaard de uitzondering van art. 17, derde lid, af. Dat is een impliciete erkenning van de problemen, die door art. 17 kunnen ontstaan, maar het is opvallend dat de oplossing van woonstaatheffing slechts wordt geboden aan gesubsidieerde artiesten en sporters, die samen met de subsidie die ze krijgen dus eigenlijk dubbel bevoordeeld worden. Voor niet-gesubsidieerde artiesten en sporters blijft de problematiek van (gedeeltelijke) dubbele belastingheffing helaas bestaan.¹⁴

⁹ *Zo valt Amerikaanse state tax niet onder de Amerikaanse belastingverdragen en is dus niet als buitenlandse belasting in het woonland verrekenbaar door een artiest of sporter die in Amerika heeft opgetreden.*

¹⁰ *Nederland is hier een duidelijk voorbeeld van. In de eerste twee belastingstapjes is circa 32% premies volksverzekeringen en slechts circa 2% respectievelijk 9% inkomstenbelasting opgenomen. Bij lage inkomens is er zo maar zeer weinig Nederlandse belasting om de buitenlandse belasting mee te verrekenen.*

¹¹ *Zie bijvoorbeeld de Amerikaanse uitspraak Evans versus Famous Music Corp., Court of Appeals of New York City (USA) van 24 februari 2004, 302 AD2d 216, waarin het hof klaagt over de complexiteit van de verrekening van buitenlandse bronbelasting voor artiesten.*

¹² *D. Molenaar, 'De illusies van de artiesten- en beroepssportersregeling', WFR 2004/1111, onderdeel 5, blz. 1114.*

¹³ *Zie hiervoor D. Molenaar, Taxation of International Performing Artists, IBFD (Amsterdam: 2006), blz. 243-253.*

¹⁴ *Zie voor het onderzoek D. Molenaar, Taxation of International Performing Artists, IBFD (Amsterdam: 2006), blz. 130-138.*

7 De Nederlandse wetgeving sinds 2001

7.1 Binnenlandse artiesten en beroepssporters

Binnenlandse artiesten en beroepssporters zijn sinds 2001 in het aparte art. 5a Wet LB 1964 opgenomen. Voor artiesten was dit een voorzetting van de oude fictieve dienstbetrekking van art. 4, onderdeel c, Wet LB 1964, maar voor binnenlandse beroepssporters was dit nieuw. Het aparte art. 5a Wet LB 1964 geldt alleen voor artiesten en beroepssporters, die niet in gewone dienstbetrekking werken. Als dat wel het geval is, gelden namelijk de normale regels van de loonbelasting voor werknemers van art. 2 Wet LB 1964 en niet de aparte regels van art. 5a Wet LB 1964. De artiesten en beroepssporters van art. 5a Wet LB 1964 zijn dus feitelijk zelfstandig, maar van hun gage moet toch loonbelasting worden afgedragen. Een afwijking van de normale regels dus, die reeds in art. 1 Wet LB 1964 wordt genoemd.

Als een binnenlandse artiest of beroepssporter niet wil dat er voor hem loonbelasting (en sociale premies) wordt afgedragen, dan kan hij een verklaring arbeidsrelatie met winst uit onderneming (VAR-WUO) aanvragen.¹⁵

Blijft een artiest of beroepssporter onder de loonbelasting vallen, dan wordt de berekening van de verschuldigde loonbelasting op een geheel eigen wijze geregeld, die volledig los staat van de heffingsregels voor werknemers.¹⁶ Kostenvergoedingen en naturaverstrekingen zijn belast, maar vergoedingen en verstrekkingen van maaltijden, consumpties, reizen en verblijven worden juist weer vrijgesteld. Daarnaast kan de artiest of beroepssporter een kostenvergoedingsbeschikking (KVB) aanvragen bij de belastinginspecteur, waarmee hij zijn beroepskosten kan aftrekken. Zonder zo'n KVB mag de inhoudingsplichtige toch € 136 per persoon per optreden als kostenforfait aftrekken. Dit bedrag moet de artiest of beroepssporter na afloop van het jaar echter wel bruto in zijn aangifte inkomstenbelasting verantwoorden.

Binnenlandse artiesten vallen ook onder de werknemersverzekeringen, ook al zijn ze geen werknemer, maar voor binnenlandse beroepssporters is deze toevoeging niet gedaan.

7.2 Buitenlandse artiesten, beroepssporters en gezelschappen

Ook buitenlandse artiesten en sporters vallen sinds 2001 onder art. 5a Wet LB 1964, maar zij kunnen niet met een VAR-WUO of VAR-DGA uit het heffingssysteem treden. Dit is logisch, omdat Nederland in belastingverdragen juist het heffingsrecht heeft verkregen voor artiesten en sporters, ongeacht of ze zelfstandig of werknemers zijn. Voor buitenlandse gezelschappen geldt hetzelfde, maar zij vallen onder art. 5b Wet LB 1964.

Voor buitenlandse artiesten, beroepssporters en gezelschappen geldt dezelfde berekening van de brutogage als

hiervoor, waarbij zij zich vooral richten op de kostenaf trek door middel van de kostenvergoedingsbeschikking en de kleinevergoedingsregeling van € 136 per artiest per optreden.¹⁷ Het tarief loonbelasting is vervolgens 20% van de belastbare gage. En na afloop van het jaar kan nog tegen de normale tarieven worden afgerekend in de inkomstenbelasting, hetgeen optioneel en niet verplicht is.¹⁸ Per 2002 werd hier de gezelschapsheffing¹⁹ en kostenvergoedingsbeschikking aan toegevoegd, die de administratieve lasten voor de organisatoren van optredens verminderden.

Buitenlandse artiesten en sporters met overeenkomsten van korte duur vallen niet onder de Nederlandse sociale verzekeringen. Van hen wordt dus alleen belasting geheven.²⁰

Met dit samenhangende systeem kunnen buitenlandse artiesten en sporters er voor zorgen dat de Nederlandse belastingheffing op een dusdanig laag niveau komt, dat deze in het woonland van de artiest of sporter verrekenbaar is. En als landen de methode van belastingverrekening gebruiken om dubbele belastingheffing te voorkomen, zal er nooit te weinig belasting worden geheven, omdat het verschil in belasting in het woonland zal worden bijgeheven. Belangrijke landen als Frankrijk, Groot-Brittannië en Amerika gebruiken de verrekeningsmethode. Maar landen als België, Duitsland en Spanje hanteren nog steeds de vrijstellingsmethode en dan leidt een lage Nederlandse belastingheffing niet tot bijheffing in het woonland, behalve dan voor een stukje progressie.²¹ Maar bij elkaar kan gezegd worden, dat Nederland hoog gewaardeerd wordt door buitenlandse artiesten en sporters voor de zeer redelijke belastingheffing.

Toch is het Nederlandse systeem wel bewerkelijk. In de 'Evaluatie van de artiesten- en beroepssportersregeling' klaagden organisatoren van optredens over de ingewikkeldheid van het aanvragen van een kostenvergoedingsbeschikking (KVB), die vaak tot een minimale belastingafdracht leidt, waarna echter wel allerlei papierwerk bewaard moet worden. Klachten over de admini-

¹⁵ Zie art. 5a, tweede lid, Wet LB 1964. Ook een VAR-DGA is mogelijk, maar een VAR-RUOW biedt geen bevrijding van de inhouding van loonbelasting.

¹⁶ Zie art. 35 tot en met 35f Wet LB 1964.

¹⁷ Art. 35, vierde lid, Wet LB 1964 jo. art. 12a Uitv.besl. LB 2001.

¹⁸ Art. 9.4, derde lid, onderdeel b, Wet IB 2001.

¹⁹ Art. 35g e.v. Wet LB 1964.

²⁰ Daarmee wordt een afrekening in de inkomstenbelasting zeer gunstig voor buitenlandse artiesten en sporters, omdat zij niet onder de premies volksverzekeringen maar slechts onder de lage begintarieven van de inkomstenbelasting vallen (zie noot 5). In de hogere belastingtarieven komen zij niet vanwege het niet-verplichte karakter van de IB-afrekening.

²¹ Maar de OESO doet in par. 12 van het Commentaar op art. 17 van het OESO-modelverdrag de aanbeveling om belastingverrekening als de methode ter voorkoming van dubbele belasting te gebruiken. Veel landen, waaronder Nederland, volgen deze aanbeveling in hun verdragsbeleid.