

2011

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

NADRUK VERBODEN

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie

“DE BEROEPSSPORTERSREGELING”

Naam student: Lukas Coenraats

Studentnummer: 319669

Begeleider: Prof. Dr. P. Kavelaars

Rotterdam, 30 september 2011

Inhoudsopgave	Pagina
1. Inleiding	4
2. Achtergrond	
2.1 <i>Inleiding</i>	6
2.2 <i>Sporters in de inkomsten- en loonbelasting</i>	6
2.3 <i>Sporters fictief in de loonbelasting</i>	8
2.4 <i>Sociale verzekeringspositie beroepssporter</i>	11
2.5 <i>Bijzonder tarief beroepssporters</i>	13
2.6 <i>Conclusie</i>	14
3. De beroepssportersregeling	
3.1 <i>Inleiding</i>	15
3.2 <i>Wetssystematiek</i>	15
3.3 <i>Kleinevergoedingsregeling en kostenvergoedingsbeschikking</i>	18
3.4 <i>Conclusie</i>	20
4. De voor- en nadelen	
4.1 <i>Inleiding</i>	21
4.2 <i>Dubbele belastingheffing</i>	21
4.3 <i>Adviseur- en administratieve lasten</i>	22
4.4 <i>Relatief weinig opbrengst</i>	22
4.5 <i>Stroomschema NOCNSF</i>	23
4.6 <i>Afschaffing 'krachtens een andere grond'</i>	24
4.7 <i>Afschaffing voor sporters uit verdraglanden</i>	24
4.8 <i>Conclusie</i>	25
5. Toekomst	
5.1 <i>Inleiding</i>	26
5.2 <i>Aanpassen Nederlandse belastingverdragen</i>	26
5.3 <i>Aanpassen onbedoelde dubbele vrijstelling</i>	27
5.4 <i>Afschaffen van de beroepssportersregeling</i>	28
5.5 <i>Volledig woonstaatbeginsel</i>	29
5.6 <i>Conclusie</i>	30
6. Conclusie	31

Literatuurlijst	33
Jurisprudentieregister	33
Parlementaire geschiedenis	34
Bijlage 1: Stroomschema NOCNSF (Besluit 29 juli 2004, nr. cpp2004/752m)	35

1. Inleiding

Sporters vormen in de inkomstenbelasting en de loonbelasting een interessante groep. Ze worden op verschillende manieren in de belastingheffing betrokken, afhankelijk van de omstandigheden. Zo kunnen ze een normale of fictieve dienstbetrekking vervullen, waardoor ze als werknemer in de loonbelasting betrokken worden. Ook kan het zijn dat de ontvangen gelden/tegenprestatie voor de sportbeoefening als winst uit onderneming of tot de winst van een in Nederland gevestigde vennootschap worden gerekend. Als een sporter de gelden/tegenprestatie op basis van de objectieve feiten als winst uit onderneming moet rekenen, of de gelden/tegenprestatie toe moet rekenen aan de winst van een in Nederland gevestigde vennootschap, dan zal de sporter niet zijn onderworpen aan de loonbelasting en wordt hij alleen in de inkomstenbelasting betrokken.

Bij sporters gaat het bij ontvangen gelden om de totale vergoeding, welke kan zijn opgebouwd uit onder andere prijzengeld, startgeld en gage. Uiteraard staan daar allerlei kosten tegenover, zoals verblijfskosten en reiskosten. Net als ondernemers in de zin van artikel 3.4 Wet IB 2001 kunnen zij de vergoeding verminderen met deze kosten.

In de Wet op de Loonbelasting 1964 zijn specifieke regelingen opgenomen voor beroepssporters. Enerzijds hoofdstuk VII voor individuele sporters en anderzijds hoofdstuk VIIA voor gezelschappen. Deze regelingen gelden slechts voor een deel van de sporters die niet in een van de bovengenoemde categorieën vallen (normale dienstbetrekking of winst uit onderneming), afhankelijk van het woonland. Ook artiesten vallen onder deze regeling, maar in deze scriptie worden alleen de beroepssporters behandeld. Daarbij besteed ik aandacht aan onder andere de volgende vragen. Waarom is er een specifieke regeling? Wanneer valt men er onder? In deze scriptie worden verschillende aspecten van deze regeling tegen het licht gehouden.

De probleemstelling luidt:

“Is de regeling van hoofdstuk VII voor beroepssporters in de loonbelasting evenwichtig, effectief en efficiënt?”

De subvragen luiden:

1. *Waarom is deze specifieke regeling ex hoofdstuk VII er?*
2. *Hoe werkt deze regeling precies?*
3. *Wat zijn de voor- en nadelen van deze regeling?*

4. Is handhaving gewenst, of zou de regeling aangepast dan wel afgeschaft moeten worden?

De vraagstelling wordt getoetst aan de hand van een aantal criteria: De evenwichtigheid, effectiviteit en de efficiëntie van de regeling. Bij de evenwichtigheid wordt gekeken naar de theoretische voor- en nadelen en de uitvoeringsaspecten. Bij de effectiviteit wordt bekeken of de regeling het beoogde doel ook daadwerkelijk bewerkstelligt. Bij de efficiëntie wordt bekeken of deze regeling goed en vooral ook eenvoudig uit te voeren is door de Belastingdienst.

De regeling wordt evenwichtig geacht wanneer men voldoende mogelijkheid heeft tot maatwerk en de heffing niet te 'ruw' is. De regeling wordt effectief geacht als in de praktijk blijkt dat de heffing effectief is en werkt zoals deze door de wetgever bedacht is. De regeling wordt efficiënt geacht als deze uitvoeringslasten heeft welke minder dan 10% van de belastingopbrengst van deze regeling beslaan. Hierbij wordt slechts naar uitvoeringslasten van de Belastingdienst gekeken. Zuiverder zou geweest zijn om ook de lasten van de beroepssporters en de inhoudingsplichtigen mee te nemen, maar daar zijn geen geschikte gegevens over gevonden.

Ik beperk me tot de regeling zoals deze momenteel luidt, met slechts beperkte wetshistorie ter verduidelijking van de regeling nu. Uitzondering daarop is paragraaf 2.2, waar kort aandacht geschonken aan de verschillende fiscale hoedanigheden die een beroepssporter in de inkomsten-/loonbelasting kan hebben.

Ook worden de uitvoeringaspecten van de regeling besproken; is de regeling gemakkelijk uit te voeren, of zijn er veel uitvoeringskosten verbonden aan deze regeling? Daarnaast wordt er gekeken naar de jurisprudentie omtrent dit onderwerp. De sociale verzekeringspositie van de beroepssporter zal ook kort aan bod komen.

Begonnen wordt in hoofdstuk 2 met een toelichting waarom deze regeling er is. Daarna volgt in hoofdstuk 3 een beschrijving van de regeling. Vervolgens worden in hoofdstuk 4 voor- en nadelen bekeken. Hoofdstuk 5 behandelt de toekomst van de beroepssportersregeling; wat zijn mogelijke aanpassingen aan deze regeling ter verbetering, en zou deze wellicht afgeschaft moeten worden? In de conclusie volgt het eindoordeel over deze regeling ten aanzien van de onderzoeksvraag of deze regeling voldoet en of deze optimaal is vorm gegeven.

2. Achtergrond

2.1 Inleiding

Sporters kunnen op verschillende wijzen in de inkomsten- en loonbelasting betrokken worden. Paragraaf 2.2 bespreekt op welke wijze dit gaat, voor zowel binnenlands als buitenlands belastingplichtigen. Daarnaast zijn er verschillende argumenten voor de wetgever om beroepssporters fictief in de loonbelasting te betrekken. Gedacht kan worden aan het veiligstellen van de belastingclaim en het verhogen van de efficiëntie van de heffing. Bij deze aspecten wordt stil gestaan in paragraaf 2.3. Paragraaf 2.4 bespreekt de positie van de beroepssporters voor de sociale verzekeringen. Paragraaf 2.5 bespreekt waarom er een bijzonder tarief met bijbehorende kostenregelingen geldt voor deze sporters. Als zij zelfstandig zijn zullen zij immers geen werkgever hebben die de kosten die ze maken kan vergoeden. Desondanks bestaat de bruto gage die zij ontvangen doorgaans voor een deel uit kostenvergoedingen. Mede daarom geldt voor hen een aparte regeling in hoofdstuk VII Wet op de Loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) die hen onder de loonbelasting schaaft, maar wel met een aparte regeling met bijbehorend tarief. Zij hebben namelijk de mogelijkheid de kosten via een kostenvergoedingsbeschikking buiten de gage te houden conform artikel 35 lid 4 Wet LB 1964. Over de netto gage wordt vervolgens dit tarief toegepast.

2.2 Sporters in de inkomsten- en loonbelasting

Afhankelijk van de omstandigheden zijn er verschillende fiscale hoedanigheden in de inkomsten-/loonbelasting voor beroepssporters die in Nederland wonen. Een aantal van deze fiscale hoedanigheden – welke voor deze scriptie relevant worden geacht – worden behandeld.

- De beroepssporter kan ondernemer zijn. Hij moet dan het resultaat als winst uit onderneming aanmerken in box 1 van de inkomstenbelasting, conform afdeling 3.2 Wet IB 2001. Bij de bepaling van de winst uit onderneming is het mogelijk om kosten af te trekken van de opbrengst conform de winstbepalingsregels in art. 3.8 e.v. Wet IB 2001.
- De beroepssporter kan een normale dienstbetrekking vervullen, waarbij de sporter in dienst is bij zijn werkgever, welke loonbelasting voor hem afdraagt volgens de normale wettelijke bepalingen van de loonbelasting. Binnen een normale dienstbetrekking is de aftrek van kosten door de werknemer niet mogelijk. Het gedachtegoed hierachter ligt in het feit dat de

werkgever de kosten wel onbelast vergoedt, als deze echt noodzakelijk zijn.¹ Hierbij kan de werkgever gebruik maken van de vrije vergoedingen² om onbelast kosten van zijn personeel te vergoeden, binnen de gestelde wettelijke eisen.³ Vervolgens worden deze sporters in een normale dienstbetrekking conform afdeling 3.3 Wet IB 2001 (belastbaar loon) in de inkomstenbelasting betrokken.

- De beroepssporter kan kiezen voor de ‘opting-in’ regeling van artikel 4, lid 1, onderdeel f Wet LB 1964, indien geen sprake is van ondernemerschap of een echte dienstbetrekking. Er is dan sprake van een fictieve dienstbetrekking. De sporter wordt dan op dezelfde wijze behandeld als werknemers in een ‘echte’ dienstbetrekking.

- De beroepssporter valt in geen van bovenstaande categorieën en vervult dus geen dienstbetrekking en kwalificeert niet als ondernemer. Hij zou nu onder de beroepssportersregeling kunnen vallen. Later zal echter blijken dat dit niet het geval is, gezien het feit dat hij in Nederland woont. Dan kwalificeert hij volgens artikel 5a Wet LB 1964 namelijk niet als beroepssporters voor de beroepssportersregeling. Het behaalde resultaat geeft hij aan conform afdeling 3.4 Wet IB 2001 (resultaat uit overige werkzaamheid). Kosten die de sporter maakt om dit resultaat uit overige werkzaamheden te behalen zijn aftrekbaar.⁴

Voor een beroepssporter welke niet in Nederland woont maar wel Nederlands inkomen geniet zijn de volgende mogelijkheden tot heffing in de inkomsten-/loonbelasting:

- De beroepssporter kan ondernemer zijn. Hij valt dan in artikel 7.2 lid 2 sub a Wet IB 2001.

- De beroepssporter kan een normale dienstbetrekking vervullen. Hij valt dan in artikel 7.2 lid 2 sub b Wet IB 2001.

- De beroepssporter valt in geen van bovenstaande categorieën en vervult dus geen dienstbetrekking en kwalificeert niet als ondernemer. Hij kan dan onder de beroepssportersregeling van hoofdstuk VII Wet LB 1964 vallen, afhankelijk van onder andere hun woonland. Een nadere afbakening hiervan volgt in de volgende paragraaf.

¹ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P., Schuver, B.F., Inkomstenbelasting, Kluwer, Deventer, 2011, p. 296.

² Deze vrije vergoedingen zijn momenteel te vinden in artikel 31a lid 2 Wet LB 1964, in tegenstelling tot artikel 15 waar deze voorheen te vinden waren, zoals ook vermeld staat in de Cursus belastingrecht Loonbelasting. Deze vrije vergoedingen zoals deze er nu zijn blijven nog tot 1 januari 2014 naast de nieuwe werkkostenregeling bestaan, zie ook de Brief 29 oktober 2009, nr. AFP/2009/681 en Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 12, p. 4

³ Westen, G.W.B. van, Cursus belastingrecht Loonbelasting, Kluwer, Deventer, 2011, p. 191

⁴ Freudenthal, R.M., Resultaat uit overige werkzaamheden, Kluwer, Deventer, 2002, p. 171.

Als ze onder de beroepssportersregeling vallen, zullen ze fictief in de loonbelasting betrokken worden. Dit ondanks dat ze eigenlijk geen werkgever hebben en ook verder zelfstandig zijn. Ze vallen dan onder de regeling van hoofdstuk VII Wet LB 1964 waardoor ze gebruik kunnen maken van een kostenvergoedingsbeschikking om de kosten die ze maken reeds in de loonbelasting buiten de te belasten gage te houden.⁵

2.3 Sporters fictief in de loonbelasting

In artikel 1 Wet LB 1964 worden beroepssporters aangemerkt als belastingplichtigen:

“Onder de naam ‘loonbelasting’ wordt van werknemers of hun inhoudingsplichtige, van artiesten, van beroepssporters, van buitenlandse gezelschappen... een directe belasting geheven”

Blijkbaar heeft de wetgever het wenselijk geacht dat beroepssporters en buitenlandse gezelschappen in de loonbelasting betrokken worden, ook als zij niet als werknemer in dienst zijn. Zij vallen dan normaal gesproken slechts in de inkomstenbelasting onder de regeling van resultaat uit overige werkzaamheid in box 1 Wet IB 2001 conform afdeling 3.4 Wet IB 2001. Toch wil de wetgever (een deel van) deze beroepssporters in de loonbelasting betrekken.

Door deze beroepssporters in de loonbelasting te betrekken hoopt de wetgever te bereiken dat de belasting eenvoudig en efficiënt geheven kan worden. Of dit ook zo is valt echter te betwijfelen omdat er aldus wel een extra regeling bij is gekomen. Hierdoor wordt de efficiëntie in beginsel dus niet per definitie verbeterd, eerder verslechterd. Bekeken moet dus worden of deze regeling een nuttige aanvulling vormt.

Artikel 5a Wet LB 1964 bepaalt wie er onder de beroepssportersregeling vallen. Hierin staat bepaald dat sporters die in Nederland, Aruba, Curaçao, Sint Maarten of de BES eilanden wonen of in een land waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing heeft, niet als beroepssporter kwalificeren. Ook wanneer de sportbeoefening rechtstreeks met een natuurlijk persoon is overeengekomen voor zijn persoonlijke aangelegenheden kwalificeert men niet als beroepssporter.

Wat opvalt is dat de wetgever vrij veel sporters heeft uitgezonderd van deze beroepssportersregeling van hoofdstuk VII Wet LB 1964. Om dit beter te begrijpen moeten

⁵ Wiel-Rammeloo, D.V.E.M. van der, Schendel, J.M. van, Verploegh, H.C., Loonheffingen, Kluwer, Deventer, 2011, p. 481.

we terugvallen op de wetshistorie. De regeling is op 1 januari 2001 ingevoerd met een brede grondslag en met een laag tarief⁶ van 20%⁷ voor niet in Nederland wonende sporters. De gedachte bij de invoering van deze regeling was om een laag tarief toe te passen, gezien de gage die de sporter ontvangt deels een vergoeding voor de gemaakte kosten is. Voor beroepssporters uit Nederland gold dit tarief van 20% ten tijde van de introductie van de regeling op 1 januari 2001 ook, maar sinds 1 januari 2002 is het tarief voor hen het gecombineerde heffingspercentage van artikel 21 sub b Wet LB 1964.

Toch werd al gauw duidelijk dat een aantal elementen van de regeling niet voldeed. Er was behoefte aan meer maatwerk.⁸ Zo zijn toen daartoe de gageverdelingsverklaring en de kostenvergoedingsbeschikking ingevoerd. Hierop wordt nog dieper ingegaan in hoofdstuk 3.

De regeling is geëvalueerd; de evaluatie is opgenomen in het rapport “Evaluatie artiesten- en beroepssportersregeling” dat op 12 mei 2004 is verschenen. Hierin werd beschreven hoe de regeling tot dan toe functioneerde. Duidelijk werd dat de belastingopbrengst van Nederlandse sporters zeer klein was.⁹ Er is toen besloten om vanaf 1 januari 2007¹⁰ alle beroepssporters wonend in Nederland, Aruba, Curaçao, Sint Maarten of de BES eilanden of wonend in een land waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing heeft buiten de beroepssportersregeling te houden.

In artikel 5b Wet LB 1964 is bepaald welke buitenlandse gezelschappen onder de beroepssportersregeling vallen. Het gaat hier om een groep van hoofdzakelijk (70% of meer) niet in Nederland wonende sporters die vanwege een overeenkomst van korte duur (bijvoorbeeld een sportevenement zoals een Europees kampioenschap) als beroep hier sport beoefenen.

Het mag zeker opvallend genoemd worden dat een gezelschap kwalificeert voor de loonbelasting, gezien het feit dat er normaal alleen van natuurlijke personen geheven wordt. Uit de parlementaire behandeling¹¹ blijkt dat de wetgever dit enerzijds gedaan heeft om de heffing te vergemakkelijken en anderzijds om de administratieve lasten te beperken voor het buitenlandse gezelschap. Omdat de loonbelasting sinds 2001 geen eindheffing meer is voor buitenlandse sporters, zijn hun administratieve lasten namelijk onbedoeld verzwaaard. Door ze

⁶ Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. A, p. 8

⁷ Kamerstukken II 1999/2000, 26 728, nr. 27, p. 14-15

⁸ Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr. 3, p. 7

⁹ Kamerstukken II 2003/04, 29 606, nr. 1, p. 11

¹⁰ Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 2.

¹¹ Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3, p. 11

als gezelschap in de loonbelasting te betrekken in plaats van als individuele sporter, probeert de wetgever ze hierin tegemoet te treden.

Ook op de buitenlandse gezelschappen zijn de uitzonderingen zoals in artikel 5a Wet LB 1964 opgenomen van toepassing. De uitzonderingen zijn:

- Als het optreden rechtstreeks is overeengekomen met een natuurlijk persoon ten behoeve van diens persoonlijke aangelegenheid, of
- Wanneer het gezelschap hoofdzakelijk bestaat uit leden uit Nederland, Aruba, Curaçao, Sint Maarten of de BES eilanden of een verdragsland valt dit gezelschap niet onder de beroepssportersregeling.

Dit kan tot interessante situaties leiden wanneer een succesvolle sporter welke niet uit Nederland, Aruba, Curaçao, Sint Maarten of de BES eilanden of een verdragsland komt, met drie andere sporters welke wel in bovengenoemde landen wonen, een team vormt. Bijvoorbeeld een sporter uit Equador met drie sporters uit Duitsland. Wanneer zij in Nederland een tak van sport beoefenen, zullen zij dus als gezelschap als geheel niet in de loonbelasting worden betrokken. Het gezelschap bestaat immers voor meer dan 70% uit sporters afkomstig uit een kwalificerend land, aldus artikel 5b lid 1 sub 2 Wet LB 1964. De kans dat deze sporter dan vervolgens nog aangifte inkomstenbelasting zal doen is klein.

Verdragen spelen hierin een belangrijke rol, zoals uit artikel 5a en 5b Wet LB 1964 blijkt. Dit komt omdat in een verdrag geregeld is welk land over welke inkomsten heft. In beginsel regelt een verdrag dat er in ieder geval in een van beide landen geheven wordt.¹² Nederland wil niet dat bepaalde inkomsten nergens belast worden.

Ook noemt de wetgever het argument van de beperkte informatie-uitwisseling met niet-verdragslanden,¹³ waardoor de informatie over hier ontvangen gage wellicht niet in het woonland aankomt of niet wordt meegenomen in de heffing. Daarom zal Nederland loonbelasting inhouden over de gage van sporters die niet uit Nederland, Aruba, Curaçao, Sint Maarten of de BES eilanden of een verdragsland komen, op voorwaarde dat het geen groep is welke hoofdzakelijk bestaat uit sporters die wel in bovengenoemde landen wonen.

¹² Momenteel is er echter een uitzondering vanwege de vrijstellingsmethode die Nederland sinds 1 januari 2007 hanteert, waardoor sporters uit een aantal verdragslanden een dubbele vrijstelling genieten. Nederland probeert echter deze verdragen aan te passen naar de verrekeningsmethode, zodat deze sporters niet meer dubbel zijn vrijgesteld.

¹³ Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3, Memorie van Toelichting, p. 16

Artikel 8a Wet LB 1964 regelt de inhoudingsplichtige voor artiesten en beroepssporters. Dat is ten aanzien van sporters in principe diegene met wie de sportbeoefening is overeengekomen, tenzij de gage van een derde wordt ontvangen. Deze derde kan bijvoorbeeld een sponsor zijn die aan de winnaar van een toernooi een extra geldbedrag doet toekomen. Dan is deze derde de inhoudingsplichtige over zijn uitgekeerde bedrag.¹⁴

Artikel 37 lid 2 Invorderingswet 1990 (IW 1990) regelt de aansprakelijkheid van de inhoudingsplichtige. De wetgever wil zeker stellen dat de belasting ook daadwerkelijk geïnd kan worden.¹⁵ In artikel 37 lid 2 IW 1990 is daarom geregeld dat diegene die de sportbeoefening in Nederland organiseert hoofdelijk aansprakelijk is voor de af te dragen loonbelasting. Hierbij is er geen disculpatiemogelijkheid.¹⁶ Dit betekent dat er geen mogelijkheid is als inhoudingsplichtige om te bewijzen dat het niet aan hem te wijten is dat de belasting niet is afgedragen.

Overigens is de beroepssporter of zijn de leden van een gezelschap zelf hoofdelijk aansprakelijk voor ten onrechte niet ingehouden loonbelasting, conform artikel 38 lid 1 IW 1990, tenzij men deze nalatigheid tijdig aan de inspecteur meldt conform lid 2 van dit artikel.

2.4 Sociale verzekeringspositie beroepssporter

De positie voor de sociale verzekeringen (volksverzekeringen en werknemersverzekeringen) hangt enerzijds af van de materiewetten, welke de kring van verzekerden regelen, en anderzijds van de Wet financiering sociale verzekeringen (Wfsv), welke de heffing regelt indien men verzekerde is. De heffing en inning van de premies voor deze sociale verzekeringen wordt uitgevoerd door de Belastingdienst via de Wfsv. In artikel 6 Wfsv is geregeld dat de verzekerde in de zin van de volksverzekeringen premieplichtig is.

Voor de volksverzekeringen (AOW, ANW, en AWBZ) bestaat de kring van verzekerden volgens artikel 6, lid 1, onderdeel a, AOW (in de andere twee wetten is een identieke bepaling opgenomen) uit alle ingezetenen van Nederland en niet-ingezetenen die in Nederland in dienstbetrekking werkzaam zijn en daardoor aan de Nederlandse loonbelasting zijn onderworpen, binnen de leeftijdsgrenzen (voor de AOW).

¹⁴ Graaf, A.C.G.A.C. de, Kavelaars, P., Stevens, A.J.A. Internationaal belastingrecht, Kluwer, Deventer, 2010, par. 5.6.1.4

¹⁵ Raaijmakers, J.H.P.M., Aansprakelijkheid in belastingzaken, Kluwer, Deventer, 2007, p. 127

¹⁶ Graaf, A.C.G.A.C. de, Kavelaars, P., Stevens, A.J.A. Internationaal belastingrecht, Kluwer, Deventer, 2010, par. 5.6.1.6

In het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden volksverzekeringen 1999¹⁷ is op deze hoofdregels een aantal inbreuken gemaakt voor bepaalde personen, waaronder sporters. In beginsel zijn buitenlandse beroepssporters niet verzekerd, indien zij voor korte duur (ten hoogste drie maanden) een tak van sport in Nederland beoefenen.¹⁸

De Zorgverzekeringswet (Zvw) sluit voor het bepalen van de verzekeringsplicht bij de AWBZ aan. Slechts militairen en gemoedsbezwaarden volgens artikel 64 lid 1 Wfsv vormen een uitzondering op deze hoofdregel en zijn derhalve niet verplicht een zorgverzekering af te sluiten, zo staat in artikel 2 lid 2 Zvw. Het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden volksverzekeringen 1999 geldt ook voor de ZVW.¹⁹ Dit heeft dus tot consequentie dat beroepssporters niet verzekerd zullen zijn in Nederland voor de ZVW, indien zij voor ten hoogste drie maanden een tak van sport in Nederland beoefenen.

Voor de werknemersverzekeringen (WW, ZW, WIA en WAO) is volgens artikel 3 lid 1 ZW (deze bepaling geldt in overeenkomstige zin voor de overige werknemersverzekeringen) de werknemer verzekerd. Werknemer is de natuurlijk persoon onder de 65 jaar die in privaat- of publiekrechtelijke dienstbetrekking staat. De kwalificatie dienstbetrekking is dezelfde als in de loonbelasting. De criteria zijn:

- Is er sprake van een gezagsverhouding?
- Wordt er loon betaald?
- Wordt er (persoonlijk) arbeid verricht?

Volgens het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden werknemersverzekeringen 1990²⁰ worden buitenlandse beroepssporters die hier te lande sporten niet als werknemer beschouwd.²¹ Zij zijn dus derhalve niet verzekerd voor de werknemersverzekeringen.

¹⁷Besluit-1999, KB van 24 december 1998, Stb. 746

¹⁸ Artikel 19 Besluit-1999, KB van 24 december 1998, Stb. 746

¹⁹ Sijstermans, J.J.G., Internationale premieheffing volksverzekering, werknemersverzekeringen en Zorgverzekeringswet 2006, Kluwer, Deventer, 2006, p. 342

²⁰ Besluit-1990, KB van 23 augustus 1989, Stb. 402

²¹ Artikel 13 lid 1 (artiest geen werknemer) en lid 2 (gelijkstelling beroepssporter aan artiest) Besluit-1990, KB van 23 augustus 1989, Stb. 402

2.5 Bijzonder tarief beroepssporters

De beroepssporters hebben een wat andere beloningsstructuur en kostenstructuur dan de meeste ‘normale’ belastingplichtigen in de loonbelasting. Althans, dat is de mening van de wetgever. De gage conform artikel 35 Wet LB 1964 is ruim gedefinieerd en bevat bijvoorbeeld ook startgeld en prijzengeld, zoals we ook in hoofdstuk 3 zullen zien. Betwijfeld kan echter worden of dit wezenlijk anders is dan bij reguliere werknemers. Als een reguliere werknemer prijzengeld zou ontvangen zou dit immers ook tot het loon behoren. Daarnaast hebben beroepssporters diverse kosten, zoals verblijf- en reiskosten. Deze vergoedingen van kosten vormen vaak een behoorlijk deel van de bruto gage, waardoor de beroepssporters maar een deel van deze bruto gage overhouden.

Ook zullen de beroepssporters die niet in echte dienstbetrekking staan, veel verschillende ‘werkgevers’ hebben gedurende een jaar. Sporters die wel een echte dienstbetrekking hebben zullen echter in beginsel gewoon een werkgever hebben. Wel kunnen zij eventueel sponsorgelden direct van de sponsor ontvangen, en dus niet via de werkgever.

Normaal gesproken zou een sporter – als hij een echte dienstbetrekking heeft – kosten door zijn werkgever kunnen laten vergoeden. Deze mogelijkheid heeft een sporter zonder echte dienstbetrekking echter niet, waardoor hij in beginsel zijn kosten niet in aftrek kan brengen in de loonbelasting. Juist bij sporters is dit wel erg relevant, gezien de ontvangen gage vrijwel altijd een deel vergoedingen bevat. Dit zou een probleem kunnen vormen om deze sporter fictief in de loonbelasting te betrekken, gezien het feit dat hij dan pas bij zijn aangifte inkomstenbelasting de kosten zou kunnen verrekenen.

Dit heeft de wetgever zich ook gerealiseerd bij het invoeren van de vernieuwde regeling per 1 januari 2001. Daarom heeft hij geacht dat een laag tarief met een brede grondslag de voorkeur heeft.²² Dit gezien de hoge kosten die sporters vaak blijken te hebben. Deze bedraagt gemiddeld 72%²³ van de bruto gage, zo blijkt uit het evaluatierapport van het Ministerie. Uit onderzoek gepubliceerd in het artikel “Illusies van de ABSR” blijkt dat dit zelfs nog hoger is.²⁴ Hierdoor houden sporters veel van de gage die zij ontvangen niet (netto) over. Een groot deel van de bruto gage is immers eigenlijk vergoeding van kosten. Daarom heeft de wetgever een lager tarief geïntroduceerd, waardoor er meer aangesloten kon worden bij de uiteindelijke heffing in de inkomstenbelasting (mits de loonheffing geen eindheffing wordt).

²² Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. A, p. 8

²³ Kamerstukken II 2003/04, 29 606, nr. 1, p. 10-11

²⁴ Molenaar, D., Illusies van de ABSR, WFR 2004/6587, p. 6

Toch hebben we in Nederland de mogelijkheid om de kosten reeds in de loonbelasting niet in de heffing te betrekken, hetgeen via een kostenvergoedingsbeschikking kan. Door deze kostenvergoedingsbeschikking is eigenlijk een tariefvoordeel ontstaan. Enerzijds is er een laag tarief van 20%, maar anderzijds is er een versmalde grondslag. Er wordt immers geheven over de netto gage waarbij niet geheven wordt over de kosten welke zijn aangemerkt in de kostenvergoedingsbeschikking.

Dat gaat in tegen het idee van het lagere tarief van 20%. Het idee was immers om de brede grondslag (heffing over de bruto gage) te belasten, vandaar een lager tarief.

Er zijn twee landen in de EU die het tarief vanwege de later toegestane kostenaf trek wel verhoogd hebben, namelijk Duitsland en Oostenrijk.²⁵

Aan de werking van deze kostenvergoedingsbeschikking zal in paragraaf 3.3 aandacht worden besteed.

2.6 Conclusie

De wetgever acht het nodig om een beperkte groep sporters fictief in de loonbelasting te betrekken, met een afwijkend regime ten opzichte van de gewone werknemer. Dit gezien de complexere beloning en kostenstructuur enerzijds, en het veiligstellen van de belastingclaim anderzijds. In het volgende hoofdstuk komt de werking van deze beroepssportersregeling aan bod.

²⁵ Molenaar, D., Nederland wil geen art. 17 meer in zijn belastingverdragen, WFR 2011/6904, p. 6

3. De beroepssportersregeling

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk bespreek ik de beroepssportersregeling zoals die is opgenomen in de Wet LB 1964. Zoals in het vorige hoofdstuk al duidelijk is geworden, is deze regeling te vinden in hoofdstuk VII Wet LB 1964. De regeling zorgt ervoor dat beroepssporters fictief onder de loonbelasting geschaard worden, wat een mogelijk efficiëntievoordeel met zich brengt. Daarnaast vereenvoudigt het ook de belastinginning.

De heffingssystematiek is in hoofdstuk 2 aan de orde gekomen. Hierin is naar voren gekomen dat slechts sporters welke niet woonachtig zijn in Nederland, Aruba, Curaçao, Sint Maarten of de BES eilanden of een verdragsland,²⁶ kunnen kwalificeren voor de beroepssportersregeling (artikel 5a lid 2 Wet LB 1964). Ook gezelschappen kunnen kwalificeren indien zij hoofdzakelijk uit niet in Nederland woonachtige sporters bestaan (artikel 5b lid 1 Wet LB 1964). Daarnaast werd duidelijk wie de inhoudingsplichtige is (artikel 8a lid 1 Wet LB 1964) en dat de belasting wordt ingehouden op de gage (artikel 35b lid 1 Wet LB 1964).

Om beter te begrijpen hoe deze regeling werkt is het wenselijk in dit hoofdstuk de wetssystematiek van hoofdstuk VII Wet LB 1964 door te lopen. In paragraaf 3.2 worden artikel 35 Wet LB 1964 e.v. besproken. Hierbij wordt ook kort aandacht geschonken aan hoofdstuk VIIA Wet LB 1964, welke de belastingheffing van buitenlandse gezelschappen regelt. Daarnaast zijn er nog enkele bepalingen in de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 en het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 welke van belang zijn en derhalve ook worden besproken. Vervolgens worden in paragraaf 3.3 de kleinevergoedingsregeling en de kostenvergoedingsbeschikking behandeld.

3.2 Wetssystematiek

In hoofdstuk VII van de Wet LB 1964 heeft de wetgever een aparte regeling opgenomen voor beroepssporters. Nu bepaald is wie er onder deze regeling vallen (het subject) en hoe deze heffing verloopt, is het goed om naar het object van heffing te kijken.

Artikel 35 Wet LB 1964 regelt dat er geheven wordt over de gage. Volgens dit artikel is dit hetgeen de beroepssporter als zodanig geniet. Mocht een sporter ook iets in privé ontvangen,

²⁶ Een land waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing heeft gesloten.

wat niet voortvloeit uit zijn hoedanigheid van beroepssporter, dan valt dit niet onder deze regeling. Ook de kostenvergoedingen behoren tot de gage, alsmede uitkeringen of verstrekkingen die onder een voorwaarde worden uitgekeerd. Bijvoorbeeld een extra sponsorbedrag bij winst van een wedstrijd of een uitkering na verloop van tijd.

Een aantal zaken behoort echter niet tot de gage, zoals vergoedingen en verstrekkingen ter zake van consumpties, die niet voldoen aan de regels die aan een maaltijd worden gesteld en vergoedingen tot bestrijding van reis- en verblijfkosten (anders dan eigen vervoer).

In lid 5 van artikel 35 Wet LB 1964 staat vervolgens dat niet in geld genoten gage – uiteraard - ook in aanmerking wordt genomen, gemeten naar de waarde in het economische verkeer. Als bijvoorbeeld naast een som geld ook een duur horloge gewonnen wordt, zal ook de waarde van dit horloge aangegeven moeten worden. Zou dit niet zo geregeld zijn, dan zou het immers wel erg gemakkelijk worden om de heffing te omzeilen.

In artikel 35a Wet LB 1964 is geregeld wat het tarief is, namelijk 20% voor de niet in Nederland wonende beroepssporter. Eventueel kan dit volgens lid 2 ten behoeve van uniforme heffing bij grensoverschrijdende evenementen tijdelijk worden verlaagd tot minimaal 15%, zoals onder andere bij het Europees Kampioenschap voetbal is gebeurd in 2000, toen er namelijk tijdelijk een tarief van 18%²⁷ was. Dit om een uniforme heffing van 18% – zoals België ook deed – niet in de weg te staan. Dit was overigens nog onder de oude regeling van artikel 26c.²⁸

Hierover is toen ook geprocedeerd.²⁹ Een Nederlandse sporter voelde zich gediscrimineerd ten opzichte van buitenlandse sporters en ging in beroep bij Rechtbank Breda. Dit gezien het feit dat buitenlandse sporters slechts 18% loonbelasting af hoefden te dragen en er door de inspecteur bewust geen aangiftebiljetten inkomstenbelasting zijn uitgereikt aan deze buitenlandse sporters. Hierdoor werd de 18% loonbelasting in plaats van voorheffing dus eindheffing voor deze buitenlandse sporters. Rechtbank Breda stelde daarom dat op basis van het gelijkheidsbeginsel er hier inderdaad sprake was van discriminatie, waardoor ook deze Nederlandse sporter slechts tegen het tarief van 18% werd belast. De inspecteur is in hoger beroep gegaan, maar Gerechtshof 's-Hertogenbosch heeft dat beroep ongegrond verklaard en de uitspraak van de Rechtbank bevestigd.³⁰

²⁷ Besluit van 6 juni 2000, nr. WDB 00/ 403M, Stcrt. 2000, 108; datum inwerkingtreding: 10 juni 2000

²⁸ Kamerstukken I 1999/2000, 26 941, nr. 220, p. 2

²⁹ Rechtbank Breda, 17 maart 2006, nr. 05/216, V-N 2006/41.2.12

³⁰ Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 9 november 2006, nr. 06/00131, LJN AZ3930

Feitelijk kan de belastbare gage dus als volgt worden berekend: de ontvangen gage in geld (inclusief gage in natura volgens artikel 35 lid 5 Wet LB 1964 en kostenvergoedingen), wordt verminderd met de vergoedingen voor consumpties, maaltijden en reis- en verblijfskosten. De kleinevergoedingsregeling en de kostenvergoedingsbeschikking (paragraaf 3.3) vormen het sluitstuk. Deze vergoedingen behoren namelijk ook niet tot de gage.

Artikel 35d en 35e Wet LB 1964 regelen de verplichtingen van de beroepssporter respectievelijk de inhoudingsplichtige. Globaal wordt er in deze artikelen geregeld dat de sporter verplicht is opgave te doen van de gegevens die mogelijk benodigd zijn voor de heffing. De inhoudingsplichtige is verplicht om de identiteit van de sporter vast te stellen en een goede loonadministratie te voeren. Deze verplichtingen zijn zoveel mogelijk overgenomen van artikel 28 en 29 Wet LB 1964, de verplichtingen van normale werknemers in de loonbelasting, maar dan uiteraard aangepast aan beroepssporters.³¹

In artikel 35g tot en met 35m Wet LB 1964 zijn vervolgens de bepalingen te vinden voor buitenlandse gezelschappen. Deze lijken zeer sterk op de bovenstaande wetsartikelen, maar dan toegepast op het gezelschap.

Een gageverdelingsverklaring³² (artikel 12b Uitvoeringsbesluit LB 1965) is nodig om te bepalen hoeveel gage toekomt aan iedere sporter van het gezelschap afzonderlijk. In beginsel wordt er bij een gezelschap vanuit gegaan dat de gage gelijkmatig over de sporters wordt verdeeld, maar in een gageverdelingsverklaring kan hier van worden afgeweken. Zeer bruikbaar dus voor gezelschappen waarbij niet iedere sporter afzonderlijk dezelfde gage toekomt.

Artikel 9.4 lid 3b Wet IB 2001 regelt of een sporter wel of geen aanslag krijgt. Dit lid regelt namelijk dat een sporter die niet in Nederland woont en waarbij het verzamelinkomen uitsluitend uit gage bestaat, niet valt onder de regeling van artikel 9.4 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001.³³ Hij hoeft dus niet verplicht aangifte inkomstenbelasting te doen, maar kan dat wel.

³¹ Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3, p. 24

³² Besluit van 20 december 2000, Stb. 640 (introductie gageverdelingsverklaring)

³³ In onderdeel a is geregeld dat de belastingplichtige een aanslag krijgt indien de verschuldigde belasting het saldo van de gezamenlijke voorheffingen en de voorlopige teruggaven met meer dan €44 te boven gaat.

3.3 Kleinevergoedingsregeling en kostenvergoedingsbeschikking

De kleinevergoedingsregeling en de kostenvergoedingsbeschikking zijn in de loop van 2001 ingevoerd nadat duidelijk werd dat er meer behoefte was aan maatwerk in de beroepssportersregeling van de loonbelasting. Hierdoor is de loonbelasting als voorheffing steeds meer gaan aansluiten bij de uiteindelijk verschuldigde inkomstenbelasting, al zullen buitenlandse beroepssporters vaak geen gebruik maken van de mogelijkheid vrijwillig aangifte inkomstenbelasting te doen. Deze is immers niet verplicht voor hen indien zij slechts gage als belastbaar bedrag ontvangen.

De genoemde regelingen zijn te vinden in het Uitvoeringsbesluit LB 1965: artikel 12a en artikel 12b. In artikel 12a Uitvoeringsbesluit LB 1965 worden zowel de kleinevergoedingsregeling als de kostenvergoedingsbeschikking geregeld.³⁴ Feitelijk is de kleinevergoedingsregeling een onderdeel van de kostenvergoedingsbeschikking.

De kleinevergoedingsregeling is een regeling die er voor zorgt dat bedragen lager dan €163³⁵ buiten de loonbelasting sfeer gehouden worden. Hiermee wordt €163 per dag per beroepssporter bedoeld. Ook gezelschappen van sporters kunnen van deze regeling gebruik maken, waarbij een gezelschap van bijvoorbeeld tien personen dus €1630 per dag onbelast (voor de loonbelasting) vergoed kan krijgen. Dit is gedaan met het idee organisatoren van evenementen waarbij 'kleine' artiesten of sporters doorgaans slechts een onkostenvergoeding (of een zeer laag loon) krijgen, niet onnodig te belasten met de administratie van het inhouden van de loonbelasting over dergelijke lage bedragen.

Dit leidt overigens niet automatisch tot het niet heffen van inkomstenbelasting over deze ontvangen gage. Zelfs niet als de gage niet boven €163 per sporter per dag uitkomt en via de kleinevergoedingsregeling in de loonbelasting niet belast wordt. De sporter moet dit bedrag zelf in zijn aangifte inkomstenbelasting opgeven. Afhankelijk van de omstandigheden zal hij dan wellicht alsnog belasting over deze ontvangen gage moeten afdragen. Echter moet hierbij wel de kanttekening worden geplaatst dat buitenlandse beroepssporters en gezelschappen conform artikel 9.4 lid 3 Wet IB 2001 niet verplicht zijn aangifte inkomstenbelasting te doen. Dit betekent dus dat buitenlands belastingplichtige sporters wel belastingvrij maximaal €163 per sporter per dag kunnen verkrijgen.

³⁴ Besluit van 17 december 2001, Stb. 700 (introduktie kleinevergoedingsregeling van €136, inmiddels €163)

³⁵ Per 1 januari 2009 verhoogd van €136 naar €163

De kostenvergoedingsbeschikking zorgt dat sporters de kosten die “*geacht kunnen worden te strekken tot bestrijding van kosten, lasten en afschrijvingen ter behoorlijke vervulling van het optreden of de sportbeoefening*”³⁶ kunnen aftrekken van hun belastbare gage. Gezien de gelden die sporter ontvangt mede vergoedingen van kosten zijn, is het voor sporters belangrijk dat zij deze kosten buiten de gage kunnen houden. Als deze kostenvergoedingsbeschikking op tijd wordt aangevraagd, kan de sporter alle kosten aangeven welke hij gemaakt heeft en redelijkerwijs zijn toe te rekenen aan de sportbeoefening. De inspecteur geeft dan een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking af.

Uitdrukkelijk moet overigens worden gesteld dat er niet gelijktijdig gebruik gemaakt kan worden van de kleinevergoedingsregeling en de kostenvergoedingsbeschikking.

Een goed voorbeeld van de kostenvergoedingsbeschikking en artikel 9.4 Wet IB 2001 is te vinden in een uitspraak van Rechtbank Breda³⁷. In geschil was een sporter uit het Verenigd Koninkrijk die hier in Nederland bij een sportevenement een prijs van €200.200 had gewonnen. Hij was echter te laat met het aanvragen van zijn kostenvergoedingsbeschikking. Hij wilde deze kosten alsnog buiten zijn belastbare bedrag houden en vulde daarom de aangifte inkomstenbelasting in met zijn kosten. De Rechtbank ging hier niet in mee. Gezien hij nu aangifte inkomstenbelasting doet oordeelde de Rechtbank dat het mogelijk is om op deze manier alsnog de kosten in aftrek te brengen, maar dat de consequentie daarvan is dat ook het progressieve tarief van de inkomstenbelasting toegepast moest worden. Wel werd de sporter de mogelijkheid geboden om zijn aangifte inkomstenbelasting in te trekken en te volstaan met de ingehouden loonbelasting, omdat hij volgens artikel 9.4 Wet IB 2001 niet verplicht is aangifte te doen. De afgedragen loonbelasting is indien hij voor die benadering opteert dus eindheffing geworden.

Een zaak waarin werd getoetst welke kosten redelijkerwijs toe te rekenen zijn aan de sportbeoefening conform artikel 35 Uitvoeringsbesluit LB 1965, is een uitspraak van Hof ‘s-Hertogenbosch.³⁸ In geschil was de kostenvergoedingsbeschikking van een Amerikaanse popartiest die in 2002 een Europese tournee maakte. Hij had voor zijn optreden in Nederland een kostenvergoedingsbeschikking gevraagd. De kosten van zijn privévliegtuig had hij voor zowel de heen- als de terugvlucht toegerekend aan zijn optreden in Nederland, alsmede de kosten van zijn belastingadviseur. De inspecteur vond dit buitensporig en gaf om deze reden geen akkoord deze kosten op te nemen in de kostenvergoedingsbeschikking. De

³⁶ Artikel 12a lid 2 Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965

³⁷ Rechtbank Breda, 26 oktober 2009, nr. 08/2885, V-N 2010/22.16

³⁸ Hof ‘s-Hertogenbosch, 23 juni 2004, nr. 02/04826, V-N 2005/8.19

belastingplichtige stelde dat hij de vlieggkosten vermoedelijk niet in een ander land tot uitdrukking kan brengen. Toch beslist het Hof dat maximaal de helft van elke vlucht mag worden toegerekend aan het optreden, aangezien hij op doorreis was. Daarnaast worden de kosten van de belastingadviseur niet gezien als aftrekbare kosten, waarbij een vergelijking wordt gemaakt naar de gewone werknemer. In het toen nog geldende artikel 15 onderdeel a Wet LB 1964 was namelijk bepaald dat een gewone werknemer de kosten van de belastingadviseur ook niet in aanmerking mag nemen.

3.4 Conclusie

De beroepssportersregeling van hoofdstuk VII Wet LB 1964 regelt dat beroepssporters fictief in de loonbelasting worden betrokken, waarbij er wordt geheven over de gage. Zij kunnen gebruik maken van de kostenvergoedingsbeschikking en de kleinevergoedingsregeling om de kosten en kleine vergoedingen buiten de loonbelastingsfeer te houden.

Gesteld kan worden dat de regeling een stuk beter functioneert dan ten tijde van de introductie van de vernieuwde regeling in 2001. De regeling is verfijnder en evenwichtiger geworden door bijvoorbeeld de kostenvergoedingsbeschikking, de kleinevergoedingsregeling en de gageverdelingsverklaring. Nu ook het merendeel van de sporters sinds 1 januari 2007 is uitgezonderd is de regeling qua efficiëntie sterk verbeterd. Overigens is daarmee uiteraard ook de belastingopbrengst lager geworden, maar gezien de zeer kleine opbrengst van deze regeling zal Nederland daar weinig van merken.

4. De voor- en nadelen

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal aandacht worden besteed aan de nadelen (paragraaf 4.2 t/m 4.4) en aan de voordelen (paragraaf 4.5 t/m 4.8) van de beroepssportersregeling zoals te vinden in hoofdstuk VII Wet LB 1964. Aangezien deze voordelen ook deels bestaan uit het verminderen van de nadelen, worden eerst de nadelen besproken.

Door de jaren heen is een aantal pijnpunten van de regeling naar boven gekomen. Zo bleken er problemen te zijn met dubbele belastingheffing; zie paragraaf 4.2. Paragraaf 4.3 bespreekt de hoge adviseurs- en administratieve lasten voor de belastingplichtige. Daarnaast levert de regeling relatief weinig op, terwijl de uitvoeringslasten relatief hoog zijn, hetgeen wordt besproken in paragraaf 4.4.

Ook bleek in de praktijk de definiëring van een beroepssporter lastig te bepalen voor sommige inhoudingsplichtigen. Hiervoor heeft het NOCNSF een zogenaamd stroomschema ontwikkeld, behandeld in paragraaf 4.5.

Anderzijds zijn er de laatste jaren – voornamelijk internationaal – veel ontwikkelingen geweest die de beroepssportersregeling verbeterd hebben en mede de bovenstaande nadelen – zoals de dubbele belastingheffing en de hoge adviseurs- en administratieve lasten – verminderd hebben.

Per 9 mei 2006 zijn sporters die ‘krachtens een andere grond’ een tak van sport beoefenen uitgezonderd; dit wordt besproken in paragraaf 4.6. Per 1 januari 2007 is de regeling wederom aangepast, waarbij veel sporters zijn vrijgesteld in Nederland. De voordelen hiervan worden besproken in paragraaf 4.7.

Ook voor in Nederland wonende sporters die in het buitenland een tak van sport beoefenen, probeert Nederland steeds meer de heffing te vereenvoudigen, zoals besproken in paragraaf 4.8. Dit doet zij door regelingen te treffen in belastingverdragen.

4.2 Dubbele belastingheffing

Er kan gemakkelijk sprake zijn van dubbele belastingheffing bij internationale situaties. Dit is het geval wanneer de bronstaat – waar de sportbeoefening plaatsvindt – alsmede de woonstaat van de beroepssporter over de gage loon-/inkomstenbelasting heft. In principe hoeft dat geen

probleem te zijn. Helaas blijken er in de praktijk echter vaak belemmeringen te zijn. Er volgt een voorbeeld om dit toe te lichten.

Stel een tennisser uit Nederland – die niet in loondienst is – speelt over de hele wereld toernooien. Hij wint een toernooi met bijbehorende som prijzengeld in Portugal. Ook heeft hij de nodige kosten. Over het bedrag aan prijzengeld is hij belasting verschuldigd. Helaas heeft een aantal landen geen regeling om de kosten af te trekken, zoals Portugal.³⁹ Hij betaalt dus belasting over de bruto gage, zonder dat hij zijn kosten af kan trekken. Vervolgens moet deze sporter in Nederland deze inkomsten wederom aangeven. Wel mag hij rekening houden met de ingehouden loonbelasting in Portugal. Dit gebeurt door een aftrek te verlenen op het inkomen voor het gedeelte dat in Portugal is verdiend. Nederland houdt echter slechts rekening met de belasting die is ingehouden over de netto gage. Dit betekent dus een gedeeltelijke dubbele belastingheffing voor de beroepssporter.

4.3 Adviseur- en administratieve lasten

Bovenstaande problematiek brengt ook met zich dat er veel lasten voor de beroepssporters zijn. Ze moeten immers eerst de belastingverplichtingen nakomen in het land van de sportbeoefening regelen, waarbij dus eventueel een kostenvergoedingsbeschikking of iets vergelijkbaars moet worden aangevraagd, ingevuld en opgestuurd. Daarna moet men in het woonland de belasting proberen te verrekenen, er van uitgaand dat dit land de verrekeningsmethode hanteert. Ook dat brengt weer de nodige lasten voor de beroepssporter met zich. In de praktijk is naar voren gekomen dat dit als groot bezwaar werd gezien, hetgeen duidelijk werd uit het evaluatierapport van 12 mei 2004.⁴⁰

4.4 Relatief weinig opbrengst

Uit datzelfde evaluatierapport van 12 mei 2004 bleek ook dat de belastingopbrengst van de artiesten- en beroepssportersregeling zeer laag lag. Zo was in 2002 – toen ook sporters uit Nederland, Aruba, Curaçao, Sint Maarten of de BES eilanden en sporters uit een verdragsland nog onder de regeling vielen – de totale opbrengst van deze regeling (artiesten en beroepssporters samen) na aftrek van de kostenvergoedingsbeschikkingen slechts €19,3

³⁹ Molenaar, D., Nederland wil geen art. 17 meer in zijn belastingverdragen, WFR 2011/6904, p. 3

⁴⁰ Kamerstukken II 2003/04, 29 606, nr. 1, p. 10

miljoen, waarvan slechts €4,4 miljoen van buitenlandse sporters was.⁴¹ Een erg magere opbrengst dus, gezien het feit dat het hier om slechts 0,07%⁴² van de totale opbrengst van de loonbelasting in 2002 gaat. Hierbij moet wel de kanttekening gemaakt worden dat de beroepssporters ook slechts een klein deel van de bevolking vormen. Toch is het discutabel of er voor zo'n kleine groep een aparte regeling moet zijn.

Nederland heeft berekend dat zij naar verwachting €5 miljoen mislopen⁴³ aan belastinginkomsten, maar tegelijkertijd €1,6 miljoen aan uitvoeringslasten bespaart,⁴⁴ door per 1 januari 2007 veel sporters en artiesten buiten deze regeling te houden. Dit betekent dat gemiddeld ruim 30% van de opbrengst van de belastingheffing weer verloren ging aan uitvoeringslasten. Dit moet zeker als nadeel van deze regeling gezien worden.

4.5 Stroomschema NOCNSF

In de praktijk bleek het lastig om te bepalen of er sprake was van de kwalificatie van beroepssporter conform artikel 5a lid 2 Wet LB 1964 of niet. Daarom heeft het NOCNSF een stroomschema ontwikkeld.⁴⁵ Het is uiteraard van groot belang dat de organisator van een sportevenement vaststelt of deze voor de sporters inhoudingsplichtige voor de loonbelasting is of niet. NOCNSF heeft hier verschillende criteria voor op gesteld, welke in het Besluit van 29 juli 2004⁴⁶ zijn goedgekeurd. Uiteraard kan belastingplicht slechts uit de wet volgen, maar de NOCNSF heeft getracht de relevante bepalingen inzichtelijker te maken. De NOCNSF stelt dat de sporter per definitie een beroepssporter is als hij startgeld ontvangt. Ook stellen zij dat een beroepssporter die geen startgeld en geen overige gage hoger dan €250 ontvangt, per definitie geen beroepssporter is.

Daarnaast kent de NOCNSF nog vijf criteria. Deze gelden slechts indien de sporter geen startgeld ontvangt, en wel meer gage dan €250 ontvangt. Deze criteria zijn:

- “Moet de sporter een bepaald prestatieniveau c.q. een licentie hebben om mee te mogen doen aan de wedstrijd?
- Ontvangt de sporter een reis- of verblijfkostenvergoeding?

⁴¹ Molenaar, D., Illusies van de ABSR, WFR 2004/6587, p. 5

⁴² Cijfer voor de totale opbrengst van de loonbelasting in 2002 van het CBS

⁴³ Memorie van Toelichting op Belastingplan 2007, I (Algemeen), onderdeel 5.3, V-N 2006/48.7, p. 61

⁴⁴ Memorie van Toelichting op Belastingplan 2007, I (Algemeen), onderdeel 11, V-N 2006/48.7, p. 80

⁴⁵ Zie bijlage 1

⁴⁶ Besluit van 29 juli 2004, nr. cpp2004/752m, Strct. 2004, 177

- Ontvangt de sporter prijzengeld van meer dan € 350?
- Bedraagt de hoofdprijs voor de winnaar meer dan € 2.500?
- Moet het publiek betalen voor het evenement?⁴⁷

Voldoet een sporter aan drie of meer criteria, dan kwalificeert hij als beroepssporter voor de loonbelasting. Hierdoor is het in de praktijk voor een inhoudingsplichtige zonder verdere fiscale kennis een stuk gemakkelijker geworden om te bepalen of hij loonbelasting in moet houden voor de sporter in kwestie. Gerealiseerd moet echter worden dat dit stroomschema gemaakt is voor 1 januari 2007. Eerst zal dus moeten worden bekeken of de sporter uit Nederland, Aruba, Curaçao, Sint Maarten of de BES eilanden komt, of uit een verdragsland. Zo niet, dan geldt het bovenstaande stroomschema.

4.6 Afschaffing 'krachtens een andere grond'

Per 9 mei 2006 is 'krachtens een andere grond dan een overeenkomst' uit artikel 5a Wet LB 1964 gehaald.⁴⁸ Krachtens een andere grond wil zeggen dat er geen afzonderlijke overeenkomst is, maar dat toch een tak van sport wordt beoefend in een ander land. De wetgever noemt het voorbeeld van een Europacupwedstrijd. De andere grond is hier het competitie-reglement van de UEFA.

Directe aanleiding van de afschaffing was de UEFA-cupfinale op 10 mei 2006 in Nederland. In de praktijk bleek, dat er geen enkel ander land bekend was, die in dit soort situaties belasting hief. Ook Nederland heeft per 9 mei 2006 de bronheffing van de loonbelasting nagelaten. Dan zal er dus nog slechts sprake zijn van heffing in het woonland van de sporters.

4.7 Afschaffing voor sporters uit verdragslanden

Per 1 januari 2007 kwalificeren Nederlandse sporters en sporters uit verdragslanden niet meer als beroepssporter volgens artikel 5a Wet LB 1964. Nederland loopt hiermee voorop in de EU en laat artikel 17 van de OESO modelverdrag naast zich liggen.⁴⁹ Nederland kiest ervoor om het bronstaatbeginsel te negeren en bij voorkeur slechts naar het woonstaatbeginsel te kijken. Hierbij gaat Nederland er vanuit dat de voordelen behaald in Nederland door beroepssporters

⁴⁷ "3 uit 5 toets", Besluit van 29 juli 2004, nr. cpp2004/752m, Stcrt. 2004, 177

⁴⁸ Kamerstukken II 2005/06, 29 606, nr. 2.

⁴⁹ In artikel 17 OESO modelverdrag wordt geadviseerd een bronstaatheffing in combinatie met de verrekeningsmethode op te nemen.

uit verdragslanden in de woonstaat belast zullen worden. Helaas blijkt dat niet altijd het geval te zijn, zoals in paragraaf 5.3 nog zal blijken.

In de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011⁵⁰ staat dat Nederland steeds vaker kiest om de vrijstellingsmethode in plaats van de verrekeningsmethode op te nemen in haar verdragen. Aan deze verrekeningsmethode kleef een aantal nadelen, zoals hoge administratieve lasten. Daarnaast weegt ook mee dat veel landen een bronstaatheffing hebben, waarbij de sporter belast wordt over de bruto gage. Dat brengt dan een probleem met zich bij de belastingverrekening, omdat er in Nederland geheven wordt over de netto gage, zoals in het eerder genoemde voorbeeld van de tennisser welke in Portugal prijzengeld won. Gevolg is dat er in die gevallen (gedeeltelijke) dubbele belastingheffing kan ontstaan, zoals in paragraaf 4.2 is besproken.

Ook noemt Nederland het argument dat beperkte of onvolledige informatie voor de belastingheffing in de woonstaat steeds minder speelt. Dit komt doordat er steeds meer uitwisseling van informatie is tussen landen. Hierdoor is er dus minder behoefte aan een bronstaatheffing, gezien het probleem van het niet opgeven van de ontvangen gage door de sporter in het woonland, steeds minder speelt.

4.8 Conclusie

Als de wetgever gehoopt heeft op een grote belastingopbrengst ten gevolge van de beroepssportersregeling is dat een illusie. Logischer is echter dat de wetgever – gezien de complexe beloning en kostenstructuur – een aparte regeling heeft willen maken vanwege de efficiëntie en niet zozeer vanwege de opbrengst. Dit lukt de wetgever steeds beter, enerzijds na de aanpassingen in de loop van 2001 en anderzijds door sinds 1 januari 2007 een hele groep beroepssporters niet meer in deze regeling te betrekken. Het zou Nederland sieren als ze in deze ontwikkelingen voorop blijft lopen. Dit kan door de belastingheffing voor Nederlandse sporters te vergemakkelijken. Eventueel zelfs volledig door een vrijstelling voor Nederlandse sporters in verdragslanden. Hieraan zal Nederland in haar verdragenbeleid nog meer aandacht kunnen schenken.

Daarnaast is het goed dat het NOCNSF een stroomschema heeft ontwikkeld dat ook in een Besluit is goedgekeurd, zodat ook in de praktijk de regeling gemakkelijker uit te voeren is.

⁵⁰ Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, 11 februari 2011, p. 58

5. Toekomst van de beroepssportersregeling

5.1 Inleiding

Nu bekend is waarom de beroepssportersregeling van hoofdstuk VII Wet LB 1964 er is, hoe deze werkt en wat de voor- en nadelen zijn, wordt bekeken of de regeling op dit moment goed functioneert en hoe deze eventueel aangepast zou kunnen worden.

In de bespreking van de regeling zijn er wat mij betreft een aantal verbeterpunten bovengekomen. Een aantal suggesties ter verbetering van de beroepssportersregeling wordt in dit hoofdstuk besproken. Paragraaf 5.2 bespreekt het aanpassen van de Nederlandse belastingverdragen, waarbij Nederland regelt dat in het verdrag ook geregeld wordt dat Nederlandse sporters in verdragslanden zijn vrijgesteld van bronheffing.

Paragraaf 5.3 richt zich vervolgens op het aanpassen van artikel 5a lid 2 Wet LB 1964, met als doel de dubbele vrijstelling welke sommige buitenlandse sporters genieten, tegen te gaan.

Paragraaf 5.4 behandelt de mogelijkheid de complete regeling af te schaffen, en wat hier de (mogelijke) gevolgen van zouden zijn.

In paragraaf 5.5 wordt gekeken naar de mogelijkheid om te kiezen voor een volledig woonstaatbeginsel, waarbij alle inkomsten van de sporter als zodanig toegerekend worden aan de woonstaat.

5.2 Aanpassen Nederlandse belastingverdragen

Buitenlandse sporters zijn vrijgesteld in Nederland voor zover zij uit een verdragsland komen. Naast vermindering van de administratieve lasten, neemt deze vrijstelling ook de mogelijkheid tot dubbele belastingheffing weg. Voor Nederlandse sporters geldt echter dat zij in andere landen nog vaak belasting moeten afdragen over hun ontvangen gage. Deze afgedragen belasting zullen zij dan in Nederland weer proberen te verrekenen. Bewust staat er proberen te verrekenen, want het blijkt dat beroepssporters regelmatig tegen praktische problemen aanlopen, zoals we gezien hebben in paragraaf 4.2. Zo hebben zij bijvoorbeeld als gezelschap een sport beoefenend, bijvoorbeeld de wielerploeg van de Rabobank – als deze renners niet in een echte dienstbetrekking zouden staan – die meedoen aan de Tour de France. Stel dat zij als team een bepaald bedrag aan startgeld ontvangen en sponsorgeld van de sponsors, dan moet dit verdeeld worden onder de renners. Hierover zal dan in Frankrijk

belasting verschuldigd zijn. Lastig kan het echter worden om deze belasting in Nederland weer te verrekenen, wanneer er geen jaaropgaaf is, zo beschreef paragraaf 4.2. Immers, de sporter doet hier in Nederland persoonlijke aangifte inkomstenbelasting, maar als er slechts belasting is afgedragen als groep, kan het lastig worden om deze belasting te verrekenen.

In de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011⁵¹ wordt dit probleem ook erkend. Er wordt – terecht – geschreven dat een sporter woonachtig in Nederland nu benadeeld wordt ten opzichte van buitenlandse sporters uit een verdragsland die hier in Nederland de vrijstelling genieten. Deze sporters hebben namelijk minder administratieve lasten. Daarnaast hebben zij tegelijkertijd wellicht ook nog een vrijstelling in de woonstaat, waardoor ze mogelijk zelfs dubbel vrijgesteld zijn en geheel geen belasting hoeven af te dragen. Een sporter in Nederland zal dit zeker niet hebben, gezien het feit dat hij in ieder geval in Nederland belasting verschuldigd is. Hierin zou Nederland dan ook vaker en intensiever moeten verzoeken om ook het verdragsland te laten aansluiten bij het woonlandbeginsel, zodat ook voor Nederlandse sporters de situatie verbetert. Zeker gezien het feit dat Nederland ook de buitenlandse sporters in Nederland vrijstelt. Door aan te sluiten bij het woonlandbeginsel zullen namelijk ook de Nederlandse beroepssporters minder administratieve lasten hebben en niet meer het risico lopen dubbel belast te worden, aangezien ze niet meer in de bronstaat belast worden.

5.3 Aanpassen onbedoelde dubbele vrijstelling

Wat uiteraard een nadeel is van het afschaffen van de beroepssportersregeling voor sporters uit Nederland, Aruba, Curaçao, Sint Maarten of de BES eilanden of een verdragsland, is het feit dat er onbedoeld een dubbele vrijstelling kan ontstaan.⁵² Nederland heft niet meer als bronstaat over de inkomsten van buitenlandse sporters uit bovengenoemde landen. Mogelijk vindt er in de woonstaat van deze buitenlandse sporters ook geen heffing over deze inkomsten plaats, omdat deze inkomsten daar ook zijn vrijgesteld. Bij de vrijstellingsmethode wordt er niet gekeken hoe hoog de heffing in de woonstaat is, er wordt gewoon per definitie in de bronstaat vrijgesteld. Nederland heeft dan ook geprobeerd om in de verdragen met deze landen wel de verrekeningsmethode in het verdrag te krijgen,⁵³ maar dat kon niet altijd

⁵¹ Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, 11 februari 2011, p. 59

⁵² Molenaar, D., Grams, H., Radicale wijziging artiesten- en beroepssportersregeling in 2007, WFR 2006/6691, p. 5

⁵³ Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3, p. 15-17

worden doorgevoerd. Wel is dit bijvoorbeeld geëffectueerd in het verdrag met Estland⁵⁴ en met Oostenrijk.⁵⁵ Toch zijn er ook nog steeds 12 landen waarbij dit niet het geval is, waaronder Hongarije, Luxemburg, Spanje en Turkije.⁵⁶

Daarnaast is er mijns inziens zeker een interessante ontwikkeling gaande ten gevolge van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, namelijk het feit dat ter discussie staat of Nederland wellicht artikel 5a Wet LB 1964 moet aanpassen. Overwogen wordt de beroepssporters die wonen in een verdragland, waarbij de verdragspartner de verrekeningsmethode met Nederland is overeengekomen uit te zonderen in artikel 5a lid 2 Wet LB 1964. Er staat dat er *‘heroverwogen kan worden of de vrijstelling naar nationaal recht wellicht beperkt moet worden’*.⁵⁷ Kennelijk twijfelt de wetgever hier toch of de gehele vrijstelling voor beroepssporters uit verdraglanden wel de juiste insteek was, of dat dit toch wat te ruim geformuleerd is.

5.4 Afschaffen van de beroepssportersregeling

De wetgever zou ook kunnen besluiten de beroepssportersregeling in zijn geheel uit de wet te halen. Dit zou betekenen dat Nederland helemaal geen gebruik meer maakt van haar heffingsrecht als bronland, en slechts nog Nederlandse beroepssporters belast. Budgettair gezien zal dit niet of nauwelijks gevolgen hebben. Als bijkomend voordeel leidt de afschaffing van een regeling in beginsel tot een verhoging van de efficiëntie. Ook zullen de uitvoeringslasten van de Belastingdienst afnemen.

Zowel politiek als fiscaal gezien lijkt afschaffing echter niet de juiste oplossing. Eén van de peilers van de belastingheffing is immers het rechtvaardigheidsbeginsel. Dit beginsel zou behoorlijk worden aangetast door deze sporters geheel vrij te stellen.

Ook zou het goed kunnen dat dit internationaal niet erg gewaardeerd zal worden. Nederland wil niet als belastingparadijs worden aangemerkt door het buitenland. Dit zal in beginsel niet zo snel gebeuren gezien het hier om een kleine regeling gaat, maar toch zal Nederland ook wellicht om deze reden wat terughoudend zijn deze beroepssporters geheel vrij te stellen.

⁵⁴ Kamerstukken I/II, 2008/09, 31 761, nr. 1, p. 2

⁵⁵ Kamerstukken I/II, 2008/09, 31 885, nr. 1, p. 2

⁵⁶ Molenaar, D., Nederland wil geen art. 17 meer in zijn belastingverdragen, WFR 2011/6904, p. 5

⁵⁷ Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, 11 februari 2011, p. 59

5.5 Volledig woonstaatbeginsel

Men zou er voor kunnen kiezen om volledig bij het woonstaatbeginsel aan te sluiten, en de inkomsten van sporters als zodanig volledig vrij te stellen in de bronstaat. Gezien de steeds verbeterende informatie-uitwisseling en de bestaande verplichtingen conform artikel 47 en 48 AWR valt – zeker voor Nederlandse sporters – steeds beter te verdedigen dat het realistisch is dat deze sporters de inkomsten op zullen geven.

Probleem is echter dat het niet om de Nederlandse sporters gaat – deze zijn immers per definitie uitgesloten van de beroepssportersregeling. Het gaat hier juist om beroepssporters uit niet-verdragslanden. Om het systeem van inkomsten slechts in de woonstaat te belasten sluitend te krijgen, zou elk land dit systeem in moeten voeren. Dat lijkt echter niet erg realistisch. Dit betekent dat er wederom mogelijk een dubbele vrijstelling zal zijn wanneer Nederland volledig bij het woonstaatbeginsel zou aansluiten.

Ook vanuit het draagkrachtprincipe lijkt het voor de hand te liggen dat beroepssporters in slechts een land belasting zouden moeten betalen, in plaats van meer landen. Immers, een beroepssporter met een wereldinkomen van €100.000 per jaar zal dit – afhankelijk van waar zijn sportbeoefeningen plaatsvinden – moeten spreiden over verschillende landen. Hierdoor ontstaat een tariefsvoordeel. Meer voor de hand zou liggen om het gehele inkomen in de woonstaat te belasten, waarbij dus ook de progressiviteit van vele belastingstelsels – in ieder geval de Nederlandse – tot zijn recht komt. Daarnaast worden de administratieve lasten op deze manier beperkt, doordat de sporter in slechts een in plaats van twee landen met belastingen en de daarbij behorende administratie geconfronteerd wordt.

Een nadeel van volledig aansluiting bij de woonstaat is dat de woonplaats makkelijk beïnvloedbaar is. Zo gaf Boris Becker als woonadres Monaco op, terwijl dit feitelijk München was. Uiteindelijk is het in die zaak tot een naheffing gekomen wegens fraude, maar het illustreert wel de mogelijkheden om de woonplaats en dus de heffing te beïnvloeden.

5.6 Conclusie

In dit hoofdstuk zijn de aanbevelingen besproken die mijns inziens doorgevoerd zouden moeten worden. Enerzijds is dat het verbeteren van de positie van de Nederlandse sporter in verdragen met andere landen.

Anderzijds is het nodig om werk te maken van de onbedoelde dubbele vrijstelling van sommige buitenlandse sporters. Hiervoor zal artikel 5a lid 2 Wet LB 1964 aangepast moeten worden. Het zou aan te bevelen zijn om sporters welke nu een onbedoelde dubbele vrijstelling genieten, niet uit te zonderen in artikel 5a lid 2, zodat zij wel onder de beroepssportersregeling vallen en dus niet de onbedoelde dubbele vrijstelling genieten.

Ook afschaffing van de beroepssportersregeling is besproken. Dit lijkt echter niet de juiste oplossing, al zal de Nederlandse overheid daar qua belastingopbrengst nauwelijks iets van merken.

Daarnaast is gekeken naar de mogelijkheid om aan te sluiten bij de woonstaat, en slechts daar de inkomsten van sporters als zodanig te belasten. Ondanks dat dit de draagkracht goed zou doen (door de progressiviteit), het feit dat dit veel administratieve lasten bespaart en dit mogelijke dubbele heffing kan voorkomen, lijkt dit toch niet de meest voor de hand liggende oplossing.

Conclusie

De beroepssportersregeling van hoofdstuk VII voor sporters in de loonbelasting werkt in beginsel zoals deze zou moeten werken. Door de sporters fictief onder de loonbelasting te scharen wordt de heffing van de belasting eenvoudiger. Voor deze sporters is de loonbelasting dan gelijk eindheffing, tenzij ze aangifte inkomstenbelasting doen, maar dit zijn ze niet verplicht.

Duidelijk mag echter zijn dat te betwijfelen valt of de regeling zoals deze er nu is voldoende aanleiding geeft om deze te behouden. De opbrengst is laag en de administratieve lasten hoog, wat uiteraard niet de meest gewenste combinatie is. Aan de andere kant is er al – terecht – gekozen om de regeling af te schaffen voor in Nederland wonende sporters, alsmede voor sporters uit Aruba, Curaçao, Sint Maarten, de BES eilanden en voor sporters uit verdragslanden, waarbij de efficiëntie dus indirect al duidelijk verhoogd is. De regeling kan in deze vorm gehandhaafd blijven, zeker gezien de bezwaren die kleven aan afschaffing van de regeling.

Wel zouden er kleine aanpassingen gedaan moeten worden. Zo zou Nederland moeten proberen de belastingverdragen aan te passen, waarbij ze de Nederlandse sporter een betere positie geven door hen vrij te stellen van een bronstaatheffing in het buitenland. Dit zou voor hen naast een administratieve lastenverlichting ook mogelijke dubbele belastingheffing voorkomen.

Een andere aanpassing zou een kleine wijziging van artikel 5a Wet LB 1964 zijn, namelijk het aanpassen van de kwalificatie als beroepssporter. Hierbij zouden dan slechts de sporters uit verdragslanden, waarbij de verrekeningsmethode in het verdrag staat, worden vrijgesteld. Echter de sporters uit landen waarbij de vrijstellingsmethode is overeengekomen zouden dan niet moeten worden vrijgesteld. Hierdoor kan de onbedoelde dubbele vrijstelling niet meer ontstaan.

Er kan gesteld worden dat de regeling van hoofdstuk VII Wet LB 1964 evenwichtig is. Zeker na de invoering van de kostenvergoedingsbeschikking, de kleinevergoedingsregeling en de gageverdelingsverklaring, welke de heffing correcter laten verlopen. Als men dit vergelijkt met bijvoorbeeld een gewone werknemer – waarbij de werkgever gebruik kan maken van de vrije vergoedingen – acht ik de regeling als zodanig evenwichtig.

Ook is de regeling effectief, omdat deze op een adequate wijze de heffing regelt, door deze gelijk in te houden. Hierdoor kan ook het eventuele probleem van het niet kunnen innen van

belasting dus nauwelijks plaatsvinden. Door daarnaast nog een aantal aansprakelijkheidsbepalingen in de Invorderingswet 1990 neer te leggen is de effectiviteit goed geregeld.

Of de regeling efficiënt is, is lastiger te beantwoorden. Duidelijk is geworden dat de uitvoeringslasten hoger dan 10% waren, ruim 30% zelfs,⁵⁸ zo luidde de schatting,⁵⁹ en dat is dan nog exclusief de lasten van de beroepssporters en inhoudingsplichtigen. Dit was echter nog voor 1 januari 2007, toen Nederland artikel 5a Wet LB 1964 heeft aangepast.

Nederland heeft er in ieder geval goed aan gedaan om dit artikel aan te passen, waardoor slechts nog beroepssporters uit niet-verdragslanden onder deze regeling vallen. Wel moet daar uiteraard de kanttekening van een mogelijke dubbele vrijstelling bij worden geplaatst. Wellicht had de aanpassing van artikel 5a Wet LB 1964 iets minder radicaal gekund door slechts de sporters uit verdragslanden met de verrekeningsmethode vrij te stellen.

Het blijft echter een feit dat de uitvoeringslasten wel erg hoog zijn ten opzichte van de opbrengst. Concluderend kan gesteld worden dat de regeling er slechts is om een mogelijk heffingslek te voorkomen, en niet voor de opbrengst, en vanuit deze gedachte functioneert.

⁵⁸ Memorie van Toelichting op Belastingplan 2007, I (Algemeen), onderdeel 11, V-N 2006/48.7, p. 80

⁵⁹ Memorie van Toelichting op Belastingplan 2007, I (Algemeen), onderdeel 5.3, V-N 2006/48.7, p. 61

Literatuurlijst

- Freudenthal, R.M., Resultaat uit overige werkzaamheden, Kluwer, Deventer, 2002.
- Graaf, A.C.G.A.C. de, Kavelaars, P., Stevens, A.J.A. Internationaal belastingrecht, Kluwer, Deventer, 2010.
- Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P., Schuver, B.F., Inkomstenbelasting, Kluwer, Deventer, 2011.
- Kavelaars, P., Toewijzingsregels in het internationaal fiscaal- en sociaalverzekeringsrecht, Kluwer, Deventer, 2003.
- Molenaar, D., Illusies van de ABSR, WFR 2004/6587.
- Molenaar, D., Nederland wil geen art. 17 meer in zijn belastingverdragen, WFR 2011/6904.
- Molenaar, D., Grams, H., Radicale wijziging artiesten- en beroepssportersregeling in 2007, WFR 2006/6691
- Molenaar, D., Taxation of International Performing Artistes: the problems with Article 17 OECD and how to correct them, doctoral thesis, Erasmus School of Law, Rotterdam, 2006.
- Raaijmakers, J.H.P.M., Aansprakelijkheid in belastingzaken, Kluwer, Deventer, 2007.
- Sijstermans, J.J.G., Internationale premieheffing volksverzekering, werknemersverzekeringen en Zorgverzekeringswet 2006, Kluwer, Deventer, 2006.
- Westen, G.W.B. van, Cursus belastingrecht Loonbelasting, Kluwer, Deventer, 2011.
- Wiel-Rammeloo, D.V.E.M. van der, Schendel, J.M. van, Verploegh, H.C., Loonheffingen, Kluwer, Deventer, 2011.

Jurisprudentieregister

- Hof van Justitie, 12 juni 2003, nr. C-234/01, BNB 2003/284
- Hof 's-Hertogenbosch, 23 juni 2004, nr. 02/04826, V-N 2005/8.19
- Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 9 november 2006, nr. 06/00131, LJN AZ3930
- Rechtbank Breda, 17 maart 2006, nr. 05/216, V-N 2006/41.2.12
- Rechtbank Breda, 26 oktober 2009, nr. 08/2885, V-N 2010/22.16

Parlementaire geschiedenis

Besluit-1990, KB van 23 augustus 1989, Stb. 402

Besluit-1999, KB van 24 december 1998, Stb. 746

Besluit van 6 juni 2000, nr. WDB 00/ 403M, Stcrt. 2000, 108

Besluit van 20 december 2000, Stb. 640

Besluit van 17 december 2001, Stb. 700

Besluit van 29 juli 2004, nr. cpp2004/752m, Stcrt. 2004, 177

Brief 29 oktober 2009, nr. AFP/2009/681

Kamerstukken II 1999/2000, 26 728, nr. 27

Kamerstukken I 1999/2000, 26 941, nr. 220

Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr. 3

Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. A.

Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3

Kamerstukken II 2003/04, 29 606, nr. 1

Kamerstukken II 2005/06, 29 606, nr. 2

Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 2

Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3

Kamerstukken I/II, 2008/09, 31 761, nr. 1

Kamerstukken I/II, 2008/09, 31 885, nr. 1

Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 12

Memorie van Toelichting op Belastingplan 2007, I (Algemeen), onderdeel 5.3, V-N
2006/48.7

Memorie van Toelichting op Belastingplan 2007, I (Algemeen), onderdeel 11, V-N 2006/48.7

Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, 11 februari 2011

Bijlage 1: Stroomschema NOCNSF (Besluit 29 juli 2004, nr. cpp2004/752m)

Betaalt u de sporter startgeld?	Ja ▶	Er is sprake van een beroepssporter. De administratieve verplichtingen van onderdeel D zijn van toepassing. U moet loonbelasting inhouden over de totale gage nadat u de gage heeft verminderd met de kleinevergoedingsregeling of met het bedrag van de kostenvergoedingsbeschikking.
Nee ▼		
Betaalt u de sporter andere gage van meer dan € 250? (prijzengeld, gage in natura, kostenvergoedingen)	Nee ▶	Er is geen sprake van een beroepssporter. De administratieve verplichtingen van onderdeel D zijn niet van toepassing. U moet wel naam, adres en woonplaats van de sporter en de betaalde gage opnemen in uw administratie.
Ja ▼		
Staan bij de "3 uit 5-toets" (zie hieronder) 3 of meer vragen in kolom A?	Nee ▶	Er is geen sprake van een beroepssporter. De administratieve verplichtingen van onderdeel D zijn niet van toepassing. U moet wel naam, adres en woonplaats van de sporter en de betaalde gage opnemen in uw administratie. De betaalde gage moet u aan de Belastingdienst doorgeven op het formulier "Opgaaf van uitbetaalde bedragen aan een derde" (IB 47).
Ja ▼		
Er is sprake van een beroepssporter. De administratieve verplichtingen van onderdeel D zijn van toepassing. U moet loonbelasting inhouden over de totale gage nadat u de gage heeft verminderd met de kleinevergoedingsregeling of met het bedrag van de kostenvergoedingsbeschikking.		

Vragen "3 uit 5-toets"

	<i>A</i>	<i>B</i>
1 Moet de sporter een bepaald prestatieniveau c.q. een licentie hebben om mee te mogen doen aan de wedstrijd?	Ja	Nee
2 Ontvangt de sporter een reis- of verblijfkostenvergoeding?	Ja	Nee
3 Ontvangt de sporter prijzengeld van meer dan € 350?	Ja	Nee
4 Bedraagt de hoofdprijs voor de winnaar meer dan € 2.500?	Ja	Nee
5 Moet het publiek betalen voor het evenement?	Ja	Nee

Indien op deze vragen 3 of meer keer met ja is geantwoord, wordt de sporter voor de heffing van loonbelasting als beroepssporter aangemerkt.

Aldus naar waarheid ingevuld en beantwoord te op

Eventuele toelichting:

Naam en handtekening organisator Naam en handtekening sporter