



The Professional's
First Choice

a Wolters Kluwer business

143^e jaargang :
23 oktober 2014 : 7069

Weekblad

fiscaal recht



Dr. D. Molenaar (blz.1308)

Nederland benadeelt nog steeds zijn eigen artiesten en sporters

Mevr. mr. dr. M.M.W.D. Merx (blz. 1315)

Commissionair bij fictie, bij fictie dienstverrichter

Mr. dr. J. Vleggeert (blz. 1325)

Is de vrijstelling van rente op een hybride lening een onrechtmatige steunmaatregel?

Mr. K.P.H. van der Schoot (blz. 1333)

Vertrouwen van de Hoge Raad gerechtvaardigd?



10305806

NEDERLAND BENADEELT NOG STEEDS ZIJN EIGEN ARTIESTEN EN SPORTERS

DR. D. MOLENAAR¹

1 Vrijstelling voor buitenlanders in Nederland, maar niet andersom

In december 2008 schreef ik "Nederland benadeelt zijn eigen artiesten en sporters"² en zes jaar later zijn we helaas nog niet veel verder gekomen. Aanleiding was toen dat Nederland sinds 2007 eenzijdig vrijstelling van loonbelasting verleent aan buitenlandse artiesten, sporters en gezelschappen,³ maar andersom heeft Nederland nog steeds in nagenoeg al zijn belastingverdragen een art. 17 opgenomen waardoor artiesten en sporters belast mogen worden in het land van het optreden. De verdragspartners maken nagenoeg telkens wel gebruik van het heffingsrecht en passen een bronbelasting toe. Weliswaar heeft Nederland in zijn Notitie Fiscaal Verdragsbeleid (NFV) van 2011 opgenomen dat het geen art. 17 meer in zijn belastingverdragen wil, maar in de praktijk is dat nog slechts in het belastingverdrag met Ethiopië van 2012 gelukt en lijkt Nederland het verder wel voldoende te vinden om alleen een vrijstelling voor gesubsidieerde artiesten in art. 17 lid 3 van nieuwe verdragen op te nemen. Maar dat is veel te weinig, daar heeft het overgrote deel van de Nederlandse artiesten en sporters niets aan, zij lopen nog steeds volop het risico op dubbele belastingheffing. Een vreemde ongelijkheid dus.

In dit artikel ga ik in op de problemen die ontstaan door art. 17 OESO-Modelverdrag (onderdelen 2 en 3), het gebruik van art. 17 lid 3 (onderdeel 4), de Nederlandse eenzijdige vrijstelling en het verdragsbeleid (on-

derdeel 5), de nieuwste Nederlandse belastingverdragen (onderdeel 6) en de vrijstellingen bij grote sportevenementen (onderdeel 7). In een tweede artikel zal ik bespreken wat de 2014 Update van het OESO-Modelverdrag aan mogelijkheden biedt aan de Nederlandse verdragsonderhandelaars om meer voor Nederlandse artiesten en sporters te doen.

2 Art. 17 OESO-Modelverdrag leidt tot problemen

Nederland heeft art. 17 OESO-Modelverdrag voor artiesten en sporters in nagenoeg alle Nederlandse belastingverdragen overgenomen. Het artikel is een vreemde eend in de bijt, want er wordt voor twee specifieke beroepsgroepen een afwijkende toedeling van het heffingsrecht gemaakt. Anders dan in art. 7 (ondernemingen), art. 14 (voor zelfstandigen) en art. 15 (niet-zelfstandigen) wordt het heffingsrecht voor artiesten en sporters toebedeeld aan het land waar het optreden plaatsvindt.⁴ En daarvoor is geen vaste inrichting of vertegenwoordiging of een minimumverblijfsduur nodig. Ook geldt de bronheffing hierdoor als de artiest of sporter onder gezag blijft van een werkgever in het woonland en door hem betaald blijft worden. De OESO had art. 17 reeds in 1963 in het eerste Modelverdrag opgenomen om daarmee "de praktische problemen te voorkomen, die ontstaan bij de belastingheffing van artiesten en sporters die in het buitenland optreden". Welke praktische problemen dat waren, werd echter niet duidelijk gemaakt. In 1977 werd hieraan in een tweede lid van art. 17 toegevoegd dat ook betalingen aan ande-

¹ All Arts Belastingadviseurs en Erasmus Universiteit Rotterdam.

² D. Molenaar, 'Nederland benadeelt zijn eigen artiesten artiesten en sporters', NTFR 2008/2473.

³ Mits zij woonachtig zijn in een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten. Zie art. 5a en 5b Wet LB 1964. Nederland heeft belastingverdragen met 92 landen. Daarin staat nagenoeg telkens een art. 17 voor artiesten en sporters, maar Nederland maakt daar sinds 2007 geen gebruik meer van.

⁴ De tekst van art. 17 OESO-Modelverdrag maakt dat aan het begin duidelijk: "Notwithstanding the provisions of Articles 14 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State."

ren dan de artiest of sporter zelf belast zijn in het land van het optreden.

In 1987 bleek dat de aparte behandeling vooral op wantrouwen gestoeld was. De OESO schreef in een rapport, dat er informatie was dat artiesten en sporters probeerden de belasting te ontwijken met vennootschapsstructuren in belastingparadijzen en geadviseerd door avontuurlijke maar niet al te beste accountants.⁵ En daarom zou een apart verdragsartikel nog steeds nodig zijn. Niet alleen Nederland maar nagenoeg alle landen in de wereld volgen in hun verdragsbeleid de aanbeveling van art. 17 OESO-Modelverdrag en nemen het aparte artikel voor artiesten en sporters op in hun belastingverdragen.

.....

**“In 1987 bleek dat de
aparte behandeling vooral
op wantrouwen gestoeld
was”**

.....

En daardoor zijn helaas veel problemen ontstaan. Eerst over de aftrek van kosten. Belasting moet worden geheven over de winst, maar voor artiesten en sporters, die slechts kort in een land verblijven, lijkt die winst moeilijk te bepalen. De OESO staat daarom sinds 1987 toe om de brutogage (zonder kostenaftrek) te belasten, maar dan wel tegen een laag tarief⁶, hetgeen door veel landen werd nagevolgd. Maar dit is ongunstig voor artiesten en sporters met hoge kosten⁷, want doordat de heffings-

grondslag in het bronland veel hoger is dan in het woonland resulteert vaak gedeeltelijke dubbele belastingheffing. Zeker omdat veel landen na afloop van het jaar geen normale belastingaangifte toestaan en dus de brutobronheffing als eindheffing zien. Gelukkig heeft het Hof van Justitie EG hier een stokje voor gestoken⁸ en heeft de OESO sinds 2008 een optie in haar Commentaar op art. 17 opgenomen, dat landen kostenaftrek en normale belastingaangiften kunnen toestaan.⁹ En daarmee wordt een heffingssysteem gecreëerd zoals Nederland dat al sinds 2001 kent. In beginsel een heffing van 20% van de brutogage van buitenlandse artiesten en sporters¹⁰, maar met de mogelijkheid van kostenaftrek voordat de belasting wordt berekend¹¹ en na afloop van het jaar de optie om een normale belastingaangifte te doen en af te rekenen tegen de normale belastingtarieven.¹² Een bewerkelijk systeem, dat echter wel tot een reële heffingsgrondslag leidt.¹³

Een ander probleem is het verkrijgen van belastingverrekening. Als standaard de methode van belastingvrijstelling zou zijn opgenomen voor inkomsten die onder art. 17 vallen, was het allemaal best meegevallen, want dan had geen bewijs te hoeven worden geleverd van de in het buitenland ingehouden belasting.¹⁴ Maar de OESO beveelt landen de verrekeningsmethode aan, want dat zou beter passen bij het soort inkomsten en de onzekerheid van de bronheffing.¹⁵

5 In § 6, 7 en 8 van het rapport staan de volgende opmerkingen: “clear evidence of non-compliance”, “rarely disclose casual earnings”, “sophisticated tax avoidance schemes, many involving the use of tax havens, are frequently employed by top-ranking artistes and athletes”, “relatively unsophisticated people – in the business sense – can be precipitated into great riches” en “travel, entertainment and various forms of ostentation are inherent in the business and there is a tendency to be represented by adventurous but not very good accountants”.

6 Overgenomen in 1992 in § 10 van het Commentaar op art. 17 OESO-Modelverdrag.

7 En artiesten en sporters maken hoge kosten. Uit mijn onderzoek onder 2.500 optredens in Nederland in de periode 2001 t/m 2003 bleek dat de kosten gemiddeld 72-75% van de inkomsten waren. En ook de Belastingdienst heeft onderzoek gedaan naar de kosten en kwam tot 64%. Zie hiervoor D. Molenaar, ‘De illusies van de artiesten- en beroepssportersregeling’, WFR 2004/1115-1116 en D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artists*, IBFD, Amsterdam 2006, p. 199-226.

8 Zie uitspraken in de zaken *Gerritse*, HvJ EG 12 juni 2003, nr. C-234/01, *NTFR 2003/1142*, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, HvJ EG 3 oktober 2006, nr. C-290/04, *NTFR 2006/1486* en *Centro Equestre da Leziria Grande*, HvJ EG 15 februari 2007, *NTFR 2007/390*.

9 Zie § 10 van het in 2008 gewijzigde Commentaar op art. 17 OESO-Modelverdrag.

10 Art. 35 en 35a Wet LB 1964 voor individuele artiesten en sporters en art. 35g en 35h Wet LB 1964 voor buitenlandse gezelschappen.

11 In Nederland kan een kostenvergoedingsbeschikking (KVB) worden aangevraagd bij de Belastingdienst (art. 12a Uitv. besl. LB). Ook zonder deze KVB zou echter kostenaftrek mogelijk moeten zijn.

12 Art. 7.2 lid 3 jo. art. 9.4 lid 3 onderdeel b Wet IB 2001. De buitenlandse artiest of sporter kan kiezen of hij aangifte wil doen, het is geen verplichting, want er kan geen verplichte aanslag worden opgelegd.

13 De Verenigde Staten, Canada, het Verenigd Koninkrijk, Australië en Nieuw-Zeeland kenden dit systeem al langer, in Europa zijn onder meer Oostenrijk, Noorwegen, Duitsland, België, Frankrijk, Spanje, Zweden en Tsjechië de afgelopen jaren gevolgd, sommigen pas na druk van de Europese Commissie.

14 Zie onder meer HR 9 februari 2007, *NTFR 2007/303 t/m 305*. En verder Molenaar, *IBFD*, 2006, p. 187.

15 Zie paragraaf 12 van het Commentaar op art. 17 OESO-Modelverdrag.

3 Voorbeelden van problemen

De problemen met art. 17 voor artiesten en sporters kunnen in drie voorbeelden worden weergegeven. Zij leiden tot gedeeltelijke of gehele dubbele belastingheffing.

a Geen kostenaf trek in land van het optreden, beperking verrekening in woonland

Een Nederlandse poolbiljarter speelt een toernooi in Polen. Hij haalt de halve finale en krijgt daarmee € 8.000 prijzengeld. Zijn directe reis- en verblijfkosten zijn € 900, zijn indirecte materiaal-, coachings- en overheadkosten zijn toegerekend € 2.600, waardoor hij dus € 4.500 winst overhoudt. De Poolse belasting is 20% en er mogen geen kosten worden afgetrokken, waardoor hij € 1.600 belasting in Polen betaalt. Terug in Nederland geeft hij het Poolse inkomen op in zijn aangifte en door de kostenaf trek, ondernemersaf trek, mkb-winstvrijstelling en aftrek eigen woning daalt zijn inkomen zo laag dat hij over het Poolse inkomen slechts € 850 Nederlandse inkomstenbelasting moet betalen.¹⁶ Hij krijgt daarom slechts maximaal € 850 belastingverrekening in Nederland, waardoor er € 750 dubbele heffing is. Dit surplus mag hij doorschuiven naar het volgende jaar, maar het is sterk de vraag of hij dan wel voldoende belasting over zijn buitenlands inkomen zal betalen om de belasting alsnog te kunnen verrekenen.

b Ontbrekende of onduidelijke tax certificates van buitenlandse belasting

In het vorige voorbeeld wordt ervan uitgegaan dat de poolbiljarter een bewijs krijgt van de ingehouden belasting en zo ja, of dit een bewijs leesbaar en begrijpelijk is. Zo niet, dan zal de Belastingdienst de buitenlandse belasting niet accepteren voor de verrekening en moet de poolbiljarter dus normaal € 800 Nederlandse belasting betalen naast de € 2.000 Poolse belasting. Er valt dan ook niets door te schuiven naar het volgende jaar. Volledig dubbele belastingheffing dus.

c Team of gezelschap met vaste werknemers

Een Nederlands klassiek orkest met 90 musici treedt op in Italië. Het belastingverdrag kent art. 17 met zowel het eerste als tweede lid en in Italië mogen geen kosten worden afgetrokken. De gage voor het concert bedraagt € 60.000 en daarvan houdt de Italiaanse concertzaal 30% belasting in, dus € 18.000, waardoor het orkest € 42.000 netto betaald krijgt. Het orkest krijgt een tax certificate als bewijs van de ingehouden belasting. De

musici zijn werknemers van het orkest en krijgen een vast maandelijks salaris. Zij repeteren vijf keer per week in de standplaats van het orkest, geven vooral daar hun concerten en reizen soms naar andere plaatsen voor uitvoeringen. Het orkest zelf is een stichting en valt in Nederland niet onder de vennootschapsbelasting omdat het geen winst maakt. Het jaarlijkse budget van het orkest bestaat voor 40% uit subsidies van de plaatselijke en landelijke overheid. Het orkest kan hiermee niet zelf de Italiaanse belasting in Nederland verrekenen, maar vindt het ook te moeilijk om de buitenlandse belasting bij de musici te verrekenen in de salarisadministratie. Hierdoor ontstaat een verlies van € 18.000 aan Italiaanse belasting.

Deze problemen worden versterkt doordat artiesten en sporters vaak in korte tijd in veel verschillende landen optreden, soms zelfs maar één keer per land, en de belastingregels verschillen per land. Als het al mogelijk is om deze problemen te verhelpen, moeten er meestal relatief hoge administratieve kosten gemaakt worden om dit te realiseren. Vooral kleine en middelgrote artiesten en sporters beginnen er niet aan om hiervoor gespecialiseerde adviseurs in te schakelen.

Voorbeelden in Nederland zijn rechterlijke uitspraken in 2009 over organisatoren van een concert met Indiase artiesten¹⁷ en van een tennistoernooi.¹⁸ Beide zaken geven in extremis weer hoe pijnlijk fout het kan gaan met de belastingheffing van internationale artiesten en sporters, want tegenover de Nederlandse loonbelasting werd geen verrekening in het buitenland verleend, waardoor het duidelijk was dat er dubbele belastingheffing ontstond.

Ook de zaak van voetbalclub Feyenoord voor het Hof van Justitie EU laat zien dat dubbele belastingheffing eenvoudig ontstaat.¹⁹ Feyenoord had in 2002 en 2004 vriendschappelijke wedstrijden gespeeld tegen twee verschillende Britse voetbalclubs in de voorbereiding voor het nieuwe voetbalseizoen (Tottenham Hotspurs en Fulham), maar over de honoraria geen 20% Nederlandse loonbelasting afgedragen. Het Hof van Justitie EU besliste dat het in het belang van zowel de Nederlandse overheid als de voetbalclubs zelf was dat Feyenoord als organisator van de wedstrijden de 20% loonbelasting moest afdragen en dat niet de twee Britse voetbalclubs zelf in Nederland aangiften moesten doen. Met deze uitspraak werd dus niet het bestaan van art. 17 in het belastingverdrag met het VK en het heffingsrecht van Nederland aangevochten, maar uitsluitend wie

¹⁶ Hierbij speelt mee dat hij als zelfstandige slechts belastingverrekening krijgt tegen de inkomstenbelasting van de eerste en tweede belastingschijf en niet tegen de premie volksverzekeringen die 31,15% bedraagt in die eerste twee schijven. Zie hiervoor Hof Amsterdam 11 augustus 2005, NTFR 2005/1103.

¹⁷ Rb. 's-Gravenhage 28 augustus 2009, NTFR 2009/2097.

¹⁸ Hof Amsterdam 29 oktober 2009, NTFR 2009/2264.

¹⁹ HvJ EU 18 oktober 2012, C-498/10 (X NV), NTFR 2012/2452, V-N 2012/57.13

er verantwoordelijk was voor de belastingafdracht. De beslissing van het Hof van Justitie EU was begrijpelijk, maar Feyenoord heeft zeer waarschijnlijk de 20% LB niet verhaald op de twee Britse clubs en die clubs hebben daarmee geen verrekening geclaimd in het VK. Maar ook al had Feyenoord de belasting wel verhaald, dan nog was een tax credit in het VK niet aannemelijk geweest, want uit de jaarcijfers van de twee Britse clubs blijkt dat zij verlies maakten en dus geen Britse vennootschapsbelasting hoefden te betalen. Verder is het doorschuiven van de foreign tax credit naar de spelers problematisch omdat zij in een normale maandelijkse salarisadministratie zijn opgenomen. Typisch voor art. 17 dat er zo dubbele belastingheffing ontstaat.

Dat ook grootverdieners tegen gedeeltelijke dubbele belastingheffing aanlopen blijkt onder meer uit de publicaties over DJ Armin van Buuren in het tijdschrift *Quote*.²⁰

4 Veel gebruik van art. 17 lid 3 voor gesubsidieerde artiesten en sporters

Na 2000 zijn steeds meer landen gebruik gaan maken van de uitzonderingsmogelijkheid van paragraaf 14 van het OESO-Commentaar, waarmee optredens die geheel of voor het merendeel uit openbare middelen worden gefinancierd worden uitgezonderd van art. 17 lid 1 en 2. In de belastingverdragen wordt dan een derde lid toegevoegd aan art. 17, waarmee artiesten en sporters (en gezelschappen) die voor meer dan 50% worden gesubsidieerd niet worden belast in het land van het optreden, maar normaal in het woonland. Deze optie staat sinds 1977 in het Commentaar op art. 17 van het OESO-Modelverdrag, waarvoor als motivering werd gegeven dat culturele uitwisseling en gesubsidieerde artiesten en sporters last zouden kunnen hebben van de verreikende gevolgen van art. 17. In de wijziging van het OESO-Commentaar in 1992 werd paragraaf 14 uitgebreid met een concreet tekstvoorstel, dat door veel landen werd overgenomen in art. 17 lid 3 van een belastingverdrag.

“Wereldwijd staat art. 17 lid 3 in twee derde van de belastingverdragen”

²⁰ Zie o.m. het nieuwsbericht van 21 mei 2014 op www.quote-net.nl.

Momenteel heeft Nederland deze uitzondering in de helft van zijn belastingverdragen opgenomen en doet het zelfs standaard in zijn meest recente belastingverdragen.²¹ Wereldwijd staat art. 17 lid 3 in twee derde van de belastingverdragen en zijn er landen met een art. 17 lid 3 in nagenoeg al hun belastingverdragen.²² De bepaling is een erkenning van de problemen die ontstaan door de ruime werking van art. 17, maar biedt daarvoor slechts aan een beperkte groep een oplossing. Het lijkt erop dat landen hun eigen budget willen beschermen door alleen diegenen die voor een groot deel subsidie krijgen te vrijwaren van de zwaardere lasten die voortkomen uit art. 17. Binnen de EU is het sterk de vraag of het onderscheid tussen gesubsidieerde en niet (of te weinig) gesubsidieerde artiesten en sporters in belastingverdragen geen belemmering is om de markt in een ander EU-land te betreden en of art. 17 lid 3 daarmee in strijd is met de vrijheid van dienstverlening van art. 56 e.v. VWEU.²³

5 Nederlandse eenzijdige vrijstelling (2007) en verdragsbeleid (2011)

Nederland maakte een grote sprong voorwaarts in 2007 met het eenzijdig afschaffen van de belastingheffing van buitenlandse artiesten en sporters, mits deze afkomstig zijn uit een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten.²⁴ Dat zijn heel veel landen, namelijk momenteel 92, dus veel buitenlanders kunnen profiteren van deze Nederlandse generositeit. In deze belastingverdragen heeft Nederland wel een art. 17 voor artiesten en sporters opgenomen, maar per 2007 maakt Nederland eenzijdig geen gebruik meer van dit heffingsrecht. Redenen hiervoor zijn dat het toenmalige kabinet-Balkenende IV zich ten doel had gesteld om de administratieve lasten in vier jaar tijd met 25% te verminderen, de belastingopbrengst van buitenlandse artiesten en sporters slechts € 6,5 miljoen per jaar bedroeg en de regering het risico van dubbele belastingheffing voor deze buitenlanders wilde wegnemen.²⁵ Door de vrijstelling hoeven artiesten en sporters uit verdragslanden alleen nog in eigen land belasting te betalen, omdat het inkomen daar wordt opgenomen in het wereldinkomen. Omdat Nederland in 2007 reeds met de meeste landen de verrekeningsmethode voor inkomsten

²¹ Zoals Japan, Verenigd Koninkrijk, Zwitserland, Duitsland en China.

²² Voorbeelden zijn Hongarije, China, Slovenië, Indonesië en Turkije.

²³ Zie D. Molenaar, 'Article 17(3) for Artistes and Sportsmen: Much More than an Exception', 40 *Intertax* 2012/4, p. 270.

²⁴ Zie art. 5a lid 1 onderdeel b resp. lid 2 onderdeel b en art. 5b lid 1 onder 2 Wet LB 1964.

²⁵ Zie D. Molenaar, 'Radical wijziging artiesten- en beroeps-sportersregeling in 2007', *WFR* 2006/6691.

van art. 17 had afgesproken hoeven die landen zonder Nederlandse bronheffing geen verrekening te verlenen. Met veertien landen had Nederland in 2007 nog wel de vrijstellingsmethode afgesproken, maar sindsdien is dit overgegaan naar de verrekeningsmethode voor Estland, Oostenrijk, Verenigd Koninkrijk, Zwitserland en Japan, waardoor de vrijstellingsmethode (en dus volledige belastingvrijdom) anno 2014 nog geldt voor Ierland, Israël, Luxemburg, Marokko, Singapore, Spanje en Thailand, terwijl artiesten en sporters uit België²⁶ en Duitsland²⁷ geen gebruik kunnen maken van de belastingvrijstelling uit het verdrag van hun land met Nederland als er bij ons geen belasting wordt geheven. Volgens het later opgestelde toetschema van het Nederlandse Fiscaal Verdragsbeleid is bij elke nieuwe verdragsonderhandeling de omzetting naar de verrekeningsmethode een specifiek aandachtspunt²⁸, dus de vrijstellingsmethode zal voor artiesten en sporters helemaal uit de Nederlandse belastingverdragen gaan verdwijnen, alhoewel het wel vreemd is dat na bijna acht jaar nog steeds artiesten en sporters uit de genoemde zeven landen volledige belastingvrijdom (onder progressievoorbehoud) hebben voor hun Nederlandse inkomsten.

Andersom hebben Nederlandse artiesten en sporters met optredens in het buitenland echter niets aan deze vrijstelling, want die is alleen in het voordeel van buitenlandse artiesten en sporters. Nederlanders blijven bij hun buitenlandse optredens nog steeds aanlopen tegen de problemen die ik in de onderdelen 2 en 3 besproken heb.²⁹ Maar daar maakte de Staatssecretaris van Financien een begin van een einde aan door in zijn Notitie Fiscaal Verdragsbeleid van 11 februari 2011 duidelijk uit te spreken dat hij geen art. 17 voor artiesten en sporters meer wil opnemen in nieuwe belastingverdragen. Als alternatief voor het geval de andere staat niet wil meewerken vindt de staatssecretaris dat dan op z'n minst de bepaling moet worden afgesproken dat kosten af-

trekbaar zijn en tegen de normale belastingregels afge-rekend moet kunnen worden.³⁰

6 Nederlandse verdragsonderhandelingen na de NFV

De Notitie Fiscaal Verdragsbeleid van 11 februari 2011 was te laat voor de nieuwe belastingverdragen met het VK³¹ en Japan³², maar de vraag was hoe het zou uitpakken in het belastingverdrag met Duitsland waarvoor in 2011 al geruime tijd gesprekken plaatsvonden. Bij het ondertekenen van het verdrag op 12 april 2012 bleek echter dat het de Nederlandse verdragsonderhandelaars niet gelukt was om een bepaling voor artiesten en sporters uit dit nieuwe verdrag te houden, met name omdat Duitsland dat niet wilde. Uit een toelichting bleek dat het onderdeel al in een vroeg stadium was besproken en dat het belang te klein was om later op terug te komen, waarna Nederland het er bij heeft laten zitten. Wel is in art. 16 lid 3 van het verdrag de uitzondering opgenomen voor artiesten en sporters die voor meer dan 50% gesubsidieerd worden, zoals in onderdeel 4 van dit artikel besproken.³³ Deze toevoeging stemt overeen met het officiële Duitse verdragsbeleid.³⁴ In het oude belastingverdrag van 1959 werden nog slechts zelfstandige artiesten en sporters belast in het land van het optreden en bleven daarmee de betalingen

26 In art. 23 lid 1 onderdeel a van het verdrag met België staat de voorwaarde voor de belastingvrijstelling dat de inkomsten in Nederland overeenkomstig de bepalingen van het verdrag moeten zijn belast

27 In het Duitse § 50d, Abs. 9 Einkommensteuergesetz staat de voorwaarde dat de inkomsten daadwerkelijk in het andere land overeenkomstig het belastingverdrag belast moeten zijn. Verder heeft Nederland in 2012 een nieuw belastingverdrag met Duitsland gesloten, waarin de verrekeningsmethode voor artiesten en sporters is opgenomen. Dit verdrag treedt naar verwachting per 1 januari 2015 in werking.

28 Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 13, onderdeel 2.12, V-N 2011/52.8.

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

30 Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 11 februari 2011, Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7, V-N 2011/12. Zie voor een bespreking D. Molenaar, 'Nederland wil geen art. 17 (voor artiesten en sporters) meer in zijn belastingverdragen', WFR 2011/6904.

31 Verdrag met VK werd gesloten op 26 september 2008 met daarin art. 16 voor artiesten en sporters. De eerste twee leden van dit artikel zijn overeenkomstig het OESO-Modelverdrag, maar in het derde lid is een vrijstelling opgenomen voor optredens die voor meer dan 50% gesubsidieerd worden, overeenkomstig paragraaf 14 van het OESO-Commentaar (zie onderdeel 5). Ook werd de vrijstellingsmethode vervangen door de verrekeningsmethode, waardoor de Nederlandse sporters van de Olympische Spelen van 2012 in Londen gewoon in Nederland belasting moesten betalen.

32 Verdrag met Japan werd gesloten op 25 augustus 2010 met daarin art. 16 voor artiesten en sporters, echter zonder een derde lid voor gesubsidieerde artiesten en sporters. De vrijstellingsmethode werd vervangen door de verrekeningsmethode.

33 Na het schrappen van art. 14 voor zelfstandige arbeid uit het OESO-Modelverdrag in 2000 (en het toevoegen van deze categorie aan art. 7) wordt de speciale bepaling voor artiesten en sporters vaak opgenomen in art. 16 van een belastingverdrag.

34 Zie Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen van 22 augustus 2013 op de website www.bundesfinanzministerium.de en M. Lipp, 'Germany's Tax Treaty Negotiation Policy', 44 *European Taxation* 7 (2014), blz. 313-317.

aan artiesten en sporters die als werknemer van hun gezelschap in het andere verdragsland optreden buiten die bronheffing, net als de betalingen aan die gezelschappen. Deze twee beperkingen van het Duitse heffingsrecht maken tot nu toe de fiscale behandeling van optredens in Duitsland vaak nog wel praktisch hanteerbaar, dus het is erg jammer dat zij komen te vervallen met het nieuwe verdrag. Art. 16 lid 1 en 2 stemmen overeen met art. 17 lid 1 en 2 van het OESO-Modelverdrag en dat maakt het een stuk lastiger, ook al biedt art. 16 lid 3 sommigen een oplossing. Daar komt bij dat de oude vrijstellingsmethode wordt vervangen door de onzekerder verrekeningsmethode in het nieuwe belastingverdrag, maar gelukkig heeft Nederland daar wel de compensatieregeling aan toegevoegd, zoals in het verdrag met België van 2001, waarmee voor Nederlandse artiesten en sporters de Duitse belasting volledig met Nederlandse inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen verrekenbaar is en zelfs bij een surplus een teruggaaf wordt verleend, als ware het Nederlandse loonbelasting.³⁵ Maar teleurstellend is natuurlijk dat het Nederland niet gelukt is om dit voor Nederland zeer belangrijke belastingverdrag zonder speciale bepaling voor artiesten en sporters af te sluiten.

.....

**“De volgende test wordt
het nieuwe verdrag
met België waarvoor
Nederland momenteel
onderhandelingen voert”**

.....

Een beter resultaat is echter het belastingverdrag dat Nederland op 10 augustus 2012 met Ethiopië heeft gesloten en waarin géén bepaling voor artiesten en sporters is opgenomen. Voor hen gelden de gewone bepalingen van art. 7 (ondernemingen), art. 14 (zelfstandige arbeid) en art. 15 (dienstbetrekking). Er is verder geen toelichting op gegeven, maar het zou goed kunnen dat het initiatief hiervoor (mede) bij Ethiopië heeft gelegen, omdat dit land veel atleten heeft die vaak ook gewoon in Ethiopië wonen en waarvan de belastingopbrengst van hun buitenlandse start- en prijzengeld hoger is als zij geen buitenlandse bronbelasting hoeven te betalen, waarvoor Ethiopië ook geen belastingverrekening hoeft te verlenen. Maar het is toch heel bijzonder dat voor het eerst na de Notitie Fiscaal Verdragsbe-

³⁵ Zie D. Molenaar, 'Artiesten sporters in het nieuwe belastingverdrag met Duitsland', MBB augustus 2012, nr. 7/8.

leid een verdrag is gesloten zonder een art. 17. Eerlijk gezegd denk ik niet dat veel Nederlanders optredens in Ethiopië zullen doen, laat staan dat zij daarmee gages van belang gaan verdienen, maar deze eerste doorbraak in een belastingverdrag oogt wel veelbelovend.

De volgende test wordt het nieuwe verdrag met België waarvoor Nederland momenteel onderhandelingen voert. Qua land voor ons haast net zo belangrijk als Duitsland, met in het verdrag van 2001 een uitzondering op art. 17 voor artiesten en sporters die meer dan 30% gesubsidieerd worden. Dat helpt al behoorlijk, maar velen toch ook niet. Weliswaar biedt de compensatieregeling van art. 27 van het belastingverdrag van 2001 veel uitkomst, maar het zou veel eenvoudiger zijn als Nederland met België in het nieuwe verdrag de bepaling voor artiesten en sporter zou omdraaien in een soort royalty-artikel, waarvoor dan wel bewijs van de woonplaats geleverd moet worden, maar waarna wel vrijstelling van Belgische bedrijfsvoorheffing verleend kan worden, zodat Nederland als woonstaat normaal kan heffen. Kortom, het nieuwe verdrag met België wordt een serieuze uitdaging of Nederland de benadeling van zijn eigen artiesten en sporters echt wil gaan wegnemen met een belastingverdrag waarin geen art. 17-bepaling is opgenomen.

7 Vrijstellingen bij grote internationale sportevenementen

Intussen is de sportwereld in beweging gekomen tegen de dubbele belastingheffing en hoge administratieve lasten die art. 17 voor sporters veroorzaakt. Bijvoorbeeld tijdens de Olympische Spelen van 2000 in Sydney moesten alle deelnemende sporters belastingaangiften doen in Australië, waarin zij zowel hun in Australië als daarbuiten genoten inkomsten die een relatie hadden met de Olympische Spelen moesten vermelden. De belastingopbrengst zal voor Australië misschien een beetje compensatie zijn geweest voor hetgeen de Spelen gekost hebben, maar het administratieve gedoe was enorm, zowel voor de sporters en hun adviseurs als voor de belastingadministratie in Australië als in het woonland van de sporter, en stond niet in verhouding tot het financiële belang. Daar had het IOC genoeg van en voor de Olympische Winterspelen in Vancouver in februari 2010 heeft het voor het eerst bedongen dat het organiserende land afziet van bronbelasting op de inkomsten van de sporters, ongeacht waar deze opkomen.³⁶ Normaliter heeft Canada een bronheffing van 15% van de bruto-inkomsten van buitenlandse sporters (en artiesten)

³⁶ Het IOC bedingt meer belastingvrijheden bij het organiseren van de land, maar ik beperk me hier tot de vrijstelling voor de deelnemende sporters.

en mag na afloop van het jaar aangifte gedaan worden om tegen de normale regels af te rekenen, maar voor de inkomsten van de Winterspelen 2010 werd eenzijdig vrijstelling verleend. Hetzelfde gold voor de Olympische Zomerspelen van 2012 in Londen³⁷, waar het VK de normale bronheffing van 20% schrapte voor de sporters, en de Winterspelen van 2014 in Sochi³⁸, waar Rusland vrijstelling verleende van zijn normale belastingheffing voor buitenlandse sporters. Ook zonder bronbelasting waren de finales van de UEFA Champions League van 2011 en 2013 in Londen, 2012 in München en 2014 in Lissabon, de finales van Europa League van 2011 in Dublin, 2012 in Boekarest, 2013 in Amsterdam en 2014 in Turijn, het EK voetbal 2012 in Polen en Oekraïne³⁹, het WK voetbal 2014 in Brazilië⁴⁰, de World Cup Cricket in India in 2011, de World Cup Rugby in Nieuw Zeeland in 2011, de Diamond League in Londen in juli 2013 en de Commonwealth Games in Glasgow in augustus 2014.⁴¹

De sportwereld wacht hiermee niet op wijzigingen in de belastingverdragen, maar dwingt met de macht van het financiële belang van de grote sporttoernooien bij de organiserende landen eenzijdige vrijstellingen af om van de problemen die volgen uit art. 17 af te zijn. Hier-

mee volgen de grote sporttoernooien het initiatief van Nederland in 2007.

8 Samenvatting

Nederland benadeelt nog steeds zijn eigen artiesten en sporters met optredens in het buitenland ten opzichte van buitenlandse artiesten en sporters in ons land. Nederland verleent wel eenzijdig vrijstelling aan buitenlanders, maar weet andersom niet voor elkaar te krijgen dat de eigen artiesten en sporters niet in het buitenland belast worden, afgezien van het belastingverdrag met Ethiopië. Art. 17 van de belastingverdragen leidt vaak tot (gedeeltelijk) dubbele belastingheffing, waarvan veel voorbeelden bestaan. Nederland erkent deze problemen in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid, maar weet art. 17 nog niet uit nieuwe belastingverdragen te laten, behalve uit het verdrag met Ethiopië. Nederland lijkt zelfs genoeg te nemen met alleen art. 17 lid 3 voor gesubsidieerde artiesten en sporters, waarvan het ten onrechte suggereert dat daarmee recht wordt gedaan aan de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid. De onderhandelingen met België worden een serieuze test of Nederland een nieuw verdrag zonder art. 17 weet te sluiten.

Ondertussen lukt het de grote sportorganisaties de bronheffing in de landen van de eindtoernooien tijdelijk uit de wetgeving van het organiserende land te krijgen, waarmee het probleem van dubbele belastingheffing voor de teams en sporters wordt opgelost.

In een volgend artikel zal ik ingaan op de ontwikkelingen bij de OESO, dat in de 2014 Update van het Modelverdrag van 15 juli 2014 veel wijzigingen in het Commentaar op art. 17 heeft aangebracht. Ik zal daarin bespreken welke mogelijkheden daarin staan die Nederlandse verdragsonderhandelaars voor Nederlandse artiesten en sporters in nieuwe belastingverdragen kunnen toepassen.

37 Zie K. Tetlak, 'The taxpayer as the unofficial sponsor of the London 2012 Olympic Games', *International Sports Law Journal*, March 2013.

38 Zie K. Tetlak, 'Sochi 2014 Olympic Tax Legislation', 44 *European Taxation* 4 (2014), p. 165-167.

39 Zie K. Tetlak & D. Molenaar, 'Tax Exemptions for Euro 2012 in Poland and Ukraine', 42 *European Taxation* 6 (2012), p. 325-330.

40 Zie P. Paraguay & B.M. Santo, 'The tax treatment of income derived by participants in the 2014 World Cup in Brazil', *Global Sports Law and Taxation Reports*, 2014/1, p. 22-24.

41 Zie K. Tetlak, 'UK Tax Breaks for the 2014 Commonwealth Games in Glasgow', 44 *European Taxation* 5 (2014), p. 218-220.