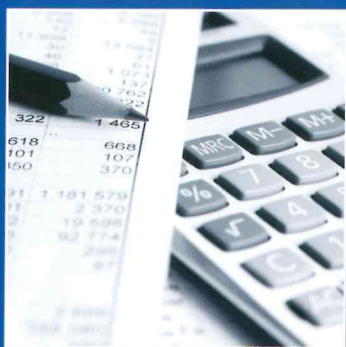


Weekblad *fiscaal recht*



Dr. D. Molenaar (blz. 1344)

Kansen voor Nederlandse artiesten en sporters met de 2014 Update OESO-Modelverdrag

Prof. mr. dr. R.H.C. Luja (blz. 1352)

Overheidsondernemingen: van belastingplicht naar belastbare winst

Mr. C. Bruijsten (blz. 1359)

Fiscale rechtsvinding in een digitaal tijdperk

Dr. D.A. Albregtse (blz. 1369)

Toekomstvoorzieningen: verslag 3^e jaarcongres SIRET



KANSEN VOOR NEDERLANDSE ARTIESTEN EN SPORTERS MET DE 2014 UPDATE OESO- MODELVERDRAG

Dr. D. MOLENAAR¹

1 Vervolg op "Nederland benadeelt nog steeds zijn eigen artiesten en sporters"

Dit artikel is een vervolg op het artikel "Nederland benadeelt nog steeds zijn eigen artiesten en sporters".² Daarin heb ik besproken dat Nederland wel eenzijdig vrijstelling van Nederlandse bronbelasting verleent aan buitenlandse artiesten en sporters, maar dat andersom van Nederlandse artiesten en sporters in het buitenland nog volop belasting wordt geheven. Hiermee lopen zij een groot risico van gedeeltelijke of zelfs volledig dubbele belastingheffing. Ik heb laten zien hoe Nederland geprobeerd heeft om onze eigen artiesten en sporters ook te helpen, maar dat dit helaas nog maar weinig gelukt is. Opvallend is dat grote sporttoernooien, zoals de Olympische Spelen, het EK en WK voetbal, de World Cup Cricket en anderen, afdwingen dat de organiserende landen afzien van hun bronheffing.

In dit tweede artikel bespreek ik de ontwikkelingen bij de OESO in Parijs, dat deze zomer de 2014 Update van het Modelverdrag uitbracht.

2 OESO 2010 Discussion Draft, discussie op IFA-congres in Rome

Op 23 april 2010 publiceerde de OESO een concept met veranderingen in het Commentaar op art. 17 Modelverdrag. Daarin echter niets van de problemen die ik in onderdeel 3 van mijn vorige artikel schetste, maar slechts kleine wijzigingen in de definitie van wie "artiest" en "sporter" zijn en welke inkomsten onder het bereik van

art. 17 vallen. Weliswaar verduidelijkingen, zoals over imagorechten en de uitzendrechten van live optredens, maar de echte problemen van art. 17 kwamen niet aan bod. In twee van de negen reacties op de *Discussion Draft* werd art. 17 wel meer elementair ter discussie gesteld.

Tijdens het 64e IFA-congres van september 2010 in Rome was het IFA/OESO-seminar gewijd aan de belastingheffing van artiesten en sporters onder de titel "Red Card Article 17?". De vertegenwoordiger van het Nederlandse ministerie van Financiën in het seminar was voorstander van het schrappen van het artikel, de vier vertegenwoordigers van de OESO wilden het artikel behouden, maar wel wijzigingen aanbrengen, de Zwitserse hoogleraar en Amerikaanse belastingadviseur wilden het artikel behouden omdat het hun veel werk oplevert en de Australische hoogleraar, die voorzitter was van het seminar, onderkende de problemen en vond het opmerkelijk dat er vrijstelling werd verleend als er veel geld verdiend werd met optredens, zoals bij de grote sporttoernooien. Het seminar maakte duidelijk dat de belastingheffing van artiesten en sporters een onderwerp was dat veel discussie losmaakte en bij de OESO hoog op de agenda stond.³

¹ All Arts Belastingadviseurs en Erasmus Universiteit Rotterdam.

² Zie *WFR* 2014/1308.

³ Zie tevens het artikel D. Molenaar, M. Tenore & R. Vann, 'Red Card Article 17?', 66 *Bulletin for International Taxation* 3 (2012), p. 127-137.

3 De 2014 Update: OESO blijft bij art. 17, maar biedt ook mogelijkheden

3.1 Art. 17 niet schrappen

Voorafgaand aan de Update werd op 26 juni 2014 het rapport *"Issues related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention"* gepubliceerd, waarin de reacties op de *Discussion Draft* van 2010 werden besproken. Als eerste ging het over het schrappen van art. 17 uit het OESO-Modelverdrag, dat in de reacties vanuit het veld was voorgesteld en binnen de Committee on Fiscal Affairs (CFA) was bepleit door de vertegenwoordiger van Nederland, die tevens had uitgelegd waarom Nederland had besloten buitenlandse artiesten en sporters vrij te stellen van bronbelasting. Maar een grote meerderheid van de OESO-lidstaten wilde het artikel toch behouden om drie redenen.

- Alleen woonstaatheffing is niet haalbaar omdat het moeilijk is om de relevante informatie uit het buitenland te krijgen.
- Met art. 17 kunnen grootverdieners worden belast, die eenvoudig hun fiscale woonplaats naar een belastingparadijs kunnen verschuiven.
- Een bronbelasting kan administratief eenvoudig geheven worden.

.....

"De redenen voor het behouden van art. 17 deugen dus niet, maar toch willen de OESO-lidstaten het artikel niet schrappen"

.....

Helaas zijn dit onjuiste redenen en is het nog steeds dezelfde miskenning van de situatie als voorheen. Tegen de OESO-visie kan worden ingebracht.

- Art. 17 is niet nodig, maar het land van het optreden moet wel in beginsel een bronheffing toepassen en die pas prijsgeven als de buitenlandse artiest of sporter een aanvraagformulier indient dat is ondertekend door de belastingdienst van zijn eigen land.
- Met die betrokkenheid van de woonstaat heeft die belastingadministratie dan gelijk alle informatie over het buitenlands inkomen dat later in de belastingaangifte moet worden opgenomen.
- Er zijn geen belastingverdragen met belastingparadijzen, dus als een artiest of sporter daarheen verhuist, kan hij geen vrijstelling van bronheffing krijgen in het land van het optreden.
- Art. 17 zorgt juist voor veel administratieve lasten.

Zowel in het land van het optreden vanwege de kostenafrek en de verdeling over de leden van een gezelschap als in het woonland met de verrekening van de buitenlandse belasting. En dat zowel bij de artiesten en sporters, de organisatoren van de optredens als de belastingdiensten in beide landen.

- Ten slotte zorgt de afwijkende bronheffing voor een groot risico op gedeeltelijke of zelfs geheel dubbele belastingheffing.

De redenen voor het behouden van art. 17 deugen dus niet⁴, maar toch willen de OESO-lidstaten het artikel niet schrappen. Dat is teleurstellend en het betekent dat er meer nodig is om hen overtuigen dat art. 17 in de huidige vorm overbodig en zelfs contraproductief is.

3.2 Opties om reikwijdte van art. 17 te beperken

De CFA liet het echter niet bij deze afwijzing, maar besprak ook andere meer of minder ingrijpende voorstellen tot wijziging van art. 17. Bij elkaar staan nu in het Commentaar de volgende opties om de reikwijdte van art. 17 te beperken, waardoor een deel van de problemen weggenomen kunnen worden.

3.2.1 Art. 17 alleen voor zelfstandigen, voor werknemers normale regels van art. 15

Volgens par. 2 van het Commentaar zou een te strenge bepaling de culturele uitwisseling kunnen schaden. Om dat te voorkomen kunnen landen overeenkomen dat art. 15 voor niet-zelfstandige arbeid niet opzij wordt gezet door art. 17, maar juist blijft gelden. Dit betekent dat gezelschappen en teams die met artiesten of sporters als werknemers in het andere land gaan optreden buiten de bronheffing in het andere land kunnen blijven. Deze bepaling lijkt sterk op de oude belastingverdragen met Duitsland⁵ en Zwitserland⁶, waarin de bijzondere artiesten- en sportersbepaling ook alleen voor zelfstandigen en niet voor werknemers (en hun gezelschappen) gold.

Het is echter wel zo dat muziek-, toneel- en dansgezelschappen de laatste jaren steeds minder met werknemers werken, maar vaker uit freelancers bestaan die voor een project of tournee worden aangetrokken en daarna weer met andere projecten, zoals soms hun

⁴ Dit werd reeds zo besproken in H. Grams, 'Artist Taxation: Art. 17 of the OECD Model Treaty – a relic of Primeval Tax Times?', *Intertax* 1999, p. 188-193, en vele artikelen na hem.

⁵ Verdrag van 1959. Duitsland heeft in de jaren vijftig en zestig veel belastingverdragen gesloten, waarin alleen zelfstandige artiesten en sporters belast werden in het land van het optreden en gezelschappen en teams met hun werknemers niet.

⁶ Verdrag van 1951.

eigen optredens, verdergaan. Verder is het soms de vraag of teams met werknemers werken, dus of er sprake is van een gezagsverhouding, zoals in het wielrennen, schaatsen en andere sporten. Bij elkaar denk ik dat deze optie wel nuttig is in belastingverdragen, maar zijn belang aan het verliezen is.

3.2.2 Aftrek van kosten, afrekening tegen normale regels

De tweede optie staat al sinds 2008 in par. 10 van het Commentaar, namelijk de keuze tussen heffing van de brutogage tegen een laag tarief óf de aftrek van kosten en afrekening tegen de normale regels. EU-landen hebben die keuze niet en moeten gezien de uitspraken van het Hof van Justitie EU de tweede mogelijkheid volgen.⁷ Voor hen zou dit dan ook niet in een onderling belastingverdrag hoeven te worden opgenomen.

In par. 10 van het Commentaar is een concreet voorstel voor een verdragstekst opgenomen, maar die tekst sluit helaas niet aan bij de Europese jurisprudentie. Er staat namelijk dat het verdrag een periode kan bepalen waarbinnen de artiest of sporter zijn kosten kan aftrekken en de normale regels van het andere land kan toepassen, maar dat lijkt alleen een teruggaafmogelijkheid achteraf te suggereren. Dit zou echter in strijd zijn met de uitspraak in de zaak-*Scorpio* van het Hof van Justitie EU⁸, waarin bepaald is dat de directe kosten van een optreden van een artiest (of sporter) al direct bij de bron moeten kunnen worden afgetrokken, dus als het inkomen wordt verdiend en de bronbelasting ingehouden gaat worden. Deze kostenaftrek kan een enorm verschil maken⁹ en als die pas na afloop van het jaar mag worden geëffectueerd, worden het liquiditeitsnadeel en de onzekerheid van de teruggaaf een groot obstakel om in het andere land te gaan optreden.

3.2.3 Minimumgrens van 15.000 IMF SDR

De derde optie is nieuw in par. 10.1 t/m 10.4 van het Commentaar, namelijk een minimumgrens van 15.000 IMF Special Drawing Rights per artiest of sporter per jaar, waaronder het land van het optreden geen recht heeft om belasting te heffen. Dit is overgenomen uit art. 16 van het Modelverdrag van de Verenigde Staten van Amerika van 2006, waarin een bedrag van USD 20.000 staat. Zo'n minimum werkt erg goed om kleinere

en vaak ook middelgrote artiesten en sporters buiten de bronheffing in het land van het optreden te houden en zo hun problemen weg te nemen. De 15.000 IMF SDR is momenteel omgerekend ca. € 17.000.

Een cruciaal punt is echter of deze minimumgrens al direct bij het optreden toegepast kan worden. De *Technical Explanation* bij art. 16 van het VS Model bespreekt dat dat er problemen kunnen ontstaan als een artiest of sporter gedurende het jaar het minimum gaat overschrijden. Daarom kan worden afgesproken dat gedurende het jaar belasting moet worden ingehouden, die als de minimumgrens niet wordt overschreden na afloop van het jaar kan worden teruggegeven. Zo'n bepaling is opgenomen in art. 18 van het belastingverdrag tussen Nederland en de VS, waarin een minimumbedrag van USD 10.000 staat, dat pas na afloop van het jaar kan worden geëffectueerd. In par. 10.3 van het nieuwe Commentaar op art. 17 OESO-Modelverdrag staat nu dat de minimumgrens landen er niet van hoeft te weerhouden eerst gedurende het jaar belasting te heffen en dat pas terug te geven als na afloop van het jaar blijkt dat de grens niet is overschreden.

Helaas maakt deze bepaling de minimumgrens wel veel minder effectief dan wanneer die wel direct kan worden toegepast. Hij is ook niet nodig, zoals in België blijkt waar inmiddels twaalf jaar ervaring is met directe toepassing van de USD 20.000 van het verdrag met de VS. Omdat er vrijstelling moet worden aangevraagd bij de Dienst Directie Buitenland in Brussel, waarna de grens van USD 20.000 pas kan worden toegepast, heeft de Belgische belastingadministratie een goed overzicht of tussentijds de minimumgrens al wordt overschreden. Dat gebeurt echter maar heel weinig en mocht het toch gebeuren dan kan de volgende keer worden bijgeheven of een aangiftebiljet worden gestuurd naar de buitenlandse artiest of sporter. Ook kan België op grond van het verdrag inzake uitwisseling van inlichtingen de informatie over de inkomsten naar de VS sturen. Wat nog aangepast zou kunnen worden, is dat de Amerikaanse IRS op het Belgische aanvraagformulier zou moeten bevestigen dat de persoon in de VS woont (nu is dat niet nodig), want met die bevestiging zou de IRS gelijk ook op de hoogte zijn van het Belgische inkomen van de eigen inwoner. Kortom, als de belastingadministraties hun zaken iets beter voor elkaar hebben, hoeven zij dit niet af te wentelen op de artiesten en sporters door hen eerst te laten betalen en later te laten terugvragen.

3.2.4 Gesubsidieerde artiesten en sporters (ook voor non-profits en culturele en sportieve programma's?)

De vierde optie staat al lang in par. 14 van het Commentaar, namelijk de uitzondering voor gesubsidieerde artiesten en sporters. Zoals in onderdeel 5 van dit artikel besproken wordt deze optie al in twee derde van de belastingverdragen gebruikt en is dus al onderdeel van

⁷ Zie onderdeel 2 van het artikel "Nederland benadeelt nog steeds zijn eigen artiesten en sporters" in WFR 2014/1308.

⁸ HvJ EG 3 oktober 2006, nr. C-294/01 (FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH),

⁹ Zie D. Molenaar, "Taxation of international performing artists", Amsterdam: IBFD 2006, waarvoor ik 2.500 optredens van popartiesten had onderzocht en tot een gemiddelde van 72% kosten van de gage kwam. De variantie was wel aanzienlijk, maar ook voor grote optredens was er meestal meer dan 50% kosten.

het feitelijk verdragsbeleid van veel landen. Er is ook kritiek op deze uitzondering, maar de praktijk maakt er veel en vaak gebruik van, dus dat is positief.

In verschillende verdragen staan ook gelijksoortige uitzonderingen voor non-profitorganisaties en culturele programma's of uitwisselingen. Deze hebben hetzelfde doel, namelijk de heftige uitwerking van art. 17 lid 1 en 2 mitigeren door artiesten, sporters en hun gezelschappen daarvan uit te zonderen die overduidelijk geen risicogevallen zijn. Ik vind het jammer dat dit niet is doorgetrokken naar par. 14 van het Commentaar door daar non-profitorganisaties en culturele en sportprogramma's aan toe te voegen. Deze optie kan worden versterkt door tevens te bepalen dat die non-profits en programma's wel door beide landen moeten worden erkend in een onderlinge overlegprocedure.¹⁰

3.2.5 *Buitenlandse teams en gezelschappen*

De vijfde optie is nieuw in par. 14.1 van het Commentaar en geldt voor buitenlandse teams en gezelschappen, die met artiesten of sporters als werknemers komen optreden. Dit overlapt met de eerste optie van par. 2 van het Commentaar, die ik in onderdeel 3.2.1 besprak, maar par. 14.1 van het Commentaar geeft aan dat sommige landen misschien een beperktere vrijstelling willen dan volledig de werknemers niet onder art. 17 maar onder art. 15 OESO-Modelverdrag te laten vallen. Als voorbeeld geeft par. 14.1 een tekstvoorstel waarin alleen een vrijstelling wordt verleend voor grensoverschrijdende competities. Hiervoor is ongetwijfeld gekeken naar art. XVI lid 3 van het belastingverdrag tussen Canada en de VS, waarin zo'n bepaling staat voor de gezamenlijke ijshockey-, football-, basketbal- en honkbalcompetities, die al jaren goed werkt.

Dit lijkt ook interessant voor de Europese competities, zoals de Champions League (CL) en Europa League (EL) van de UEFA, maar die hebben dit niet nodig omdat zij zelf al geregeld hebben dat ze geen last hebben van de strenge belastingregels voor sporters. Bij de uit- en thuiswedstrijden in de CL/EL behouden de clubs hun eigen recettes en betalen niets aan de bezoekende clubs, de UEFA keert de televisie- en reclamegelden uit vanuit Lausanne in Zwitserland en betiteld deze als vergoedingen voor uitzendrechten, waarvoor Zwitserland in nagenoeg al zijn belastingverdragen in art. 12 (royalty's) woonstaathet heeft afgesproken. In de 2014 Update van het Commentaar op art. 17 wordt dit laatste in het nieuwe par. 9.4 bevestigd. Alleen de opbrengst van de finales worden verdeeld, maar daarvoor bedingt de UEFA sinds 2011 expliciet bij het organiserende land

dat geen bronheffing zal worden toegepast.¹¹

Misschien dat deze optie bij andere sporten interessant zou kunnen zijn, maar dan zouden wel alle landen die ploegen in de betreffende competitie hebben dit in hun onderlinge belastingverdragen moeten opnemen om het effectief te laten zijn. Dat is heel veel ingewikkelder dan bij de VS en Canada. Daar komt bij dat in Europa vooral in het voetbal veel geld omgaat, maar in de andere sporten in vergelijking bijna niet. Het is dus niet zo voorstelbaar dat deze optie serieus gebruikt gaat worden.

3.2.6 *Is par. 16 uit het Commentaar verdwenen?*

Opvallend is dat par. 16 van het oude Commentaar op art. 17 OESO-Modelverdrag niet wordt besproken in de 2014 Update. Daarin stond dat Canada, Zwitserland en de VS van mening waren dat het tweede lid van art. 17 alleen van toepassing moest zijn op mogelijk misbruik-situaties zoals genoemd in par. 11 onderdeel c van het Commentaar, namelijk als de artiest of sporter eigenaar is van de rechtspersoon aan wie de gage voor het optreden wordt betaald. Voor die situatie was art. 17 lid 2 in 1977 oorspronkelijk bedoeld en zoals ik in onderdeel 2 van dit artikel heb beschreven vatte de OESO bij invoering de werking van dit tweede lid oorspronkelijk ook zo beperkt op. Vanaf 1992 werd dit in par. 11 van het Commentaar verruimd naar alle betalingen aan andere personen dan de artiest of sporter zelf, maar Canada, Zwitserland en de VS behielden hun bezwaren daartegen. In de 2014 Update wordt doorgestreept aangegeven wat geschrapt is in het Commentaar en vet gedrukt wat is toegevoegd, maar over par. 16 staat niets vermeld, waardoor ik zou denken dat het voorbehoud van Canada, Zwitserland en de VS is blijven bestaan. In het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Zwitserland van 2011 is deze beperking opgenomen door de volgende toevoeging aan art. 17 lid 2:

“tenzij wordt vastgesteld dat noch de artiest of sportbeoefenaar noch met hen verbonden personen (ongeacht of zij inwoner zijn van die Staat) onmiddellijk of middellijk op enige wijze delen in de ontvangsten of voordelen van die andere persoon, met inbegrip van ontvangen uitgestelde beloningen, bonussen, vergoedingen, dividenden, uitdelingen van partnerships of andere uitdelingen”.

In de Nederlandse belastingverdragen met Canada en de VS, maar ook met Frankrijk staan gelijklopende beperkingen van de reikwijdte van art. 17 lid 2. Het kan een extra optie zijn om in het Commentaar op art. 17 OESO-

¹⁰ Zie bijvoorbeeld art. 18 lid 3 van het belastingverdrag tussen Nederland en Oostenrijk.

¹¹ De eenzijdige Nederlandse vrijstelling voor buitenlandse sporters (en artiesten) zal er mede voor gezorgd hebben dat in 2013 de finale van de Europa League in de Amsterdam Arena werd gespeeld.

Modelverdrag op te nemen, waardoor het vaker in belastingverdragen zou kunnen komen te staan.

3.3 Alternatieve verdragstekst voor art. 17 met alle opties

Als de voorgaande zes opties in art. 17 worden verwerkt, leidt dat tot de volgende complete tekst (in het Engels). Hiermee blijft art. 17 binnen de mogelijkheden van het Commentaar op het OESO-Modelverdrag.

Article 17 - Entertainers and Sportspersons

1. Notwithstanding the provisions of Article 7, but subject to the provisions of Article 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 sportsperson, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Paragraph 1 does not apply when the gross amount of such income derived by that resident from these activities exercised during a taxation year of the other Contracting State does not exceed EUR 15 000 or the equivalent expressed in the currency of that other State at the beginning of that taxation year or any other amount agreed to by the competent authorities before, and with respect to, that taxation year.
3. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Article 7, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised.
4. Where a resident of a Contracting State derives income referred to in paragraph 1 or 2 and such income is taxable in the other Contracting State on a gross basis, that person may, before the activities take place or afterwards within three years after the taxable year in which the activities have taken place, request the other State in writing that the income be taxable on a net basis in that other State. Such request shall be allowed by that other State. In determining the taxable income of such resident in the other State, there shall be allowed as deductions those expenses deductible under the domestic laws of the other State which are incurred for the purposes of the activities exercised in the other State and which are available to a resident of the other State exercising the same or similar activities under the same or similar conditions.
5. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply to income derived from activities performed in a

Contracting State by entertainers or sportspersons if the visit to that State is wholly or mainly supported by public funds of one or both of the Contracting States or political subdivisions or local authorities thereof, or when the person which receives the income for the performing entertainers or sportspersons is a non-profit organizations or when the activities take place as part of a cultural or sports program, if this non-profit organization or cultural or sports program is recognized by the Contracting States in a mutual agreement procedure. In these cases, the income is taxable only in the Contracting State in which the entertainer or the sportsperson is a resident.

6. The provisions of Article 17 shall not apply to income derived by a resident of a Contracting State in respect of personal activities of an individual exercised in the other Contracting State as a sportsperson or member of a team of the first-mentioned State that takes part in a match organised in the other State by a league to which that team belongs.
7. The provisions of paragraph 3 shall not apply if the entertainer or sportsperson establishes that neither he, nor any person associated with him or related to him, participates directly or indirectly in the profits of the person referred to in that paragraph.

Met deze uitbreiding wordt art. 17 een stuk ingewikkelder, maar de eenvoud van het oude art. 17 lid 1 en 2 was de boosdoener van de dubbele belastingheffing waar veel artiesten en sporters tegenaan lopen, dus het is beter om het artikel te nuanceren.

3.4 Overige aanpassingen van het Commentaar op art. 17

Naast deze opties om art. 17 te beperken zijn er meer aanpassingen gedaan in het Commentaar op art. 17 OESO-Modelverdrag. Bij elkaar is de tekst van het Commentaar zo'n beetje verdubbeld met verduidelijkingen en ervaringen van lidstaten. Ik zal deze overige aanpassingen hierna kort benoemen.

- a. Titel van art. 17 is veranderd van "Artistes and Sportsmen" in "Entertainers and Sportspersons".
- b. Par. 3 van het Commentaar geeft nu voorbeelden van personen die geen artiest zijn, namelijk een voormalig politicus die op een congres spreekt en een model dat kleding presenteert op een modeshow of tijdens

12 In de Positions aan het einde van het Commentaar op art. 17 hebben Argentinië, Brazilië, Maleisië, China en India het voorbehoud gemaakt om deze personen en activiteiten wel onder art. 17 te laten vallen.

- een fotosessie.¹²
- c. In par. 9 is opgenomen dat ook inkomen dat direct verband houdt met het optreden in een land, maar in het buitenland ontvangen wordt in het land belast kan worden. Deze toevoeging is een direct gevolg van de *Agassi*¹³-zaak in het VK en de *Goosen*¹⁴- en *Garcia*¹⁵-zaken in de VS, waarin de sponsor- en endorsementinkomsten van deze tennisser respectievelijk twee golfers die direct gebaseerd zijn op het deelnemen aan bepaalde wedstrijden aan het land van het optreden werden toegerekend. Dat zowel de sponsor als de sporter in het buitenland zaten en het inkomen dus niet via het land van het optreden betaald werd, maakte voor dit territorialiteitsbeginsel geen verschil.
- d. De verkoop van merchandising bij optredens schaaft par. 9 van het nieuwe Commentaar ook onder art. 17. Bij grote popconcerten is hierover nogal eens discussie, terwijl er wel vrij veel geld in omgaat. Slechts als er geen directe relatie met een optreden is zal een royalty van merchandiseverkoop onder art. 12 kunnen vallen.
- e. In het vierde voorbeeld van par. 9.1 van het Commentaar staat dat voorbereiding, repetities en trainingen ook onder de werkzaamheden van artiesten en sporters vallen, waardoor de inkomsten daarvan belast zijn in het land van de werkzaamheden, ook al zouden er geen publieke optredens gedaan worden in dat land. Dit is een interessante bepaling, omdat dat land vaak geen zicht heeft op de inkomsten, omdat die in het woonland betaald worden, zoals salarissen van voetballers of orkestleden. Hiertegenover biedt dit wel duidelijkheid voor de voorkoming van dubbele belasting, waarover in Nederland al eerder beslist werd dat de trainingsdagen in het buitenland ook meetellen in de teller van de voorkomingsbreuk.¹⁶
- f. Volgens par. 9.4 vallen betalingen aan de artiest of sporter voor uitzending op radio, tv of andere media van zijn optreden ook onder art. 17.¹⁷ Als de betalingen echter aan een derde partij gedaan worden en de inkomsten niet naar de artiest of sporter gaan en niet direct gerelateerd zijn aan zijn persoonlijke werkzaamheden, dan vallen zij niet onder art. 17. Hierbij wordt het voorbeeld gegeven van een voetbal-
- toernooi, waarvan de organisator de rechten bezit en de inkomsten ontvangt, waarna doorbetalingen aan de voetbalteams plaatsvindt. Dat valt volgens de OESO niet onder art. 17, hetgeen interessant is, want daarvan kan je toch wel zeggen dat er een direct verband is met het optreden van de voetballers en zou je met art. 17 lid 2 die doorbetalingen moeten belasten in het landen van de gespeelde wedstrijd. Maar dat gaat de OESO klaarblijkelijk te ver, alhoewel deze beperkt ruime werking vele anderen wel treft in de artiesten- en sportwereld. De lobby van de UEFA en FIFA heeft hier klaarblijkelijk goed gewerkt, want zij hebben hiermee ook in de OESO hun financiële geldstroom volledig buiten art. 17 weten te houden. Het is echter wel meten met twee maten als je het vergelijkt met andere sportteams, orkesten, ensembles, theater- en dansgezelschappen die wel belast worden voor alle inkomsten die zij voor hun optredens ontvangen.
- g. Par. 9.5 gaat in op "image rights" van artiesten en sporters. Ook hier vindt de OESO dat de betalingen onder art. 17 vallen als zij een directe relatie hebben met een optreden.
- h. In par. 11.2 bepaalt het nieuwe Commentaar zeer verrassend dat het prijzengeld dat de eigenaar van een renpaard of van een raceauto ontvangt niet onder art. 17 lid 2 valt. De OESO schrijft dat dit prijzengeld gebruikt wordt voor het trainen en onderhouden van het paard resp. het ontwerpen, fabriceren en prepareren van de raceauto en niet voor de werkzaamheden van de jockey of coureur. Pas als de eigenaar prijzengeld ontvangt dat specifiek voor die jockey of coureur bestemd is, is dit belastbaar bij die eigenaar. Dit is echter – net als bij par. 9.4 – meten met twee maten, omdat ook bij andere sportteams, orkesten, ensembles, theater- en dansgezelschappen vaak het grootste deel van de inkomsten niet bedoeld is voor de optredende sporters of artiesten zelf, maar bij dat gezelschap blijft om allerlei kosten van te betalen. Maar die vallen dan wel onder art. 17 lid 2, zelfs voor de winst die zij maken. Erg inconsequent van de OESO om par. 11.2 zo op te nemen.

4 Verrekening standaard uitbreiden met compensatieregeling

Een deel van de problemen met art. 17 ontstaat aan de kant van de voorkoming van dubbele belastingheffing in het woonland. De OESO raadt al sinds 1977 in het Commentaar aan om niet de vrijstellingsmethode toe te passen, zoals gebruikelijk zou zijn voor actieve inkomsten, maar de verrekeningsmethode in een belastingverdrag op te nemen. Nederland is dat sindsdien gaan doen.

Als echter de verrekeningsmethode is afgesproken in een verdrag is er een specifiek Nederlands probleem,

¹³ *Andre Agassi vs. Robinson (HMIT)*, House of Lords 17 mei 2006, 2006 UKHL 23.

¹⁴ *Retief Goosen vs. Commissioner*, US Tax Court 9 juni 2011, 136 T.C. No. 27.

¹⁵ *Sergio Garcia vs. Commissioner*, US Tax Court 14 maart 2013, 140 T.C. No. 6.

¹⁶ *HR 9 februari 2007*, BNB 2007/142 t/m 144, *Hof 's-Hertogenbosch 29 juni 2012*, NTFR 2012/1836 en *Hof Arnhem-Leeuwarden 4 maart 2014*, NTFR 2014/1151.

¹⁷ *Dit is ook zo bepaald in par. 18 van het Commentaar op art. 12.*

want de Nederlandse verrekening voor artiesten en sporters met buitenlandse inkomsten wordt sterk beperkt door het onderscheid tussen inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen in de eerste twee belastingsschijven. De meeste artiesten en sporters hebben een laag of middeninkomen en zij betalen vooral premies volksverzekeringen, maar krijgen daarvoor geen vrijstelling, omdat zij feitelijk zelfstandig zijn en volgens de EU Vo. 883/2004 dan wel de Nederlandse verdragen inzake sociale zekerheid in Nederland verzekerd zijn.¹⁸ In de eerste twee schijven is de inkomstenbelasting van 5,1% respectievelijk 10,85% veel te weinig om de buitenlandse belasting mee te kunnen verrekenen. Dit negatieve effect doet zich sowieso voelen tot een belastbaar inkomen van € 33.363, namelijk het einde van de tweede belastingsschijf, maar ook nog een stuk daarboven omdat de maximale verrekening (tweede limiet) wordt berekend tegen het gemiddelde van de belastingtarieven en niet tegen het marginale toptarief.

.....

“Een deel van de problemen met art. 17 ontstaat aan de kant van de voorkoming van dubbele belastingheffing in het woonland”

.....

Dit probleem is verholpen in het belastingverdrag met België van 2001, waarin in art. 27 de compensatieregeling is opgenomen. Hiermee is de Belgische bedrijfsvoering en eventueel aanvullende belasting van niet-inwoners verrekenbaar met zowel de Nederlandse inkomstenbelasting als premies volksverzekeringen. Zelfs een eventueel surplus wordt door Nederland verrekend, dus boven de evenredige verrekeningslimiet, waardoor de Belgische belasting hetzelfde effect heeft als Nederlandse loonbelasting en dus ook uitbetaald kan worden. Inmiddels is de compensatieregeling ook in art. XII Protocol aan de verrekeningsmethode van art. 22 lid 2 onderdeel c van het nieuwe verdrag met Duitsland van 2012 toegevoegd. In de parlementaire behandeling van het verdrag laat de Staatssecretaris van Financiën zien dat dat onderwerp ook in EU-verband serieus aangepakt wordt.¹⁹

¹⁸ Zie hiervoor Hof Amsterdam 11 augustus 2005, NTFR 2005/1103.

¹⁹ Kamerstukken II 2013/14, 33 615, nr. 8 onder “Overig”.

Het zou Nederlandse en sporters enorm helpen als Nederland voortaan in alle nieuwe belastingverdragen de compensatieregeling zou toevoegen aan de methode ter voorkoming van dubbele belasting.

5 Hoe moet Nederland verder?

Naar mijn mening moet Nederland het hoofdpunt van zijn verdragsbeleid niet wijzigen, maar blijven streven naar het niet opnemen van art. 17 in zijn belastingverdragen. Om een vrijstelling in het land van het optreden te effectueren moet dan een aanvraag worden ingediend, die ter bevestiging van de woonplaats ook door de belastingdienst van het woonland wordt ondertekend, dat daarmee ook de informatie over het buitenlandse inkomen krijgt.

Als alternatief voor het geval de onderhandelingspartner voor een nieuw verdrag niet hierin wil meegaan, kan Nederland er naar streven om alle zes de opties van het nieuwe OESO Commentaar op te nemen in het nieuwe belastingverdrag. Daarmee wordt binnen het beleid van de OESO gebleven. Ik heb hiervoor in onderdeel 3.3 van dit artikel een concreet (Engelstalig) tekstvoorstel gedaan.

Volgens de Staatssecretaris van Financiën kan de eenzijdige vrijstelling voor buitenlandse artiesten en sporters blijven bestaan, ook al krijgt Nederland in zijn belastingverdragen niet voor elkaar dat art. 17 komt te vervallen.²⁰ De staatssecretaris vindt dat de bezwaren tegen de Nederlandse bronheffing nog steeds gelden, dus overweegt nog niet om die weer in te voeren. Ik vraag me echter sterk af of dit nog wel kan voor artiesten en sporters uit een land dat in een verdragsonderhandeling niet mee wil gaan met een terugkeer naar de normale verdelingsregels voor artiesten en sporters in het nieuwe verdrag, dus het feitelijk laten vervallen van art. 17. Zoals bijvoorbeeld met Duitsland: naar mijn mening moet Nederland voor Duitse artiesten en sporters de heffing van loonbelasting herinvoeren als het nieuwe verdrag per 1 januari 2015 effectief wordt. Dan zijn Nederland en Duitsland op dat gebied ten minste weer gelijkwaardig. Bij verdragsonderhandelingen met andere landen moet deze mogelijke herinvoering ook meegenomen worden in de gesprekken.

6 Samenvatting en conclusies

In de 2014 *Update* van het OESO-Modelverdrag staat veel tekst over art. 17 voor artiesten en sporters. Na de

²⁰ Zie hiervoor de Nota naar aanleiding van het Verslag inzake het belastingverdrag met Duitsland, Kamerstukken II 2013/14 II, 33 615, nr. 5, V-N 2013/63.2.

eerdere *Discussion Draft* van 2010 heeft de OESO op initiatief van Nederland een heroverweging gedaan van art. 17, maar besloten om het te behouden. Naar mijn mening met onjuiste argumenten, maar klaarblijkelijk wilden de lidstaten van de OESO niet het voorbeeld van Nederland en de vele grote internationale sporttoernooien volgen en voor artiesten en sporters terugkeren naar de normale belastingregels. Zo blijven de problemen voor hen echter bestaan, hetgeen leidt tot gedeeltelijke of zelfs gehele dubbele belastingheffing en/of hoge administratieve lasten.

De OESO geeft in de 2014 Update wel vijf opties waarmee art. 17 ingrijpend aangepast kan worden en er is onduidelijkheid over een zesde optie. Ik heb deze opties overgenomen in een nieuw, uitgebreid art. 17, dat Nederland in zijn belastingverdragen kan opnemen en dan nog steeds binnen het officiële beleid van de OESO blijven. Zo kan voor meer Nederlandse artiesten en sporters de geheel of gedeeltelijk dubbele belastingheffing tot het verleden gaan behoren.

Het zou sterk zijn als Nederland voor artiesten en spor-

ters de compensatieregeling zou toevoegen aan de verrekening als methode ter voorkoming van dubbele belastingheffing. Met België bestaan hiermee sinds 2001 goede ervaringen en ook in het nieuwe belastingverdrag met Duitsland is deze opgenomen.

De eenzijdige vrijstelling van Nederlandse loonbelasting wordt voor buitenlandse artiesten, sporters en gezelschappen moeilijk houdbaar als een land niet met Nederland wil afspreken dat art. 17 in een nieuw belastingverdrag komt te vervallen. Wij laten al sinds 2007 zien dat wij het probleem van dubbele belastingheffing en hoge administratieve lasten voor buitenlandse artiesten en sporters verhelpen en mogen van verdragspartners verwachten dat zij dat ook voor onze artiesten en sporters met optredens in hun land willen doen. Zo niet, dan moeten de artiesten en sporters uit die landen in Nederland ook maar weer onder de Nederlandse loonbelasting gaan vallen. Met als eerste voorbeeld de Duitse artiesten en sporters als het nieuwe belastingverdrag per 1 januari 2015 in werking zal treden.