

tijdschrift

... **FISCAAL**

• **ONDERNEMINGSRECHT**

***Recente ontwikkelingen in het OECD-
modelverdrag***

Prof. mr. dr. A.C.G.A.C. de Graaf

***Betekenis beneficial owner na BEPS
en 2014-Update OESO-model***

Mr. H.M.M. Prinsen

***De ontslagvergoeding in
internationaal verband***

Dr. D. Molenaar

Sporters en artiesten



10314390

141

november 2015

Betekenis beneficial owner na BEPS en 2014-Update OESO-model

Prof. mr. dr. A.C.G.A.C. de Graaf

In 2014 verhelderde de OESO dat het *beneficial owner*-vereiste alleen ingezet kan worden in de strijd tegen *treaty shopping* wanneer een *conduit* een doorbetalingsverplichting heeft. Meer *sophisticated treaty shopping*-situaties wil de OESO bestrijden door het incorporeren van *anti-treaty shopping*-bepalingen via een multilateraal instrument in het wereldwijde belastingverdragen-netwerk.

De ontslagvergoeding in internationaal verband

Mr. H.M.M. Prinsen

Een ontslagvergoeding na een internationale carrière laat zich fiscaal niet gemakkelijk duiden. Zowel de achterliggende reden van de ontslagvergoeding als de interpretatie van het OESO-commentaar bij artikel 15 blijkt relevant voor het antwoord op de vraag welk land het heffingsrecht heeft over die vergoeding. In dit artikel gaat de auteur dieper in op de toewijzingsproblematiek waarbij gekeken wordt naar de Wet Werk en Zekerheid, het standaard arrest van de Hoge Raad van 11 juni 2004, het OESO-commentaar van 15 juli 2014 en naar het internationale ontslagbesluit van de Staatssecretaris van 23 april 2015.

Sporters en artiesten

Dr. D. Molenaar

Het nieuwe OESO-commentaar bevat opvallend veel tekst over art. 17 voor artiesten en sporters. Na de Discussion Draft van 2010 kwam een discussie op gang over het voortbestaan van dit speciale artikel. Ondanks het Nederlandse pleidooi voor afschaffing heeft het OESO-MV echter toch besloten het artikel te behouden, maar helaas met ondeugdelijke argumenten. Wel heeft het OESO-MV enkele nieuwe mogelijkheden in het Commentaar op art. 17 opgenomen om de reikwijdte van het artikel te beperken. Deze worden in deze bijdrage besproken en samengebracht in een nieuw art. 17. Nederland kan dit artikel gaan gebruiken om toch zoveel mogelijk de fiscale problemen van Nederlandse artiesten en sporters met buitenlandse optredens weg te nemen.

Reeds verschenen thema's:



Nr. 140	Personenvennootschappen
Nr. 139	BEPS
Nr. 138	Vpb-plicht van overheidsbedrijven
Nr. 137	Herinvesteringsreserve
Nr. 136	Tax Control Framework/Tax assurance Fiscale risico's in jaarrekening

Nummer nabestellen? Bel 0570-67 34 44
€ 52,00 incl. BTW en verzendkosten

Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht, Sporters en artiesten

[Klik hier om het document te openen in een browser venster](#)

Vindplaats:	TFO 2015/141.3	Bijgewerkt tot:	13-10-2015
Auteur:	Dr. D. Molenaar ^[1]		

Sporters en artiesten



1. Inleiding

Het nieuwe OESO-commentaar van 15 juli 2014 bevat een opvallende tekst over art. 17 OESO-Modelverdrag (hierna OESO-MV) voor artiesten en sporters. Dat komt omdat het OESO-MV op 23 april 2010 een Discussion Draft voor wijzigingen in het Commentaar op art. 17 had uitgebracht en na reacties van belanghebbenden en een discussie met de lidstaten en toehoorders tot besluitvorming was gekomen. De 2014 Update van het OESO-commentaar was de eerste gelegenheid om dit te publiceren.

De Discussion Draft van 2010 bestond vooral uit technische wijzigingen en verduidelijkingen, zoals wie onder het begrip artiest en sporter vallen en welk inkomen onder het artikel kan worden belast. In de reacties vanuit de praktijk werd echter ook het bestaan van art. 17 ter discussie gesteld, want de afwijkende regeling leidt vooral tot problemen, zoals hoge administratieve lasten en dubbele belastingheffing, terwijl de regeling niet nodig is om belastingontwijking tegen te gaan.^[2]

Nederland heeft deze kritiek al eerder serieus genomen en de belastingheffing van buitenlandse artiesten, sporters en gezelschappen (uit landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft) per 2007 afgeschaft.^[3] Naast de reden dat de administratieve lasten hoog waren en er dubbele belastingheffing kon ontstaan, vond Nederland ook dat de belastingopbrengst verhoudingsgewijs laag was.^[4] Vervolgens heeft Nederland dit overgenomen in zijn Notitie Fiscaal Verdragsbeleid van 11 februari 2011, waarin het voornemen werd geuit om geen art. 17 voor artiesten en sporters meer in nieuwe Nederlandse belastingverdragen op te nemen. Naast de reden dat de administratieve lasten hoog waren en er dubbele belastingheffing kon ontstaan, vond Nederland ook dat de belastingopbrengst verhoudingsgewijs laag was. Vervolgens heeft Nederland dit overgenomen in zijn Notitie Fiscaal Verdragsbeleid van 11 februari 2011, waarin het voornemen werd geuit om geen art. 17 voor artiesten en sporters meer in nieuwe Nederlandse belastingverdragen op te nemen.^[5]

Ook in de sportwereld worden de problemen van art. 17 onderkend, want voor grote sporttoernooien worden vrijstellingen van bronbelasting afgedwongen door de sportorganisaties, zoals het IOC met de Olympische Spelen in Vancouver in 2010, Londen in 2012, Sotchi in 2014 en Rio de Janeiro in 2016, door de UEFA met de Champions en Europa League finales vanaf 2010 en het EK voetbal van 2012 in Polen en Oekraïne en van 2016 in Frankrijk alsmede door de FIFA met het WK voetbal in Brazilië van 2014.^[6]

Het OESO-MV heeft deze kritiek meegenomen in de besprekingen over de Discussion Draft, maar heeft helaas besloten om art. 17 voor artiesten en sporters niet af te schaffen, niettegenstaande dat Nederland de redenen had

gegeven waarom het geen belasting meer heft van buitenlandse artiesten en sporters (uit verdragslanden).^[7] Wel heeft het OESO-MV enkele tekstalternatieven gegeven om de zeer ruime werking van art. 17 in belastingverdragen te kunnen beperken en een aantal nadelen te kunnen wegnemen.

In de tussentijd heeft de Staatssecretaris van Financiën het opgegeven om er naar te streven om art. 17 voor artiesten en sporters uit nieuwe belastingverdragen te houden. Hij heeft dit laten weten tijdens de parlementaire behandeling van het nieuwe belastingverdrag met Duitsland^[8] en past nadien zijn nieuwe zienswijze consequent toe. Helaas dus in afwijking van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid, maar wel in lijn met het oude OESO-commentaar op art. 17 (tot juli 2014).

Nog niet te zien valt echter dat de staatssecretaris gebruik maakt van de nieuwe mogelijkheden van het 2014 Commentaar om art. 17 te beperken. In dit artikel zet ik op een rij welke mogelijkheden dat zijn en hoe daarmee Nederlandse artiesten en sporters met optredens in het buitenland geholpen kunnen worden.

2. Problemen door art. 17 OESO-MV

Nederland heeft art. 17 OESO-MV 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 (voor werknemers) wordt het heffingsrecht voor artiesten en sporters toebedeeld aan het land waar het optreden plaatsvindt,^[9] waarvoor geen vaste inrichting of vertegenwoordiging of een minimumverblijfsduur nodig is. Ook geldt de bronheffing als de artiest of sporter onder gezag blijft van een werkgever in het woonland en door hem betaald blijft worden. Het OESO-MV 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 lid 2 van art. 17 toegevoegd dat ook betalingen aan anderen dan de artiest of sporter zelf belast zijn in het land van het optreden.

Nagenoeg alle landen in de wereld volgen in hun verdragsbeleid de aanbeveling van art. 17 OESO-MV en nemen het aparte artikel voor artiesten en sporters op in hun belastingverdragen. Hierdoor zijn helaas veel problemen ontstaan, die als volgt zijn onder te verdelen:

- a. *Verschil in 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 in dat land moeilijk te bepalen. Het OESO-MV staat daarom sinds 1992 toe om de brutogage (zonder kostenaf trek) te belasten, maar dan wel tegen een laag tarief,^[10] hetgeen door veel landen wordt gevolgd. Dit is ongunstig voor veel artiesten en sporters,^[11] want doordat de heffingsgrondslag in het bronland veel hoger is dan in het woonland blijft vaak gedeeltelijke dubbele belastingheffing bestaan. Na uitspraken van het Hof van Justitie EU in de zaken *Gerritse*,^[12] *Scorpio*,^[13] en *Centro Equestre*^[14] moeten EU-landen intussen wel kostenaf trek en een afrekening tegen de normale belastingtarieven toestaan, maar toch blijven er heel vaak grote verschillen in de belastbare grondslag tussen werkland en woonland bestaan.
- b. *Belastingverrekening in het woonland*: vroeger was standaard de belastingvrijstellingsmethode in de Nederlandse belastingverdragen opgenomen voor inkomsten die onder art. 17 vallen. Hiervoor hoeft geen bewijs te worden geleverd van de in het buitenland ingehouden belasting.^[15] Maar het OESO-MV beveelt sinds 1992 landen de verrekeningsmethode aan voor art. 17, omdat dat beter zou passen bij het soort inkomsten en de onzekerheid van de bronheffing.^[16] Hierdoor ontstaan echter wel vaak problemen, omdat er bijvoorbeeld geen tax certificates zijn voor de afgedragen belasting, of als er wel zo'n certificate is, die op naam van de groep staat terwijl de belasting individueel verrekend moet worden, er een onleesbare vreemde taal gebruikt wordt of er heffingen op vermeld worden waarvan niet duidelijk is of die met Nederlandse inkomstenbelasting verrekenbaar zijn. Verder heeft Nederland nog het specifieke probleem dat in de eerste twee tariefschijven vooral premies volksverzekeringen zijn opgenomen en slechts weinig inkomstenbelasting. Verrekening van de buitenlandse belasting kan alleen tegen die inkomstenbelasting worden gedaan, omdat de artiesten en sporters in hun woonland Nederland verzekerd zijn volgens de EU Verordening 883/2004. Hierdoor

wordt bij lagere inkomens snel de evenredigheidslimiet bereikt en blijft veel van de buitenlandse belasting onverrekend.

- c. *Hoge administratieve lasten*: het voorgaande gaat gepaard met hoge administratieve lasten, want zowel in het land van het optreden als in het woonland moet werk worden gedaan om de belastingheffing te verminderen en zo dubbele belastingheffing te voorkomen. Hiervoor zijn vaak gespecialiseerde adviseurs nodig en moeten er tijdrovende procedures doorlopen worden. Deze lasten worden vergroot doordat artiesten en sporters meestal in korte tijd in verschillende landen optreden, soms zelfs maar één keer per land, en de belastingregels verschillen per land. Vooral kleine en middelgrote artiesten en sporters beginnen er niet aan om hiervoor mensen in te huren en kosten te maken, waarmee zij de dubbele belastingheffing moeten accepteren.

Voorbeelden van deze problemen in Nederland zijn te vinden in rechterlijke uitspraken over organisatoren van een concert met Indiase artiesten^[17] en van een tennistoernooi,^[18] waarin het fout ging met de Nederlandse belastingheffing van internationale artiesten en sporters. Ook was duidelijk dat tegenover de Nederlandse loonbelasting geen verrekening in het buitenland werd verleend, waardoor er dubbele belastingheffing ontstond.

Ook de zaak van voetbalclub Feyenoord voor het Hof van Justitie laat dit zien.^[19] Feyenoord had in 2002 en 2004 vriendschappelijke wedstrijden gespeeld tegen twee verschillende Britse voetbalclubs in de voorbereiding voor het nieuwe voetbalseizoen (Tottenham Hotspur en Fulham). Het Hof van Justitie besliste 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. Feyenoord heeft zeer waarschijnlijk de 20% loonbelasting niet verhaald op de twee Britse clubs en die hebben dan ook geen verrekening geclaimd in het VK. Die tax credit was trouwens ook niet mogelijk geweest, want uit de jaarcijfers van de twee Britse clubs blijkt dat zij verlies maakten en dus geen Britse vennootschapsbelasting hoefden te betalen. En het doorschuiven van de foreign tax credit naar de spelers van de clubs is problematisch omdat zij in een normale maandelijkse salarisadministratie zijn opgenomen. Dat op deze manier dubbele belastingheffing ontstaat is typisch voor art. 17.

3. Afschaffen art. 17 in verdragssituaties blijft de beste oplossing

In de Feyenoord-zaak is het ook de vraag waarom het speciale art. 17 tussen Nederland en het VK zou moeten bestaan. Waarom hadden de Britse clubs niet gewoon met hun spelers op grond van art. 7 en art. 15 lid 2 van het verdrag de belastingheffing in het VK kunnen toepassen, zodat Feyenoord het honorarium bruto had kunnen uitbetalen? Welke praktische hobbels voor normale belastingheffing zouden er kunnen zijn?

De beste oplossing voor de hiervoor genoemde problemen is het afschaffen van art. 17 OESO-MV. De mogelijke belastingontwijking speelt niet tussen inwoners van verdragslanden. Deze oplossing is na de Discussion Draft van 2010 van verschillende kanten aan het OESO-MV voorgelegd en die heeft er over gediscussieerd, maar heeft besloten om dat niet te doen en art. 17 toch te houden. In onderdeel 5 van het rapport 'Issues related to Article 17 of the Model Tax Convention' van 26 juni 2014^[20] worden hiervoor de volgende drie redenen gegeven, die naar mijn mening echter niet steekhoudend zijn:

- a. 'residence taxation should not be assumed given the difficulties of obtaining the relevant information': dit is onjuist, want het land van het optreden zal zijn bronheffing pas opgeven als de buitenlandse artiest of sporter een verzoek indient om een verdragsbepaling te mogen toepassen. Als de belastingdienst van het woonland op dit verzoek schriftelijk heeft bevestigd (met een stempel en handtekening) dat de persoon belastingplichtig is in het woonland, heeft het daarmee gelijk de informatie over de buitenlandse inkomsten die later in de belastingaangifte moeten staan.^[21] Dus het verkrijgen van de informatie loopt gelijk op met het aanvragen van de vrijstelling.
- b. 'article 17 allows taxation of a number of high-income earners who can easily move their residence to low-tax jurisdictions': hiervoor is art. 17 helemaal niet nodig. Als elk land in zijn nationale wet een bronheffing voor buitenlandse artiesten en sporters opneemt en die pas prijsgeeft als er een belastingverdrag is, wordt het verhuizen naar tax havens prima tegengegaan. Tenzij landen belastingverdragen met tax havens gaan sluiten, maar dat is dan hun keuze en daar moeten de vele artiesten en sporters die geen belastingontwijkingsgedrag vertonen niet de dupe van worden.
- c. 'source taxation of the income covered by the article can be administered relatively easily': dit is een erg slechte

reden, een afwijkende heffing voor een groep belastingbetalers invoeren die zichtbaar tot veel problemen leidt, maar deze behouden omdat hij makkelijk uitvoerbaar is. Dat is erg onredelijk en past niet bij een zorgvuldige overheid.

Het OESO-MV geeft deze doelredeneringen omdat het art. 17 niet wil opgeven; waarom dit laatste zo is maakt het OESO-MV evenwel niet duidelijk. De twee beroepsgroepen hebben last van een slechte heffingsverdeling en lopen tegen dubbele belastingheffing en hoge administratieve lasten aan, maar het OESO-MV wil deze regeling graag behouden en bedenkt daar ondeugdelijke argumenten voor. Dat belemmert veel artiesten en sporters bij internationale optredens.

4. Artiesten en sporters in de Nederlandse belastingverdragen

Voor de toepassing van art. 17 in de Nederlandse belastingverdragen is de volgende onderverdeling te maken:

- a. In oudere verdragen staat slechts een enkel lid van art. 17, zoals bijvoorbeeld met Luxemburg (1968), Ierland (1969), Oostenrijk (1970), Spanje (1971) en Zuid-Afrika (1971). Dit betekent voor gezelschappen, teams en producenten dat alleen het deel van de gage dat wordt doorbetaald aan de artiesten of sporters kan worden belast in het land van het optreden en de rest buiten die heffing blijft.
- b. In meer dan de helft van de verdragen staat een derde lid, waarmee voor meer dan 50% gesubsidieerde artiesten, sporters en gezelschappen buiten de werking van art. 17 worden gebracht. In alle recente belastingverdragen (en -regelingen) staat deze bepaling, zoals VK (2008), Japan (2010), Zwitserland (2010), Duitsland (2012), Curaçao (2014), Sint Maarten (2015), Zambia (2015) en Kenia (2015). Soms geldt deze uitzondering (ook) voor culturele overeenkomsten of uitwisseling of voor non-profitorganisaties, zoals met Oostenrijk (1970).
- c. In vier gevallen blijft art. 17 lid 2 buiten werking als de artiest of sporter geen eigenaar is van de persoon aan wie de gage voor het optreden wordt betaald en daarvan ook geen winstdeling ontvangt. Dit zijn de verdragen met Canada (1986), Frankrijk (1973), VS (1992) en Zwitserland (2010).
- d. In het verdrag met de VS staat een drempelbedrag van \$ 10.000 per artiest of sporter per jaar, waaronder art. 17 niet van toepassing is.
- e. Met vier landen heeft Nederland geen afzonderlijke bepaling voor artiesten en sporters afgesproken, maar zijn de gewone regels van art. 7 (of eventueel art. 14) en art. 15 op hen van toepassing. Dit zijn Ethiopië (2012) en Kirgizië, Tadzjikistan en Turkmenistan, die nog gebruikmaken van het verdrag van de USSR (1988).

5. Mogelijkheden tot beperking van art. 17 in het OESO-commentaar

In het rapport van 26 juni 2014^[22] liet het OESO-MV het gelukkig niet bij de afwijzing om art. 17 uit het MV te schrappen, maar kwam zij ook met voorstellen om beperkingen aan te brengen in de reikwijdte van art. 17. Het gaat om de volgende mogelijkheden:

- a. **Art. 17 alleen voor zelfstandigen, voor werknemers normale regels van art. 15**
Deze mogelijkheid staat in par. 2 van het Commentaar op art. 17. Volgens deze paragraaf zou een te strenge bepaling de culturele uitwisseling kunnen schaden en 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 die in de oude belastingverdragen met Duitsland^[23] en Zwitserland,^[24] waarin de bijzondere artiesten- en sportersbepaling ook alleen voor zelfstandigen en niet voor werknemers (en hun gezelschappen) gold. Een dergelijke bepaling had de dubbele belastingheffing voor de twee Britse voetbalclubs in de *Feyenoord*-zaak van het Hof van Justitie (van het voorbeeld aan het eind van onderdeel 2 van dit artikel) kunnen voorkomen. Dit is een nuttige beperking van art. 17 in belastingverdragen, zeker als deze alleen maar geldt voor artiesten, sporters en gezelschappen waarvan duidelijk is dat die in de verdragslanden woonachtig zijn. In de oude belastingverdragen met Zwitserland (1951) en Duitsland (1959) stond deze bepaling en daar zijn goede ervaringen mee opgedaan.
- b. **Aftrek van kosten, afrekening tegen normale regels**

Deze tweede mogelijkheid 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 de tweede mogelijkheid volgen.^[25] Voor hen zou dit dan ook niet in een onderling belastingverdrag hoeven te worden opgenomen, alhoewel het wel een verduidelijking van de heffingsregels zou zijn. Buiten de EU is deze bepaling zeker nodig om in het werkland tot een redelijke belastbare grondslag te komen.

c. Minimumgrens van 15.000 IMF SDR

De derde mogelijkheid is nieuw in par. 10.1 t/m 10.4 van het Commentaar, namelijk een minimumgrens van 15.000 IMF Special Drawing Rights (SDR) 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 \$ 20.000 staat. De VS heeft deze minimumgrens in bijna alle belastingverdragen opgenomen^[26] en die werkt 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. € 18.500, \$ 21.000 en £ 13.600. De 2014 Update schrijft dat dit bedrag slechts indicatief is en dat landen zelf moeten betalen welk bedrag zij werkelijk opnemen in hun belastingverdrag.

Een cruciaal punt is of deze minimumgrens al direct bij het optreden toegepast kan worden of pas na afloop van het jaar. In de Amerikaanse belastingverdragen wordt dit wisselend toegepast, zoals direct in het verdrag met België en pas achteraf in het verdrag met Nederland. Dat maakt een groot verschil, want bij directe toepassing hebben de artiesten en sporters gelijk het liquiditeitsvoordeel dat voor hen belangrijk is bij tournees, terwijl bij teruggaven achteraf hogere administratieve kosten gemaakt worden en het een tijd kan duren voordat de belasting wordt terugggegeven. In 10.3 van het nieuwe Commentaar op art. 17 OESO-MV 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. Deze methodiek maakt de minimumgrens wel veel minder effectief dan wanneer die direct kan worden toegepast. Het is ook niet nodig als voor het mogen gebruiken van de minimumgrens eerst goedkeuring moet worden verkregen van een centrale eenheid van de belastingdienst in het land van het optreden, want dat kan dan bijhouden of artiesten en sporters over de minimumgrens heengaan. Maar dat komt maar heel weinig voor, is de ervaring in België waar inmiddels twaalf jaar de minimumgrens van \$ 20.000 van het verdrag met de VS direct kan worden toegepast. Dus bij elkaar is de minimumgrens van 15.000 IMF SDR een goede verbetering van art. 17 OESO-MV, maar moet die niet afgezwakt worden doordat die pas in een teruggaafprocedure achteraf benut kan worden.

d. Gesubsidieerde artiesten en sporters

De vierde mogelijkheid staat al lang in par. 14 van het Commentaar, namelijk de uitzondering voor gesubsidieerde artiesten en sporters. Uit onderzoek blijkt dat deze uitzondering wereldwijd al in tweederde van de belastingverdragen gebruikt wordt en dus onderdeel is van het feitelijke verdragsbeleid van veel landen.^[27] Inmiddels ook van Nederland, zoals de Staatssecretaris van Financiën tijdens de parlementaire behandeling van het belastingverdrag met Duitsland heeft laten weten.^[28] Uit het overzicht in par. 4 van dit artikel blijkt dat Nederland deze uitzondering in nagenoeg alle recente belastingverdragen heeft opgenomen. In diverse verdragen staan soortgelijke uitzonderingen voor non-profitorganisaties en culturele programma's of uitwisselingen. Deze hebben ook als doel om het negatieve effect van art. 17 op culturele uitingen tegen te gaan.

e. Buitenlandse teams en gezelschappen

De vijfde mogelijkheid is nieuw in par. 14.1 van het Commentaar en geldt voor buitenlandse teams en gezelschappen, waarvoor het Commentaar een tekstvoorstel geeft voor vrijstelling 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 sportcompetities en die al jaren goed werkt. In Europa lijkt dit echter minder nodig omdat de grootste competities, de Champions League (CL) en Europa League (EL), door de UEFA al nagenoeg zonder bronheffing worden georganiseerd. Bij de uit- en thuiswedstrijden behouden de clubs hun eigen recettes en betalen niets aan de bezoekende clubs, terwijl de UEFA de televisie- en reclamegelden vanuit Zwitserland als royalty's voor uitzendrechten betalen, waarvoor in

de belastingverdragen in art. 12 (royalty's) woonstaatheffing is afgesproken. In het nieuwe Commentaar op art. 17 OESO-MV wordt dit in het nieuwe par. 9.4. bevestigd. Alleen de opbrengst van de finale wordt verdeeld, maar daarvoor bedingt de UEFA sinds 2011 expliciet bij het organiserende land dat geen bronheffing zal worden toegepast.

Misschien dat andere sporten baat kunnen hebben bij deze nieuwe uitzondering, maar dan moeten wel alle landen in hun onderlinge belastingverdragen deze bepaling opnemen om het effectief te laten zijn. Daarvoor is de EU veel ingewikkelder dan de VS en Canada samen.

f. Beperking van art. 17 lid 2

Niet officieel door het OESO-MV aanbevolen maar wel vermeld in par. 16 van het Commentaar wordt de mogelijkheid om de toepassing van art. 17 lid 2 te beperken tot mogelijke misbruiksituaties. Het gaat dan om betalingen aan anderen dan de artiesten en sporters zelf, dus aan managements, gezelschappen, teams, producenten, maar eventueel ook eigen artiestenvennootschappen die dan in een tax haven gevestigd kunnen zijn. Om dit tegen te gaan bestaat sinds 1977 art. 17 lid 2 in het OESO-MV. Sinds 1992 wordt deze bepaling heel ruim uitgelegd, waardoor het land van het optreden volgens par. 11 van het Commentaar het heffingsrecht heeft voor alle betalingen aan derden. Drie landen hebben daar echter bezwaar tegen, namelijk Canada, Zwitserland en de VS, en zij nemen in hun belastingverdragen op dat art. 17 lid 2 niet geldt als de artiest of sporter geen eigenaar is van deze derde en/of niet deelt in de winsten. In par. 16 van het Commentaar hebben zij hiervoor een voorbehoud laten opnemen.

Nederland heeft deze beperking opgenomen in de belastingverdragen met de drie genoemde landen en met Frankrijk. Het is in de praktijk vaak een nuttig hulpmiddel om belastingheffing in die landen (en moeilijkheden met belastingverrekening in Nederland) te voorkomen.

6. Nieuwe tekst voor art. 17 met OESO-beperkingen

Nederland heeft van de nieuwe mogelijkheden die art. 17 OESO-MV sinds medio 2014 biedt nog geen gebruik gemaakt in de recente belastingverdragen, zoals met Zambia en Kenia, en in de belastingregelingen met Curaçao en Sint Maarten. Dat is vreemd, want met de nieuwe mogelijkheden van het OESO-commentaar kan dichterbij het uitgangspunt van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid worden gekomen, terwijl nog steeds binnen de officiële OESO-lijn gebleven wordt.

Als Nederland deze mogelijkheden wel zou willen gebruiken zou dit leiden tot de volgende complete tekst van art. 17:

Art. 17 – artiesten en sporters

1. Niettegenstaande de bepaling van artikel 7 (ondernemingswinst), maar onder voorbehoud van art. 15 (niet-zelfstandige arbeid), mogen voordelen of inkomsten, verkregen door een inwoner van een van de Staten als artiest, zoals een toneelspeler, film-, radio-, of televisie-artiest, of een musicus, alsmede als sportbeoefenaar, uit zijn persoonlijke werkzaamheden die als zodanig worden verricht in de andere Staat, worden belast in die andere Staat, tenzij het bedrag van de bruto-ontvangsten dat een dergelijke artiest of sportbeoefenaar in het betrokken belastingjaar voor de werkzaamheden verkrijgt, met inbegrip van de aan hem vergoede of de ten behoeve van hem gedragen kosten, € 20.000 niet te boven gaat.
2. Indien voordelen of inkomsten ter zake van werkzaamheden die door een artiest of een sportbeoefenaar in die hoedanigheid worden verricht, niet aan de artiest of sportbeoefenaar toekomen, maar aan een andere persoon, mogen die voordelen of inkomsten van die andere persoon, niettegenstaande de bepalingen van art. 7 (ondernemingswinst), maar onder voorbehoud van art. 15 (niet-zelfstandige arbeid), worden belast in de Staat waar de werkzaamheden van de artiest of sportbeoefenaar worden verricht, tenzij wordt vastgesteld dat noch de artiest of sportbeoefenaar noch daarmee verbonden personen onmiddellijk of middellijk op enigerlei wijze gerechtigd zijn tot een deel van de winsten van die andere persoon, met inbegrip van de ontvangsten van uitgestelde beloningen, bonussen, vergoedingen, dividenden, vennootschapsuitdelingen of andere uitdelingen.
3. De bepalingen van het eerste en tweede lid zijn niet van toepassing op voordelen of inkomsten die worden verkregen door een inwoner van een Verdragsluitende Staat uit werkzaamheden die worden verricht in de andere Verdragsluitende Staat, indien het bezoek aan die andere Staat voor een wezenlijk deel wordt

bekostigd uit de openbare middelen van een of beide Verdragsluitende Staten, staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen daarvan, of indien de werkzaamheden zijn uitgevoerd krachtens een tussen de Staten overeengekomen culturele overeenkomst of plaatsvinden volgens een culturele overeenkomst tussen beide staten. In deze gevallen zijn de voordelen of inkomsten slechts belastbaar in de Verdragsluitende Staat waarvan de artiest of sportbeoefenaar inwoner is.

4. Indien een inwoner van een Verdragsluitende Staat voordelen of inkomsten als bedoeld in het eerste en tweede lid verkrijgt die in de andere Verdragsluitende Staat belastbaar zijn op bruto-basis, mag deze persoon voordat de werkzaamheden plaatsvinden dan wel binnen drie jaar nadat de werkzaamheden hebben plaatsgevonden, een verzoek indienen om te worden belast op netto-basis. De andere Verdragsluitende Staat zal dit verzoek toewijzen en de kosten in aftrek toelaten overeenkomstig de wetgeving en vooraarden van deze Staat voor soortgelijke werkzaamheden voor zijn eigen inwoners.
5. De bepalingen van dit artikel zijn niet van toepassing op een inwoner van een Verdragsluitende Staat voor zijn persoonlijke werkzaamheden in de andere Verdragsluitende Staat als sporter in een team van een Verdragsluitende Staat dat deelneemt aan een wedstrijd in de andere Verdragsluitende Staat.

7. Overige wijzigingen in het Commentaar op art. 17

Het Commentaar op art. 17 OESO-MV is ook op enkele andere punten gewijzigd, zoals in de Discussion Draft van 2010 is aangekondigd. Het gaat om meer technische kwesties op het gebied van wie is artiest en sporter en welk inkomen valt onder art. 17. Bij elkaar is de tekst van het Commentaar zo'n beetje verdubbeld, wat de leesbaarheid vermindert. De volgende wijzigingen zijn van belang:

- a. *Wie is artiest*: in par. 3 worden nu voorbeelden gegeven 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 een fotosessie.^[29]
- b. *Sponsoring en endorsement*: 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 dat land belast kan worden. Deze toevoeging is een direct gevolg van de *Agassi*^[30]-zaak in het VK en de *Goosen*^[31]- en *Garcia*^[32]-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 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.
- c. *Merchandising*: in par. 9 staat tevens dat de verkoop van merchandising bij optredens ook onder art. 17 valt. Bij grote popconcerten is hierover soms discussie en er kan een behoorlijke omzet uit komen. Als de merchandising wordt uitbesteed en de artiest een royalty van de verkopen krijgt, zal deze slechts onder art. 12 kunnen vallen als er geen directe relatie met een optreden is.
- d. *Vorbereiding, repetities en trainingen*: in het vierde voorbeeld van par. 9.1 staat dat ook voorbereiding, repetities en trainingen onder de werkzaamheden van artiesten en sporters vallen. Hierdoor zijn de inkomsten hiervan belast in het land van de werkzaamheden, ook als er geen publieke optredens gedaan worden in dat land. Maar dat land heeft vaak geen zicht 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 mee-tellen in de teller van de voorkomingsbreuk.^[33] Met het nieuwe Commentaar is het duidelijk dat er aan deze dagen niet ook een publieksgericht optreden gekoppeld hoeft te zijn.^[34]
- e. *Radio, tv en andere media*: in par. 9.4 staat de gebruikelijke passage dat betalingen aan de artiest of sporter voor uitzending op radio, tv of andere media van zijn optreden ook onder art. 17 vallen.^[35] Maar nieuw is dat als de betalingen aan een derde partij gedaan worden en er niet wordt betaald aan de artiest of sporter, waardoor er geen directe relatie is met persoonlijke werkzaamheden, de inkomsten niet onder art. 17 vallen. Het Commentaar geeft het voorbeeld van een voetbaltoernooi, waarvan de organisator de rechten bezit en de inkomsten ontvangt, waarna doorbetalingen aan de voetbalteams plaatsvinden. Dat valt volgens het nieuwe Commentaar niet onder art. 17. Mij verbaast dit, want ik zou zeggen dat er een direct verband is met het optreden van de voetballers en dat met art. 17 lid 2 het land van het optreden het heffingsrecht heeft. Maar zo

ziet het OESO-MV dat niet. Vreemd 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.

- f. *Image rights*: in par. 9.5 wordt voor het eerst in het Commentaar op art. 17 ingegaan op image rights van artiesten en sporters. Ook hier vindt het OESO-MV dat de betalingen onder art. 17 vallen als zij een directe relatie hebben met een optreden. Met name in Spanje en het VK werd veel gebruikgemaakt van image rights voor voetballers, maar de laatste jaren staan deze structuren daar ook nationaal onder druk.
- g. *Eigenaar van renpaard of raceteam*: in par. 11.2 geeft het nieuwe Commentaar de toelichting dat het prijzengeld van de eigenaar van een renpaard of raceteam niet onder art. 17 lid 2 valt, tenzij het inkomen specifiek voor de jockey of coureur is. Dat is verrassend, want ook bij andere sportteams, orkesten en gezelschappen is het grootste deel van de inkomsten niet bedoeld voor de optredende sporters of artiesten zelf, maar blijft bij het gezelschap om allerlei kosten van te betalen. Die inkomsten vallen wel onder art. 17 lid 2; volgens par. 11(b), zelfs voor de winst die zij maken. Dat is een vreemd verschil met de nieuwe par. 11.2.

Voor buitenlandse artiesten en sporters in Nederland zijn deze wijzigingen alleen van belang als zij niet in een verdragsland wonen. Dat komt regelmatig voor, maar dat zijn meestal niet degenen die hoge gages verdienen. Andersom zullen Nederlandse artiesten en sporters met optredens in het buitenland wel vaker met deze wijzigingen te maken kunnen krijgen, al hoeft een hogere bronheffing niet erg te zijn als in Nederland voldoende voorkoming van dubbele belasting verkregen kan worden.

8. Voorkoming van dubbele belasting in het woonland

Tegenover het heffingsrecht voor het land van het optreden zal het woonland voorkoming verlenen. In oudere belastingverdragen nam Nederland hiervoor telkens de vrijstellingsmethode op, maar sinds eind jaren zeventig is dit veranderd in de verrekeningsmethode, in navolging van par. 12 van het Commentaar op art. 12 van het OESO-MV. Momenteel heeft Nederland de vrijstellingsmethode nog staan in de verdragen met Ierland (1969), Israël (1973), Luxemburg (1968), Marokko (1977), Spanje (1971) en Thailand (1975). Voor de belangrijkste daarvan, het verdrag met Spanje, is intussen bekend dat bijna een akkoord is bereikt over een nieuw verdrag, waardoor ook voor inkomsten uit dat land de verrekeningsmethode zal gaan gelden.^[36]

Maar deze verrekeningsmethode zorgt wel voor veel problemen, zoals in par. 2 van dit artikel is beschreven:

- a. Vaak zijn er geen tax certificates van de afgedragen belasting, omdat er een tournee door verschillende landen wordt gedaan en veel organisatoren administratief niet zo sterk zijn óf er nettoafspraken zijn gemaakt en de organisatoren de belasting bovenop de gage moeten betalen.
- b. Als er wel een tax certificate is kan die op naam van de groep staan, terwijl de belasting individueel verrekend moet worden.
- c. Soms staat de tax certificate in een onleesbare vreemde taal.
- d. Ook worden er heffingen vermeld waarvan niet duidelijk is of die met Nederlandse inkomstenbelasting verrekenbaar zijn.
- e. Verder heeft Nederland nog het specifieke probleem dat geen verrekening wordt verleend tegen de premies volksverzekeringen, omdat de artiesten en sporters in hun woonland Nederland verzekerd zijn volgens de EU-Verordening 883/2004. Bij artiesten en sporters lopen de fiscale regels bijna telkens uit de pas met de toewijzingsregels voor de sociale verzekeringen. Hierdoor is er bij lagere en middeninkomens te weinig belastingverrekening doordat de tweede, evenredige verrekeningslimiet vrij snel bereikt wordt.

Weliswaar mag de niet verrekende buitenlandse belasting worden voortgewenteld naar het volgende jaar,^[37] maar de kans is vrij groot dat het probleem zich dan weer voordoet. Het resultaat is hierdoor vaak dubbele belastingheffing in werk- en woonland. Dit probleem is echter verholpen in de belastingverdragen met België en Duitsland, waarin de compensatieregeling is opgenomen die er voor zorgt dat de Belgische en Duitse belasting kunnen worden verrekend met zowel de Nederlandse inkomstenbelasting als premies volksverzekeringen.^[38] Het zou Nederlandse artiesten en sporters enorm helpen als deze compensatieregeling in elk nieuw verdrag zou worden opgenomen, want zij hebben specifiek last van dit verschil tussen belastingplicht in het werkland en verzekering in het woonland. Bij andere beroepsgroepen lopen belastingplicht en sociale verzekering normaliter wel parallel, dus die hebben dit bijna niet nodig.

9. Samenvatting en conclusies

In het nieuwe Commentaar houdt het OESO-MV vast aan art. 17 voor artiesten en sporters, ondanks dat van verschillende kanten door auteurs en organisaties is gepleit voor afschaffing. De problemen die ontstaan door de afwijkende heffingstoedeling van art. 17 zijn evident, maar het OESO-MV voert drogredenen aan om art. 17 in het systeem van het Modelverdrag te houden. Dat is niet fraai om te zien gebeuren, want artiesten en sporters blijven vaak geconfronteerd worden met dubbele belastingheffing en/of hoge administratieve lasten.

Nederland heeft binnen het OESO-MV de afschaffing van art. 17 actief bepleit, maar dus helaas geen navolging gekregen. De twee Nederlandse voorbeelden waren de eenzijdige afschaffing van de LB-heffing voor buitenlandse artiesten en sporters uit verdragslanden in 2007 en het voornemen in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid van 2011 om geen art. 17 meer op te nemen in nieuwe belastingverdragen. Na de nederlaag in het OESO-MV heeft Nederland het laatste voornemen ook opgegeven en volgt het de officiële lijn van het oude OESO-commentaar door slechts een uitzondering voor gesubsidieerde artiesten en sporters (en soms culturele uitwisseling en overeenkomst) in nieuwe verdragen op te nemen. Dat is echter wel erg mager in vergelijking met de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid. Het nieuwe Commentaar op art. 17 OESO-MV biedt zes mogelijkheden om de werking van het artikel te beperken. Nederland zou zijn eigen artiesten en sporters met optredens in het buitenland een grote steun in de rug geven als het deze uitzonderingen voortaan in de belastingverdragen gaat opnemen. Het andere land kan dat in de onderhandeling niet weigeren, want hiermee wordt binnen de officiële OESO-lijn gebleven. In onderdeel 6 van dit artikel heb ik een concreet voorstel gegeven voor het nieuwe art. 17 voor artiesten en sporters.

Er staan ook andere wijzigingen in het nieuwe Commentaar op art. 17, maar die zijn meer technisch van aard. Het gaat om de afbakening van het begrip artiest, de belastbaarheid van sponsoring, endorsement en de verkoop van merchandising, het meetellen van voorbereidingen en trainingen bij de werkzaamheden van de artiesten en sporters, radio- en tv-inkomsten, image rights en de positie van de eigenaren van renpaarden of raceteams. Zinnige keuzes en verduidelijkingen, maar daar zitten in de praktijk niet de grote problemen. Die zitten in het risico van dubbele belastingheffing dat ik in par. 2 van dit artikel heb beschreven.

Ook terug in het woonland zijn er problemen met de verrekening van de buitenlandse belasting. Naast het verschil in belastbare grondslag, ontbreken van tax certificates of verkeerde tenaamstelling is ook het Nederlandse onderscheid van inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen een belangrijke oorzaak van (gedeeltelijke) dubbele belastingheffing. Dit is een typisch probleem dat vooral bij artiesten en sporters speelt omdat daar de belastingplicht en de sociale verzekering vaker uiteen lopen dan bij werknemers en zelfstandigen. Met de compensatieregeling in de verdragen met België en Duitsland wordt dit goed opgelost en Nederland zou zijn eigen artiesten en sporters enorm helpen als deze compensatieregeling in alle nieuwe belastingverdragen zou worden opgenomen.

Waar Nederland internationaal aan kop reed met zijn belastingregels en -voornemens voor artiesten en sporters, heeft het zich door de afwijzing van het OESO-MV laten terugzakken in de grote groep landen, maar kan het met het nieuwe OESO-commentaar de kans grijpen om zich weer opnieuw van voren te laten zien. Mijn tekstvoorstel voor het nieuwe art. 17 met alle uitzonderingen kan daarvoor direct worden toegepast.

Voetnoten

Voetnoten

- [1] Dick Molenaar is werkzaam bij All Arts Belastingadviseurs en onderzoeker bij de sectie Fiscaal Recht van de Erasmus Universiteit Rotterdam.
- [2] Zie voor een uitgebreide bespreking D. Molenaar, 'Nederland benadeelt nog steeds zijn eigen artiesten en sporters', *WFR* 2014/7069 en D. Molenaar, *Taxation of international performing artistes*, Amsterdam: IBFD 2006.
- [3] Art. 5a lid 1 onderdeel b respectievelijk lid 2 onderdeel b en art. 5b lid 1 onderdeel 2 Wet LB 1964.
- [4] De afschaffing kostte € 5 miljoen belastingopbrengst per jaar, terwijl € 1,6 miljoen aan administratieve lasten bespaard werd. Zie hiervoor D. Molenaar, 'Radical wijziging artiesten- en beroepssportersregeling in 2007', *WFR* 2006/6691.

- [5] D. Molenaar, 'Nederland wil geen art. 17 (voor artiesten en sporters) meer in zijn belastingverdragen', *WFR* 2011/6904.
- [6] Zie onder andere K. Tetlak, 'The taxpayer as the unofficial sponsor of the London 2012 Olympic Games', *International Sports Law Journal*, maart 2013; K. Tetlak, 'Sochi 2014 Olympic Tax Legislation', *European Taxation* 4 2014, 44, p. 165-167; K. Tetlak & D. Molenaar, 'Tax Exemptions for Euro 2012 in Poland and Ukraine', *European Taxation* 6 2012, 42, p. 325-330 en 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.
- [7] Dit wordt verwoord in onderdeel 5 van het OESO-rapport *Issues related to Article 17 of the Model Tax Convention* van 26 juni 2014.
- [8] MvT op Goedkeuringswet belastingverdrag Duitsland, *Handelingen* 2012/13, 33615, 3, *V-N* 2013/23.3.
- [9] 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'.
- [10] In 1992 in § 10 van het Commentaar op art. 17 OESO-MV.
- [11] Artiesten en sporters maken hoge kosten. Uit mijn onderzoek onder 2500 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* 2004/6587, p. 1115-1116 en D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, Amsterdam: IBFD 2006, p. 199-226.
- [12] HvJ EU 12 juni 2003, *V-N* 2003/32.6 (*Gerritse*).
- [13] Zie uitspraken in de zaken HvJ EG 3 oktober 2006, *V-N* 2006/54.13 (*FKP Scorpio Konzertproduktionen*).
- [14] HvJ EG 15 februari 2007, *V-N* 2007/12.16 (*Centro Equestre da Leziria Grande*).
- [15] Zie onder meer HR 9 februari 2007, *BNB* 2007/142 t/m 144 en Hof Den Bosch 29 juni 2012, *V-N* 2012/58.8 (incl. toelichting staatssecretaris) en Hof Arnhem-Leeuwarden 4 maart 2014, *V-N* 2014/26.1.3.
- [16] Zie par. 12 van het Commentaar op art. 17 OESO-MV.
- [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, *V-N* 2012/57.13, *NTFR* 2012/2452 (*X NV*).
- [20] Dit rapport werd drie weken voor de 2014 Update van het Commentaar op het OESO-MV gepubliceerd.
- [21] Zie hierover onder meer H. Grams, 'Artist Taxation: Art. 17 of the OECD Model Treaty – a relic of Primeval Tax Times', *Intertax* 1999, vol. 27, iss. 5, p. 188.
- [22] OESO-rapport *Issues related to Article 17 of the Model Tax Convention*.
- [23] 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. In het nieuwe verdrag van 2012 komt deze beperking niet meer voor.
- [24] Verdrag van 1951. In het nieuwe verdrag van 2010 komt deze beperking niet meer voor.
- [25] Zie onderdeel 2 van dit artikel.
- [26] iet telkens echter \$ 20.000, maar bijvoorbeeld in het verdrag met Nederland 10.000, Australië 10.000, Frankrijk 10.000, Jamaica 5000, Japan 10.000, Mexico 3000, Venezuela 6000 en Zuid-Afrika 7500. Deze lagere bedragen staan vooral in oudere belastingverdragen, dus dat zou met geldontwaarding te maken kunnen hebben, alhoewel het bedrag van \$ 20.000 inmiddels ook al weer sinds 1996 de norm van de Amerikanen is.
- [27] Zie D. Molenaar, 'Article 17(3) for Artistes and Sportsmen: Much More than an Exemption?', *Intertax* 2012/4, 40, p. 270.
- [28] MvT op Goedkeuringswet belastingverdrag Duitsland, *Handelingen* 2012/13, 33615, 3, *V-N* 2013/23.3.
- [29] Argentinië, Brazilië, Maleisië, China en India hebben als toehoorders het voorbehoud gemaakt om deze personen en activiteiten wel onder art. 17 te laten vallen.
- [30] (HMIT), House of Lords 17 mei 2006, 2006 UKHL 23 (*Andre Agassi vs. Robinson*).

- [31] US Tax Court 9 juni 2011, 136 T.C. 27 (*Retief Goosen vs. Commissioner*).
- [32] US Tax Court 14 maart 2013, 140 T.C. 6 (*Sergio Garcia vs. Commissioner*).
- [33] HR 9 februari 2007, *BNB* 2007/142 t/m 144, Hof 's Hertogenbosch 29 juni 2012, *V-N* 2012/58.8 (incl. toelichting staatssecretaris) en Hof Arnhem-Leeuwarden 4 maart 2014, *V-N* 2014/26.1.3.
- [34] Zie tevens Besluit 23 april 2015, punt 5, nr. DGB 2015/584M, punt 5.
- [35] Dit is ook zo bepaald in par. 18 van het Commentaar op art. 12.
- [36] Het is officieel beleid van Nederland om bij verdragsonderhandelingen er voor te zorgen dat met de verrekeningsmethode dubbele niet-belasting wordt tegengegaan; zie hiervoor het toetsschema 'Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2011', *V-N* 2011/52.8.
- [37] Art. 14 Besluit voorkoming dubbele belasting.
- [38] Art. 27 verdrag België, art. XII Protocol verdrag Duitsland.