



Artiesten en sporters (artikel 16)

Maandblad Belasting Beschouwingen 2012/07/08

Belastingjaar/tijdvak

| | |
|---------------|--|
| Trefwoorden | internationaal belastingrecht, nieuwe belastingverdrag Nederland-Duitsland, artiesten en sporters |
| Wetsartikelen | Verdrag Nederland-Duitsland 2012 (nog niet in werking)-art. 16 |
| Auteur | Dr. D. Molenaar  |

[vorig](#) **volgend**

'Darf ich das behalten, ich geb dir meinen Verstand dafür'

(van: 'Von hier an blind' – Wir sind Helden (2005))

Voor artiesten en sporters is er in het nieuwe belastingverdrag met Duitsland toch een aparte bepaling opgenomen. Nederland wilde dat niet volgens de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, maar heeft deze bepaling niet kunnen tegenhouden. Het heffingsrecht wordt uitgebreid tot alle betalingen voor optredens in de andere staat, behalve als deze voor meer dan 50% gesubsidieerd worden of plaatsvinden volgens een culturele overeenkomst. Tegenover deze uitbreiding staat dat de vrijstellingsmethode in de woonstaat wordt vervangen door de verrekeningsmethode + compensatieregeling, hetgeen een verbetering is. Maar per saldo wordt het ingewikkelder voor artiesten en sporters in het nieuwe belastingverdrag met Duitsland. Daarentegen merken Duitsers er weinig van, omdat Nederland voor Duitse zelfstandigen en gezelschappen eenzijdig de heffing van loonbelasting heeft opgegeven in 2007. Een ongelijke relatie.

1 Inleiding

In het nieuwe belastingverdrag met Duitsland staat toch een aparte bepaling voor artiesten en sporters. Terwijl in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid van februari 2011 (NFV 2011)[1] als uitgangspunt voor nieuwe verdragsonderhandelingen was genomen dat Nederland geen aparte bepaling meer wilde voor artiesten en sporters,[2] is dat in het eerste nieuwe en tegelijk belangrijkste belastingverdrag niet gelukt. Volgens de leider van de Nederlandse onderhandelingsdelegatie stonden de Duitsers erop dat deze bepaling wederom zou worden opgenomen. En dat terwijl Nederland al sinds 2007 eenzijdig niet meer heft van Duitse en andere artiesten en sporters uit landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten, ondanks het heffingsrecht in die belastingverdragen.[3] Maar vijf jaar later blijkt dat weinig indruk gemaakt te hebben op de Duitsers en willen zij hierin geen wederkerigheid toestaan. Daarmee miskennen zij de problemen die de belastingheffing van internationale artiesten en sporters oplevert[4] en de oplossing die Nederland daarvoor gekozen heeft.

2 Geen artikel 17, maar artikel 16

De aparte bepaling voor artiesten en sporters staat in art. 16 van het nieuwe belastingverdrag met Duitsland. Dit is ook al het geval in de nieuwe verdragen met het Verenigd Koninkrijk, Japan en Zwitserland. En dat terwijl in het OESO-Modelverdrag de bepaling voor artiesten en sporters in art. 17 staat. Reden voor deze afwijking is dat per 1 januari 2000 art. 14 voor

zelfstandige arbeid is geschrapt en is ondergebracht bij art. 7 voor ondernemingswinsten. In het OESO-Modelverdrag heeft nog geen hernummering plaatsgevonden, maar in de nieuwe Nederlandse belastingverdragen schuiven alle artikelen na art. 13 wel een plaatsje op. Enigszins verwarrend, maar er wordt geen inhoudelijke aanpassing mee beoogd.

3 Vergelijking oude en nieuwe bepalingen

3.1 *Belastingverdrag van 1959*

Het bestaande belastingverdrag met Duitsland dateert uit 1959 en trad in werking voordat het eerste OESO-Modelverdrag van 1963 was opgesteld. Er werden al aparte regels voor artiesten en sporters in opgenomen, in navolging van andere Duitse belastingverdragen van de jaren veertig en vijftig.^[5] Zie de volgende tekst van 1959:

Artikel 9 (Zelfstandige arbeid)

1. Indien een persoon met woonplaats in een van de Staten inkomsten uit zelfstandige arbeid verkrijgt, heeft de andere Staat het recht tot belastingheffing voor deze inkomsten, indien de arbeid in de andere Staat wordt of is uitgeoefend.
2. Uitoefening van zelfstandige arbeid in de andere Staat wordt slechts dan aanwezig geacht, indien de persoon die de zelfstandige arbeid uitoefent, voor zijn werkzaamheden gebruik maakt van een duurzame inrichting die aldaar geregeld tot zijn beschikking staat. Deze beperking geldt echter niet voor zelfstandig uitgeoefende werkzaamheden op het terrein van de kunst, de voordrachtskunst, de sportbeoefening, het circus, het ballet, het variété en dergelijke.
3. (...)

Artikel 10 (Niet-zelfstandige arbeid)

1. Indien een natuurlijk persoon met woonplaats in een van de Staten inkomsten verkrijgt uit niet-zelfstandige arbeid, heeft de andere Staat het recht tot belastingheffing voor deze inkomsten, indien de arbeid in de andere Staat wordt uitgeoefend.
 2. In afwijking van het eerste lid kunnen inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid slechts in de Staat worden belast, waar de werknemer zijn woonplaats heeft, indien deze werknemer
 - a. tijdelijk in totaal niet meer dan 183 dagen gedurende een kalenderjaar, in de andere Staat verblijft,
 - b. voor zijn gedurende deze tijd uitgeoefende werkzaamheden vergoeding ontvangt van een werkgever, die zijn woonplaats niet in de andere Staat heeft en
 - c. voor zijn werkzaamheden niet ten laste van n een zich in de andere Staat bevindende vaste inrichting of duurzame inrichting van de werkgever vergoeding ontvangt.
- (...)

De werkstaat kreeg in 1959 het heffingsrecht voor de inkomsten uit de persoonlijke werkzaamheden in dat land toebedeeld, zowel voor werknemers als voor zelfstandigen. Voor zelfstandige artiesten en sporters wordt een fictieve vaste inrichting verondersteld in de werkstaat.^[6] Artiesten en sporters worden als werknemers niet apart benoemd, maar vallen onder de algemene regels voor werknemers. Hierdoor kunnen zij ook gebruikmaken van de uitzondering dat het heffingsrecht toch aan de woonstaat wordt toebedeeld, als zij als werknemers met hun gezelschap in het andere land komen optreden, de werkgever hun salaris in de woonstaat blijft betalen en zij niet langer dan 183 dagen in de werkstaat verblijven. Dit is een uitzondering   la art. 15, lid 2, OESO-Modelverdrag en werd door Duitsland in alle belastingverdragen van de jaren veertig en vijftig opgenomen.^[7]

Betalingen aan anderen dan de artiesten of sporters zelf volgen de hoofdregel van art. 7, namelijk in beginsel woonstaatheffing, tenzij deze andere (rechts)persoon over een vaste inrichting in de werkstaat beschikt. Art. 9 en 10 van het verdrag gelden namelijk alleen voor de betalingen aan artiesten en sporters zelf voor hun werkzaamheden. Het verdrag van 1959 heeft nog geen bepaling   la art. 17, lid 2, zoals het OESO-Modelverdrag sinds 1977 kent en waarmee de werkstaat ook het heffingsrecht krijgt als de betaling voor de werkzaamheden van de artiesten of sporters naar een ander gaat. Onder het verdrag van 1959 vallen betalingen aan gezelschappen, teams, productiebedrijven, managers, agenten en dergelijke niet onder de belastingheffing van de werkstaat, tenzij de artiesten en sporters hiervan (mede-)eigenaar zijn.^[8] Wel vallen de doorbetalingen door deze derde aan de artiesten of sporters onder de belastingheffing van de werkstaat, maar dan slechts voor zelfstandigen en niet voor werknemers, zoals hiervoor beschreven.^[9] Nederlandse gezelschappen, teams en productiebedrijven hebben hierdoor meestal geen last van Duitse bronheffing, omdat zij met werknemers gaan optreden in Duitsland   of omdat hun betalingen aan zelfstandige Nederlandse artiesten en sporters onder de *Bagatellgrenze* van  250 p.p. per optreden blijven, waardoor geen Duitse *Einkommensteuer* verschuldigd is.^[10] Feitelijk vallen dus alleen zelfstandige artiesten en sporters (evt. met hun eigen gezelschap of team) onder de Duitse belastingheffing.

Om de Duitse vrijstelling o.g.v. het belastingverdrag te verkrijgen moet een verzoek worden ingediend bij het *Bundeszentralamt für Steuern*, want zonder die formele vrijstelling blijven de regels van de Duitse nationale wetgeving gelden.^[11] In Nederland mogen inhoudingsplichtigen vrijstellingen o.g.v. een belastingverdrag rechtstreeks toepassen.^[12]

3.2 *Belastingverdrag van 2012*

In het nieuwe belastingverdrag van 12 april 2012 volgen Nederland en Duitsland voor een groot deel de aanbevelingen van art. 17 OESO-Modelverdrag. De tekst van het nieuwe art. 16 voor artiesten en sporters luidt als volgt:

Artikel 16 (Artiesten en sporters)

1. Niettegenstaande de bepalingen van de artikelen 7 en 14, mogen inkomsten verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat als artiest, zoals een toneelspeler, een film-, radio- of televisie-artiest of een musicus, of als sportbeoefenaar, uit zijn persoonlijke werkzaamheden als zodanig die worden verricht in de andere verdragsluitende staat, worden belast in die andere staat.
2. Indien inkomsten ter zake van persoonlijke werkzaamheden die door een artiest of een sportbeoefenaar in die hoedanigheid worden verricht, niet aan de artiest of sportbeoefenaar zelf toekomen, maar aan een andere persoon, mogen die inkomsten, niettegenstaande de bepalingen van de artikelen 7 en 14, worden belast in de verdragsluitende staat waarin de werkzaamheden van de artiest of sportbeoefenaar worden verricht.
3. De bepalingen van het eerste en tweede lid zijn niet van toepassing op inkomsten verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat uit werkzaamheden verricht in de andere verdragsluitende staat, indien het bezoek aan die staat voor ten minste 50 percent wordt bekostigd uit de openbare middelen van een of beide verdragsluitende staten, een deelstaat, een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam van een of beide verdragsluitende staten of een deelstaat of door een organisatie die in een van de verdragsluitende staten wordt erkend als een algemeen nut beogende instelling of plaatsvindt in het kader van een culturele overeenkomst tussen de regeringen van de verdragsluitende staten. In dergelijke gevallen zijn de inkomsten slechts belastbaar in de verdragsluitende staat waarvan de artiest of sportbeoefenaar inwoner is.

De eerste twee onderdelen komen precies overeen met art. 17 OESO-Modelverdrag en betekenen een aanzienlijke verruiming van het heffingsrecht vergeleken met het verdrag van 1959. Ook betalingen aan derden voor de optredens van artiesten en sporters worden nu volledig belastbaar in de werkstaat én er is geen uitzondering meer voor werknemers die met hun gezelschap, team of producent in het andere land gaan optreden. Art. 16, lid 2 geldt voor iedereen, dus niet alleen voor artiesten en sporters met een eigen vennootschap, de zgn. *Rent-A-Star*-vennootschappen. Deze verruiming is door de OESO met de wijziging van het Commentaar in 1992 ingevoerd^[13] en wordt dus nu ook in dit nieuwe verdrag met Duitsland opgenomen.

Met het derde lid wordt een uitzondering gemaakt voor (i) artiesten en sporters, die voor meer dan 50% gesubsidieerd worden door de overheid of door bijdragen van erkende anbi's, én (ii) voor optredens volgens een culturele overeenkomst. De eerste uitzondering is inmiddels gebruikelijk in de belastingverdragen van Nederland en andere landen en is gebaseerd op een optie uit § 14 van het Commentaar op art. 17 OESO-Modelverdrag. Nederland past deze uitzondering toe in ca. 50% van zijn belastingverdragen (waarvan in bijna alle nieuwe belastingverdragen), terwijl andere landen dit nog frequenter doen, tot wel meer dan 90%, zoals Polen, India, China en Hongarije.^[14] De tweede uitzondering heeft nauwelijks betekenis, want er worden weinig culturele overeenkomsten tussen de regeringen van Nederland en Duitsland gesloten.

Weliswaar is de uitzondering van art. 16, lid 3 gebruikelijk aan het worden, maar hij maakt een geforceerde indruk. Waarom worden gesubsidieerde artiesten en sporters wel gevrijwaard van de heffing in de werkstaat en anderen niet? Dat moet te maken hebben met de problemen die deze heffing oplevert, waardoor gedeeltelijke of zelfs volledige dubbele belastingheffing ontstaat. De voorbeelden hiervan zijn legio. Het lijkt erop dat de overheid wil voorkomen dat de extra kosten hiervan door gesubsidieerde instellingen op haar worden afgewenteld. Ook kan de vraag gesteld worden of deze uitzondering niet in strijd is met het vrije verkeer voor werknemers en dienstverlening van het VwEU^[15], want het lijkt een ongelijke behandeling waarvoor mogelijk geen rechtvaardiging bestaat.^[16]

3.3 *Voorkoming van dubbele belasting*

In het belastingverdrag van 1959 wordt in de woonstaat belastingvrijstelling verleend aan artiesten en sporters die in de werkstaat belastbaar waren.^[17] Er hoeft daarvoor geen bewijs van ingehouden buitenlandse belasting geleverd te worden. Dit verandert ingrijpend in het nieuwe belastingverdrag van 2012, want daarin gaat de verrekeningsmethode gelden voor de inkomsten van artiesten en sporters,^[18] waaraan een compensatieregeling wordt toegevoegd.^[19] Deze is vergelijkbaar

met de compensatieregeling in het verdrag met België en zorgt ervoor dat de Duitse belasting en sociale premies verrekenbaar zijn met zowel Nederlandse inkomstenbelasting als premies volksverzekeringen. Voor Nederlandse artiesten en sporters betekent dit dat de Duitse belasting en sociale premies als Nederlandse loonbelasting worden aangemerkt en verrekend. Daarvoor moet dan wel bewijs van die Duitse belasting en premies worden geleverd.

Deze verandering lijkt mij per saldo een verbetering. De vrijstellingsmethode is weliswaar eenvoudiger, maar leidt enerzijds tot nadelen bij lagere inkomens, omdat alleen inkomstenbelasting en geen premies volksverzekeringen vrijgesteld worden, en anderzijds tot oneigenlijke voordelen bij hogere inkomens, omdat de Nederlandse belastingvrijstelling hoger kan zijn dan de Duitse bronheffing.^[20] Met de verrekeningsmethode + compensatieregeling kan de volledige buitenlandse belasting in Nederland worden verrekend, waardoor een full tax credit wordt verleend, terwijl het oneigenlijke voordeel wordt tegengegaan, omdat niet meer wordt verrekend dan in Duitsland is afgedragen.

De vraag kan vervolgens opkomen wie de in de werkstaat afgedragen belasting mag verrekenen, als de gage toekomt aan het gezelschap of team en een deel (als salaris of anderszins) wordt doorbetaald aan de optredende artiesten of sporters. In dat geval zal het gezelschap of team de contractpartner zijn en de gage ontvangen, waardoor de *tax certificate* (jaaropgaaf of *Steuerbescheinigung*) op naam van het gezelschap of team zal worden afgegeven. Maar volgens art. 16, lid 1 en 2 van het verdrag van 2012 wordt deze belasting zowel van het gezelschap of team als van de optredende artiesten of sporters geheven, waardoor als spiegelbeeld de belastingverrekening ook evenredig over hen moet worden verdeeld. Ik concludeer dit (naar analogie) uit de jurisprudentie van 2007 en 2011 over de toepassing van de vrijstellingsmethode bij voetballers, schaatsers en wielrenners persoonlijk in de inkomstenbelasting, ook al hadden hun teams de contracten gesloten en de buitenlandse inkomsten ontvangen.^[21] De rechters bevestigden dat het (mede) om de persoonlijke werkzaamheden van deze sporters ging en dat de werkstaat het recht had om van zowel de teams als de sporters te heffen, waardoor ook aan deze laatste vrijstelling moest worden verleend. Ditzelfde geldt bij de verrekeningsmethode, waarbij de buitenlandse belasting evenredig moet worden verdeeld over gezelschap c.q. team en artiest c.q. sporter op basis van de winst c.q. het inkomen uit het andere land, en bij beiden verrekenbaar moet zijn.

3.4 Vergelijking

| | 1959 | 2012 |
|---|------|------|
| Heffingsrecht werkstaat | | |
| a. Zelfstandigen | ja | ja |
| b. Werknemers – direct | ja | ja |
| c. Werknemers – bij gezelschap in woonland | nee | ja |
| d. Gezelschappen, producenten, teams, derden | nee | ja |
| e. Gesubsidieerd (> 50%) of culturele overeenkomst | ja | nee |
| | | |
| Voorkoming van dubbele heffing in woonstaat | | |
| a. Vrijstelling | ja | nee |
| b. Verrekening | nee | ja |
| c. Compensatieregeling, waardoor full credit | nee | ja |
| d. Verdeling over gezelschap/team en artiesten/sporters | ja | ja |

4 Nationale heffingsregels

De Duitse heffingsregels voor buitenlandse artiesten en sporters als werknemers en zelfstandigen zijn deels verschillend:

- Werknemers vallen onder de normale regels voor werknemers, zoals de *Grundtabelle* van de *Lohnsteuer* en *Einkommensteuer* met het *Grundfreibetrag* en de progressieve belastingtarieven. Tevens vallen zij onder de *Künstlersozialversicherung*, waarin een werkgevers- en werknemersbijdrage is opgenomen. Vergoeding van beroepskosten is normaal toegestaan.
- Zelfstandige buitenlandse artiesten en sporters en gezelschappen c.q. teams vallen onder 15% *Einkommensteuer* + 5,5% *Solidaritätszuschlag* = 15,825% tezamen^[22] (bij gages tot €250 p.p. per optreden wordt geen belasting geheven). EU- en EER-artiesten en sporters kunnen hun beroeps- en productiekosten aftrekken,^[23] maar bij betalingen aan individuele artiesten en sporters wordt het tarief dan wel verhoogd naar 30%, terwijl het tarief voor rechtspersonen op 15% blijft.
- EU- en EER-artiesten en sporters kunnen na afloop van het jaar een normale aangifte *Einkommensteuer* doen.

De Nederlandse heffingsregels voor buitenlandse artiesten en sporters als werknemers en zelfstandigen zijn ook sterk verschillend:

- Werknemers vallen onder de normale belastingregels voor werknemers[24] , maar slechts onder de werknemers- en volksverzekeringen als zij een overeenkomst van langere duur in Nederland hebben gesloten.[25] Vergoeding van beroepskosten is normaal toegestaan.
- Zelfstandige buitenlandse artiesten en sporters en buitenlandse gezelschappen vallen niet onder de Nederlandse belastingheffing, als zij uit een land komen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten.[26] Dit is een eenzijdige regeling, die Nederland in 2007 heeft ingevoerd, waarmee administratieve lasten voor Nederlandse organisatoren van optredens verminderd worden en het risico van (gedeeltelijke) dubbele belastingheffing voor de buitenlandse artiesten en sporters voorkomen wordt. Zij hoeven alleen in eigen land belasting te betalen.[27]
- Buitenlandse artiesten en sporters kunnen in Nederland na afloop van het jaar een normale aangifte inkomstenbelasting doen, voor zover dat nog nodig is.

5 Conclusies

Helaas is de belastingheffing van artiesten en sporters in het nieuwe belastingverdrag met Duitsland ingewikkelder geworden. Het is Nederland niet gelukt om het eigen verdragsbeleid (van 2011) door te zetten en een 'art. 17' weg te laten uit het belastingverdrag, waardoor artiesten en sporters behandeld zouden worden als andere zelfstandigen en werknemers. Onbegrijpelijk, want Nederland en Duitsland hebben zo'n aparte bepaling niet nodig om het ontwijkingsgedrag naar belastingparadijzen als Monaco tegen te gaan. Daarvoor is het voldoende om een bronheffing in de nationale wetgeving te hebben, die alleen wordt opgegeven als de artiest of sporter kan laten zien zijn fiscale woonplaats in het andere verdragsland te hebben. Dan is er geen sprake van belastingontwijking en is er ook geen reden voor een 'art. 17'-bepaling. Nederland heeft dit al sinds 2007 door, maar Duitsland blijft helaas vasthouden aan een ouderwetse benadering, die grensoverschrijdend werken voor artiesten en sporters belemmert.

Met het nieuwe art. 16 gaan Nederlandse artiesten en sporters er zowel op achteruit als vooruit. Enerzijds wordt de heffing met de ruime werking van art. 16, lid 1 en 2 uitgebreid en zijn er geen vrijstellingen meer voor derden aan wie de gage betaald wordt en voor werknemers die meegaan met hun werkgever naar Duitsland, maar anderzijds gaat een vrijstelling gelden voor gesubsidieerde optredens én wordt de vrijstellingsmethode ingeruild voor de sterkere verrekeningsmethode + compensatieregeling. Dat laatste heeft echter alleen maar effect als de verrekening bij het gezelschap én bij de individuele artiesten en sporters kan plaatsvinden. Bij elkaar zal er door het nieuwe verdrag meer belasting worden geheven in Duitsland, waartegenover Nederland een complete verrekening tegen inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen gaat verlenen. Dat gaat de Nederlandse schatkist dus meer geld kosten, ik denk een paar miljoen euro per jaar.

En het wordt dus vooral ingewikkelder. Bijvoorbeeld het Rotterdams Philharmonisch Orkest: onder het verdrag van 1959 kan dit vrijstelling krijgen van Duitse bronheffing voor het orkest, omdat met werknemers wordt opgetreden, maar in het verdrag van 2012 wordt het hele orkest belast en zal de Duitse *Einkommensteuer* verrekend moeten worden met de loonheffing (en inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen) van de 100 individuele musici (het orkest zelf is vrijgesteld van VPB). Tenzij het kan bewijzen dat de optredens in Duitsland voor meer dan 50% gesubsidieerd worden, maar dat zal in deze tijd van bezuinigingen niet zo makkelijk zijn, naast dat het de vraag is wat het Duitse *Bundeszentralamt für Steuern* gaat accepteren. Prettige wedstrijd! Volgens mij is dit helemaal nooit de bedoeling geweest van de invoering van 'art. 17' voor artiesten en sporters. Als belastingadviseur ga ik meer werk krijgen, maar voor het orkest wordt het een probleem, waaruit snel dubbele belastingheffing kan ontstaan. Zoals met concerten in andere landen al vaak gebeurt, maar tot nu toe nog niet met Duitsland, de grootste markt voor Nederlandse artiesten en sporters.

Ik vraag me ten slotte af of Nederland met dit nieuwe verdrag zijn vrijstelling van loonbelasting voor zelfstandige Duitse artiesten, sporters en gezelschappen nog wel moet handhaven. Wij zijn al sinds 2007 zo aardig om daar eenzijdig van af te zien, waarmee wij het voor de Duitsers makkelijker maken hier op te treden en het risico van (gedeeltelijke) dubbele belastingheffing voor hen wegnemen. In de praktijk zijn zij daar heel erg blij mee. Maar vijf jaar later houdt de Duitse regering toch vast aan hun eigen heffing van Nederlandse artiesten, sporters en gezelschappen. Waarom zouden wij dan zo aardig blijven? Als er niets verandert, moeten wij serieus overwegen om vanaf 2014 Duitse artiesten en sporters weer onder de Nederlandse loonbelasting te brengen.

- [1] Notitie Fiscaal Verdragsbeleid van 11 februari 2011, *NTFR* 2011/467.
- [2] Voor een uitvoerige bespreking, zie D. Molenaar, 'Nederland wil geen artikel 17 (artiesten en sporters) meer in zijn belastingverdragen', *WFR* 2011/6904, p. 582-592.
- [3] Zie de uitzonderingen in art. 5a en 5b Wet LB 1964.
- [4] Internationaal optredende artiesten en sporters lopen vaak tegen (gedeeltelijke) dubbele belastingheffing aan, omdat zij in de werkstaat hun kosten niet of slechts beperkt kunnen aftrekken én in de woonstaat problemen hebben met de verrekening van de buitenlandse belasting. Als veel in verschillende landen wordt gespeeld, doet het probleem zich nogal snel voor.
- [5] Reden voor een aparte bepaling voor artiesten en sporters was officieel 'om praktische problemen bij de belastingheffing te voorkomen', maar was er vooral op gericht om ontwijkingsgedrag door topartiesten en -sporters tegen te gaan. Deze grootverdieners zijn vaak zo mobiel dat zij kunnen suggereren in *tax havens* als Monaco te wonen en zonder bronheffing in de landen van de optredens zou nergens belasting van hun gages geheven worden.
- [6] Zie art. 9, lid 2, verdrag van 1959.
- [7] Zie art. 10, lid 2, verdrag van 1959. Deze uitzonderingsmogelijkheid is ook in § 2 van het Commentaar op art. 17 OESO-Modelverdrag opgenomen, maar is na 1963 nauwelijks toegepast in belastingverdragen.
- [8] Zie Finanzgericht Keulen 18 juli 2002, 2 K 6389/97 voor de Duitse belastingheffing. In Nederland hoefde hierover niet geprocedeerd te worden.
- [9] Zie HR 11 februari 1998, *BNB* 1998/118 voor voetballers die met het Nederlands Elftal tijdens het EK 1988 in Duitsland hadden gespeeld en geen recht hadden op Nederlandse belastingvrijstelling, omdat voor hen als werknemers het heffingsrecht niet aan Duitsland was toegewezen.
- [10] §50a, Abs. 2 Einkommensteuergesetz.
- [11] Het HvJ EG heeft bevestigd dat deze formele verplichting van een vrijstellingsbeschikking voor verdragstoepassing geen belemmering is van de vrijheden van het EG-Verdrag (zie HvJ EG 3 oktober 2006, zaak C-290/04 (Scorpio), *NTFR* 2006/1486).
- [12] Wel wordt soms de verdragsinterpretatie toch voor de zekerheid ter bevestiging voorgelegd aan de Belastingdienst.
- [13] Zie hiervoor D. Molenaar en H. Grams, 'Rent-A-Star, The Purpose of Article 17(2) of the OECD Model Treaty', 56 *Bull. Intl. Fiscal Documentation* 10 (2002), p. 500-509.
- [14] Zie hiervoor D. Molenaar en H. Grams, 'Article 17(3) for Artistes and Sportsmen: Much More than an Exception', 40 *Intertax* 4 (2012), p. 270-278.
- [15] Zie onderdeel 8 van het voornoemde artikel in *Intertax* voor een discussie hierover.
- [16] Eventueel kan 'cultuurbehoud' als rechtvaardigingsgrond worden aangevoerd, zoals A-G Niessen doet in zijn conclusie van 24 mei 2012, nr. 11/03763, *NTFR* 2012/1706.
- [17] Art. 20 verdrag van 1959.
- [18] Art. 22, lid 1, onderdeel b (voor Duitsers) en lid 2, onderdeel c (voor Nederlanders) van het verdrag van 2012. Hiermee wordt de aanbeveling van § 12 van het Commentaar op art. 17 OESO-Modelverdrag opgevolgd.
- [19] Art. XII Protocol bij het verdrag van 2012.
- [20] Zie voor een bespreking van deze nadelen en oneigenlijke voordelen D. Molenaar, 'Sporters en buitenlandse wedstrijden', in: *NOB-jaarcongresbundel 2007 (Sport en fiscaliteit)*.
- [21] HR 9 februari 2007, nrs. 40.465, 40.604 en 41.478, *NTFR* 2007/303-305, *BNB* 2007/142-144 en Hof Den Bosch 29 juni 2012, nr. 12/00024, *NTFR* 2012/1836.
- [22] §50a Einkommensteuergesetz.
- [23] Duitsland heeft dit voor zelfstandige buitenlandse artiesten en sporters per 2009 ingevoerd en daarmee gevolg gegeven aan de uitspraak van HvJ EG van 3 oktober 2006, zaak C-290/04 (Scorpio), *NTFR* 2006/1486.
- [24] Art. 2 Wet LB 1964. Hiernaar wordt verwezen in art. 5a, lid 3, Wet LB 1964.
- [25] Zie art. 13 en 19 Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden volksverzekeringen. De grens van langere en korte duur ligt op drie maanden.
- [26] Zie art. 5a en 5b Wet LB 1964.
- [27] Mits de verrekeningsmethode is afgesproken in het belastingverdrag. Anno 2012 heeft Nederland nog de vrijstellingsmethode afgesproken in de belastingverdragen met Spanje, Bosnië, Bulgarije, Hongarije, Luxemburg, Marokko, Montenegro, Slowakije, Thailand, Turkije en Venezuela, waardoor artiesten en sporters uit deze landen van een dubbele vrijstelling (*double non-taxation*) kunnen profiteren. Nederland had dit kunnen voorkomen door in 2007 alleen vrijstelling van loonbelasting te verlenen voor artiesten en sporters uit landen waarmee in het verdrag de verrekeningsmethode is afgesproken. Dit zou alsnog kunnen worden gerepareerd.