

# Artiestengezelschappen en problemen met de verrekening van buitenlandse bronbelasting

*Een onderzoek naar mogelijke oplossingen voor het niet of beperkt kunnen verrekenen van bronbelasting op optredens in het buitenland*



## **Masterscriptie fiscaal recht**

Auteur: Carmel Damen  
Studentnummer: 432587  
Adres: Cauberg 141  
2905 PA Capelle aan den IJssel  
Telefoonnummer: 0641608738  
Opleiding: Master Fiscaal Recht  
Begeleider: dr. D. Molenaar  
Datum: 26 november 2019  
Aantal woorden: 15.859

**Erasmus  
School of  
Law**



## **Inhoudsopgave**

<b>Hoofdstuk 1 Inleiding .....</b>	<b>5</b>
1.1 Aanleiding .....	5
1.2 Probleemstelling .....	6
1.3 Structuur van het onderzoek .....	6
1.4 Reden van het onderzoek.....	7
<b>Hoofdstuk 2 De problematiek .....</b>	<b>8</b>
2.1 De aparte regels voor sporters en artiesten.....	8
2.2 Artikel 17 OESO-Modelverdrag in de Nederlandse verdragen .....	9
2.3 De problemen die artiestengezelschappen ervaren met artikel 17 OESO- Modelverdrag.. .....	10
2.4 Conclusie.....	13
<b>Hoofdstuk 3 Verdragstoegang .....</b>	<b>14</b>
3.1 Verdragstoegang voor artiestengezelschappen.....	14
3.2 De belastingplicht van artiestengezelschappen op grond van de vennootschapsbelasting .....	14
Artikel 2 Wet op de Vennootschapsbelasting.....	15
Artikel 4 Wet op de Vennootschapsbelasting.....	15
Artikel 6 Wet op de Vennootschapsbelasting.....	16
Artikel 12 Wet op de Vennootschapsbelasting.....	17
Conclusie .....	18
3.3 Onderworpenheid aan de belasting op grond van artikel 4 OESO- Modelverdrag.. .....	18
Onbegrensde belastingplicht.....	18
Onbegrensde belastingplicht bij objectieve en subjectieve vrijstellingen .....	19
3.4 Verdragstoegang voor het Rotterdams Philharmonisch Orkest en Amsterdam Sinfonietta .....	21
Het Rotterdams Philharmonisch Orkest .....	22
Amsterdam Sinfonietta .....	23
3.5 Conclusie.....	24
<b>Hoofdstuk 4 Belastingverrekening .....</b>	<b>26</b>
4.1 Methodes voor het voorkomen van dubbele belastingheffing .....	26
Belastingvermindering voor natuurlijke personen.....	26
Objectvrijstelling voor lichamen .....	27
4.2 Belastingvermindering van buitenlandse bronbelasting in de inkomstenbelasting.....	28
De vrijstellingsmethode van artikel 10 Bvdb .....	28
De verrekeningsmethode van artikel 13 en artikel 14 Bvdb.....	28

4.3	De beperkte verrekening van buitenlandse bronbelasting.....	29
	De verrekening van buitenlandse bronbelasting is vaak niet mogelijk in de vennootschapsbelasting .....	30
	Verrekening op individueel niveau is niet mogelijk bij sporters en artiesten.....	30
	Belastingverrekening levert vaak weinig op.....	31
	Het verrekeningsprobleem opgelost door opname van de compensatieregeling in belastingverdragen.....	31
4.4	Conclusie.....	32
<b>Hoofdstuk 5 Mogelijke oplossingen voor de problemen met de belastingverrekening van de buitenlandse bronbelasting in Nederland.....</b>		<b>33</b>
5.1	Oplossingen in het internationale belastingrecht.....	33
5.2	Oplossingen in de Nederlandse wetgeving.....	36
5.3	Conclusie.....	37
<b>Hoofdstuk 6 Samenvatting en conclusies.....</b>		<b>38</b>
6.1	Samenvatting .....	38
6.2	Conclusies.....	40
<b>Bijlagen .....</b>		<b>42</b>
Bijlage 1 – Artikel 17 OESO-Modelverdrag in de Nederlandse belastingverdragen..		42
<b>Literatuurlijst.....</b>		<b>46</b>
<b>Jurisprudentielijst.....</b>		<b>47</b>
<b>Beleidsdocumenten .....</b>		<b>47</b>
<b>Internetdocumenten.....</b>		<b>47</b>

## **Hoofdstuk 1 Inleiding**

### **1.1 Aanleiding**

Artiestengezelschappen, zoals dans- theater- en toneelgezelschappen, orkesten en ensembles treden niet alleen voor het Nederlandse publiek op, ook voor het buitenlandse publiek wordt door velen van hen al jarenlang opgetreden. Kijk maar eens naar de programmering van onder andere het Rotterdams Philharmonisch Orkest en Amsterdam Sinfonietta. De optredens in het buitenland worden van groot belang geacht voor de verrijking en ontwikkeling van de Nederlandse cultuur, vandaar dat het Rijk al sinds jaar en dag de internationale culturele activiteiten stimuleert middels rijkssubsidies. Ook na de bezuinigingen in 2010 en 2011 is door de minister van Onderwijs Cultuur en Wetenschap in 2014 weer benadrukt dat cultuur een belangrijk onderdeel is van de maatschappelijke agenda, het is belangrijk dat de Nederlandse kunst in het buitenland komt. Het belang van cultuur in de samenleving is er en aandacht voor ontwikkelingen in de cultuursector is benodigd. Er zijn namelijk een aantal maatschappelijke trends die de aandacht zouden moeten krijgen waaronder de sterkere internationale oriëntatie van culturele instellingen. Wereldwijd wordt een steeds groter publiek bereikt en culturele instellingen trekken zich dan ook steeds minder van de grenzen aan.<sup>1</sup>

Dat culturele instellingen in het buitenland optreden heeft positieve gevolgen voor Nederland, echter bestaat er wel een groot probleem waar met name artiestengezelschappen mee te maken krijgen indien zij in het buitenland optreden. Dat probleem is de bronbelasting die geheven wordt in het buitenland en dat kwam heel duidelijk naar voren in de reacties naar aanleiding van de internetconsultatie Fiscaal Verdragsbeleid in 2018. Onder andere Amsterdam Sinfonietta heeft in haar reactie het probleem van de buitenlandse bronbelasting aangekaart bij het Ministerie van Financiën. Amsterdam Sinfonietta is een professioneel strijkorkest in Nederland en treedt op over de hele wereld. Bij buitenlandse concerten moeten zij vaak belasting betalen in het land van optreden, soms is daarvoor een vrijstelling mogelijk. Maar in 2018 werd nog gewacht op 30.000 euro aan buitenlandse belastingteruggaven. Zij kunnen geen gebruik maken van de belastingvrijstelling van gesubsidieerde artiesten of groepen, omdat zij maar voor 30% van de inkomsten gesubsidieerd zijn. Vaak moet er dan toch belasting betaald worden in het buitenland en dat wordt dan van de gages afgetrokken. Omdat Amsterdam Sinfonietta niet belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting en ook geen winst maakt, kan de buitenlandse belasting niet verrekend worden.<sup>2</sup>

Ook het Rotterdams Philharmonisch Orkest ervaart problemen met de buitenlandse bronbelastingen. Zij geven aan dat ze belasting zoveel mogelijk proberen te voorkomen, maar dat dit soms niet lukt en dat de betaalde buitenlandse belasting dan afgaat van het budget voor de muziekproducties. Ondanks dat zij voor 60% van de inkomsten gesubsidieerd zijn, is het onzeker of zij wel echt vrijgesteld worden van de buitenlandse bronbelasting. In 2018 was voor €50.000 onzeker of de belastingvrijstelling verkregen zou worden. Zij vallen dus soms onder de buitenlandse belastingheffing en dan kunnen ze de belasting niet verrekenen omdat de stichting niet onder de Nederlandse

---

<sup>1</sup> Raad voor Cultuur 2015.

<sup>2</sup> Amsterdam Sinfonietta (J. Westerveld) 2018.

vennootschapsbelasting valt en de musici in dienst zijn van het orkest waardoor ook geen verrekening bij hun plaats kan vinden.<sup>3</sup>

Tot slot de reactie van het NAPK, de Nederlandse Associatie voor Podiumkunsten, de brancheorganisatie van de professionele podiumkunsten. Zij gaven aan dat veel van hun leden dezelfde problemen ervaren als die net besproken zijn voor Amsterdam Sinfonietta en het Rotterdams Philharmonisch Orkest. Het optreden in het buitenland vormt voor hun een belemmering, want de belasting zorgt ervoor dat er minder geld beschikbaar is voor producties. Verrekening van belasting kan niet plaatsvinden omdat vrijwel alle leden niet onder de vennootschapsbelasting vallen en de doorberekening naar de artiesten is ook niet mogelijk. Hierdoor verdwijnt er simpelweg geld, waardoor producties in het buitenland haast niet meer mogelijk zijn.<sup>4</sup>

## **1.2 Probleemstelling**

Met de zojuist beschreven problemen van de artiestengezelschappen zoals het Amsterdam Sinfonietta en het Rotterdams Philharmonisch Orkest in het achterhoofd, is in deze Masterscriptie Fiscaal Recht onderzocht met welke problemen artiestengezelschappen te maken hebben als het gaat om de buitenlandse belastingen en de verrekening daarvan, hoe het komt dat ze deze problemen hebben en welke oplossingen daarvoor aangedragen kunnen worden. In het kader van dit onderzoek zijn boeken en vaktijdschriften geraadpleegd, maar ook het OESO-commentaar en jurisprudentie is geanalyseerd om tot een passende probleemstelling te komen. Deze masterscriptie brengt de volgende probleemstelling aan de orde:

*“Welk probleem ervaren artiestengezelschappen met de buitenlandse bronbelasting en de verrekening of vrijstelling daarvan in Nederland indien zij in het buitenland optreden en wat zijn de mogelijke oplossingen hiervoor?”.*

In mijn masterscriptie richt ik mij op de in Nederland gevestigde professionele artiestengezelschappen, zoals Amsterdam Sinfonietta en het Rotterdams Philharmonisch Orkest en andere leden van het NAPK, die geen winstoogmerk hebben en in het buitenland optreden.

## **1.3 Structuur van het onderzoek**

Om uiteindelijk een antwoord te geven op de hoofdvraag zullen eerst in de komende hoofdstukken de onderstaande deelvragen beantwoord worden. Om een volledig beeld te krijgen van het probleem van artiestengezelschappen, wordt in het tweede hoofdstuk de problematiek beschreven. Wanneer er sprake is van verdragstoegang komt aan bod in hoofdstuk drie. Het vierde hoofdstuk bespreekt de verrekening en vrijstelling van de buitenlandse bronbelasting in Nederland en tevens komen de beperkingen van de verrekening van buitenlandse bronbelasting in Nederland aan bod. In hoofdstuk vijf worden de oplossingen voor de problemen met de verrekening van buitenlandse bronbelastingen in Nederland besproken en tot slot volgt in hoofdstuk zes de conclusie waarin antwoord wordt gegeven op de probleemstelling.

---

<sup>3</sup> Rotterdams Philharmonisch Orkest (D. Rosenquist) 2018.

<sup>4</sup> NAPK (L. Burghout) 2018.

Resumerend zullen de volgende deelvragen in dit onderzoek beantwoord worden:

1. *Welke problemen ervaren artiestengezelschappen met de buitenlandse bronbelasting en de verrekening daarvan in Nederland indien zij in het buitenland optreden?*
2. *Is er sprake van verdragstoegang voor artiestengezelschappen?*
3. *Hoe kan de buitenlandse bronbelasting verrekend worden in Nederland?*
4. *Wat zijn de mogelijke oplossingen?*

#### **1.4 Reden van het onderzoek**

Het probleem dat artiestengezelschappen hebben met de verrekening van buitenlandse bronbelasting in Nederland is nog niet veel aan de orde komen, in ieder geval niet in die mate dat het probleem opgelost is. Voor artiestengezelschappen is een vrijstelling opgenomen in het optionele derde lid van artikel 17 OESO-Modelverdrag en deze vrijstelling is door Nederland in veel van haar verdragen opgenomen. Deze vrijstelling lijkt dan ook de oplossing te zijn die Nederland wilt bieden voor gesubsidieerde artiestengezelschappen, echter is hiermee het probleem voor hun niet opgelost. De vrijstelling is namelijk bedoeld voor artiestengezelschappen die voor meer dan 50% van hun inkomen zijn gesubsidieerd door de overheid. Maar veel artiestengezelschappen, waaronder Amsterdam Sinfonietta, zijn niet voor 50% gesubsidieerd en kunnen dan ook niet gebruik maken van de vrijstelling.

Overigens is het volgende ook nog de moeite waard om nu alvast te melden; gesubsidieerde artiestengezelschappen hebben vaak geen toegang tot verdragen. Hierdoor kan de vrijstelling niet aan de orde komen ook al wordt wel aan de voorwaarden voldaan. Dit geldt bijvoorbeeld voor het Rotterdams Philharmonisch Orkest. Zij is voor meer dan 50% van de inkomsten gesubsidieerd door de overheid, maar doordat zij niet belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting is heeft zij geen toegang tot het verdrag en kan ze ook niet (altijd) van de vrijstelling gebruik maken. Kortom, hoog tijd dus dat de problematiek voor artiestengezelschappen onderzocht gaat worden en dat er oplossingen aangeboden worden die wel houdbaar zijn.

## **Hoofdstuk 2 De problematiek**

In de inleiding is het probleem waarmee artiestengezelschappen te maken hebben kort geïntroduceerd. In dit hoofdstuk zal het probleem verder toegelicht worden. Er wordt dan ook een antwoord gegeven op de eerste deelvraag: *“Welke problemen ervaren artiestengezelschappen met de buitenlandse bronbelasting en de verrekening daarvan in Nederland indien zij in het buitenland optreden?”*. Alvorens dit aan bod komt zullen eerst de aparte regels die gelden voor sporters en artiesten besproken worden en hoe Nederland invulling heeft gegeven aan de aparte regels voor sporters en artiesten in haar verdragen. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie.

### **2.1 De aparte regels voor sporters en artiesten**

De in Nederland gevestigde of woonachtige artiesten krijgen indien zij optreden in het buitenland te maken met de nationale heffingsregels van dat land. Bijna alle landen heffen belasting over de winsten of de inkomsten van sporters en artiesten. Naast Ierland en Denemarken is Nederland één van de landen die ervoor heeft gekozen buitenlandse artiesten niet in Nederland te belasten,<sup>5</sup> maar overeenkomstig de buitenlandse heffingsregels worden Nederlandse artiestengezelschappen dus wel in de buitenlandse belastingheffing betrokken. Zowel in het buitenland als in Nederland wordt dus belasting geheven over de winsten of inkomsten van artiesten. Zodra dit het geval is gaan belastingverdragen tussen landen een rol spelen, daarin zijn de heffingsrechten verdeeld tussen de landen. Deze belastingverdragen worden veelal gebaseerd op het OESO-Modelverdrag, een verdrag opgesteld door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO).

Aangezien de belastingheffing van sporters en artiesten als lastig ervaren werd, bestaat er al sinds het eerste OESO-Modelverdrag van 1963 een aparte bepaling voor sporters en artiesten. Artikel 17 OESO-Modelverdrag wijst de heffingsbevoegdheid over de inkomsten van artiesten en sporters in dienst van artiestengezelschappen toe aan de staat van optreden. Zonder deze aparte bepaling zou de heffingsbevoegdheid over de inkomsten van de sporters en artiesten in dienst van artiestengezelschappen of op basis van de bepaling voor winst uit onderneming – artikel 7 OESO-Modelverdrag – of op basis van de bepaling voor inkomsten uit dienstbetrekking – artikel 15 OESO-Modelverdrag – toebedeeld worden aan de woonstaat. Dit is alleen niet zo indien er sprake is van een vaste inrichting in de staat van optreden<sup>6</sup> of als er een bijzondere band bestaat met de werkstaat. Deze bijzondere band is er zodra de sporter of artiest – die in dienstbetrekking bij de artiestengezelschap staat – meer dan 183 dagen van het jaar in de werkstaat verblijft.<sup>7</sup> Onder verblijf wordt de fysieke aanwezigheid gedurende enig moment van de dag verstaan. En deze fysieke aanwezigheid moet een verband hebben met de werkzaamheden die verricht worden voor de werkgever. Dit kan worden afgeleid uit de uitzonderingen die zijn opgenomen in het OESO-commentaar. Ziekte en doorreis zorgen bijvoorbeeld niet voor een verband met de werkzaamheden.<sup>8</sup> Voor sporters en artiesten is het niet van belang of zij een vaste inrichting of een verblijf van langer dan 183 dagen in de staat van optreden hebben, de duur en omvang van de

---

<sup>5</sup> Artikel 5a en 5b Wet op de Loonbelasting.

<sup>6</sup> Artikel 7, eerste lid, OESO-Modelverdrag.

<sup>7</sup> Artikel 15, tweede lid, OESO-Modelverdrag.

<sup>8</sup> Paragraaf 5 OESO-commentaar op artikel 15 OESO-Modelverdrag.



activiteiten die de artiesten uitoefenen in de staat van optreden zijn niet van belang voor de belastingheffing op grond van artikel 17 OESO-Modelverdrag.<sup>9</sup>

Er zijn een aantal redenen waarom de OESO een aparte bepaling voor sporters en artiesten heeft opgenomen. De praktische problemen die ontstaan bij de belastingheffing van artiesten en sporters die in het buitenland optreden is de eerste reden voor de aparte bepaling voor sporters en artiesten.<sup>10</sup> Uit het fiscaal verdragsbeleid van Nederland uit 1987/1988 blijkt dat de toewijzing van de heffingsbevoegdheid aan de staat van optreden ervoor zou moeten zorgen dat de uitvoeringsproblemen bij de belastingheffing van artiesten en sporters voorkomen worden. Omdat relevante informatie uit het buitenland vaak niet verkregen kon worden en er ook nog eens voor een korte duur en voor veel verschillende opdrachtgevers op verschillende locaties in meerdere landen werd opgetreden, kon de belastingheffing in het woonland niet verzekerd worden. Daarom was het gewenst dat het heffingsrecht over de inkomsten van sporters en artiesten toekwam aan de staat waar het optreden plaatsvond. Uit het fiscaal verdragsbeleid van Nederland uit 1987/1988 kwam ook naar voren dat dit voor normale werknemers niet gold, zij zijn – ook al zijn ze in meerdere landen voor korte duur werkzaam op verschillende plaatsen – over het algemeen in één doorlopend dienstverband werkzaam voor dezelfde werkgever in het woonland.<sup>11</sup> Maar niet alleen omdat de belastingheffing als gevolg van praktische problemen niet plaats kon vinden in het woonland, ook omdat de OESO bang was voor belastingontwijking van de internationale topsporters- en artiesten is artikel 17 opgenomen in het OESO-Modelverdrag. Doordat deze sporters en artiesten op veel verschillende plekken hun werkzaamheden uitoefenden, was de OESO bang dat zij hun woonplaats gingen verhuizen naar een belastingparadijs waar zij geen of weinig belasting zouden moeten betalen. En tot slot dacht de OESO dat sporters en artiesten minder betrouwbaar waren met het opgeven van hun buitenlandse inkomsten in de woonstaat.<sup>12</sup>

In 2014 heeft de OESO een heroverweging gedaan van artikel 17 OESO-Modelverdrag. Ze heeft besloten het artikel te behouden om drie redenen. Alleen de woonstaatheffing zou niet haalbaar zijn omdat de relevante informatie uit het buitenland moeilijk verkrijgbaar is. Daarnaast is de OESO van mening dat een belastingheffing op grond van artikel 17 OESO-Modelverdrag benodigd is voor grootverdieners die eenvoudig de fiscale woonplaats naar een belastingparadijs kunnen vestigen. En tot slot is de bronbelasting die administratief eenvoudig geheven zou kunnen worden de laatste reden voor het behouden van artikel 17 OESO-Modelverdrag. De OESO heeft wel zes opties voor uitzonderingen gegeven om in de belastingverdragen op te nemen. Het strenge artikel 17 OESO-Modelverdrag zou hierdoor afgezwakt kunnen worden.<sup>13</sup> Deze opties voor uitzonderingen worden besproken in hoofdstuk 6.

## 2.2 Artikel 17 OESO-Modelverdrag in de Nederlandse verdragen

Nederland heeft artikel 17 OESO-Modelverdrag in bijna al haar verdragen opgenomen. In eerste instantie geeft artikel 17 OESO-Modelverdrag de heffingsregels voor het belasten van de inkomsten of winsten van artiesten en sporters. Op grond van het eerste lid worden de inkomsten of winsten van artiesten en sporters belast in het land van

---

<sup>9</sup> Albregtse, Arends, Essers, Hoogeveen, van Kempen, Pötgens, Rijkers en Weerepas 2011, par. 3.4.5.D.a1.

<sup>10</sup> OESO-rapport 1987, pag. 3-4,

<sup>11</sup> *Kamerstuk II* 1987/88, 20 365 nr. 5

<sup>12</sup> OESO-rapport 1987, pag. 3-4, Molenaar, *WFR* 2011/582, Michielse, *NDFR* 2007/19.

<sup>13</sup> OESO-rapport 2014, pag. 2-3, Molenaar, *WFR* 2014/1308.

optreden, maar er vind ook een toewijzing van de heffingsbevoegdheid aan het land van optreden plaats indien de inkomsten van sporters en artiesten aan een andere persoon worden betaald dan de artiest of sporters zelf. Dat is opgenomen in het tweede lid. In het optionele derde lid heeft de OESO geen toewijzingsregel gegeven, maar is een uitzondering opgenomen, voor gesubsidieerde instellingen of op een andere grond.<sup>14</sup> Als de artiestengezelschappen voldoen aan de voorwaarden voor de vrijstelling, dan geldt voor hen niet een belastingheffing op grond van artikel 17 OESO-Modelverdrag. Zij worden dan op grond van de bepaling voor winst uit onderneming – artikel 7 OESO-Modelverdrag – of de bepaling voor inkomsten uit dienstbetrekking – artikel 15 OESO-Modelverdrag – in de woonstaat in de belastingheffing betrokken.

In het overzicht opgenomen in bijlage 1 is weergegeven hoe Nederland artikel 17 OESO-Modelverdrag heeft toegepast in haar belastingverdragen. In de meeste verdragen zijn zowel het eerste als het tweede lid opgenomen, maar in sommige verdragen is het tweede lid niet opgenomen. Dan worden alleen de inkomsten van de individuele artiesten belast in het land van optreden op grond van artikel 17 OESO-Modelverdrag. Alleen het salaris van de artiesten in dienst van het artiestengezelschap wordt dan belast in het land van optreden, de winsten van het artiestengezelschap worden op grond van artikel 7 OESO-Modelverdrag in het woonland in de belastingheffing betrokken. Daarnaast is de het derde lid in 60% van de Nederlandse verdragen opgenomen. In de meeste verdragen geldt de vrijstelling van het derde lid voor gesubsidieerde instellingen, maar soms geldt de vrijstelling ook voor non-profitorganisaties of voor andere gronden, zoals een gesloten culturele overeenkomst of culturele uitwisseling tussen de verdragsluitende landen.

### **2.3 De problemen die artiestengezelschappen ervaren met artikel 17 OESO-Modelverdrag**

De onderstaande problemen kunnen worden ervaren door artiestengezelschappen met artikel 17 OESO-Modelverdrag.

#### **1. Het ontbreken van verdragstoegang**

Voor artiestengezelschappen vormen de aparte regels voor sporters en artiesten een probleem. Artiestengezelschappen zijn vaak namelijk niet onderworpen aan de heffing van Nederlandse vennootschapsbelasting en dat zorgt ervoor dat deze artiestengezelschappen geen toegang hebben tot het verdrag en dan gelden de nationale regels van de werkstaat.<sup>15</sup> Zodra de artiestengezelschappen gaan optreden in het buitenland, kunnen zij zich niet beroepen op de verdragsvoordelen, waardoor de buitenlandse belasting een kostenpost zal gaan vormen. De bepalingen voor het voorkomen van dubbele belastingheffing opgenomen in het verdrag kunnen dus niet ingeroepen worden, waardoor Nederland niet gehouden is de buitenlandse belasting te verrekenen met de Nederlandse belasting. De woonstaat betreft de inkomsten van de artiesten en sporters altijd op grond van de binnenlandse belastingplicht in de belastingheffing en verleent normaliter dan vervolgens voorkoming van belasting via de vrijstellings-of verrekeningsmethode zodra er ook buitenlandse belasting is geheven over inkomsten verdiend in het buitenland. Maar hiertoe is ze dus zonder een verdrag niet verplicht.<sup>16</sup> Landen kunnen wel op grond van eigen regels verplicht zijn om voorkoming van

---

<sup>14</sup> Paragraaf 14 OESO-commentaar op artikel 17 OESO-Modelverdrag.

<sup>15</sup> Artikel 1 en 4 OESO-Modelverdrag.

<sup>16</sup> *Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht*, art. 7 OESO-modelverdrag 1992, aant. 1.6.1 (online, laatst bijgewerkt op 12 oktober 2019).

dubbele belastingheffing te verlenen, voor Nederland zijn deze regels opgenomen in het Besluit voorkoming van dubbele belasting (hierna: Bvdb).

Het niet hebben van verdragstoegang is ook nadelig voor een artiestengezelschap als in een bepaald verdrag met een land het tweede lid niet is opgenomen. Door het ontbreken van het tweede lid zou het artiestengezelschap die wel verdragstoegang heeft niet belast worden in het land van optreden. De artiestengezelschap zou dan alleen in het woonland belast worden. Door het ontbreken van de verdragstoegang geldt het voorgaande dus niet en de artiestengezelschap kan nog steeds met dubbele belastingheffing te maken krijgen. De werkstaat wordt namelijk niet beperkt in de heffingsmogelijkheden. Tevens kan het artiestengezelschap die geen toegang heeft tot het verdrag ook geen gebruik maken van de vrijstelling opgenomen in het derde lid van artikel 17 OESO-Modelverdrag.

## **2. De drempel van de vrijstelling van het derde lid van artikel 17 OESO-Modelverdrag is te hoog**

Voor sommige artiestengezelschappen kan er toch wel sprake van verdragstoegang zijn, dit is het geval indien het artiestengezelschap een onderneming drijft of als er een activiteit ontplooid wordt door het artiestengezelschap waarmee met ondernemingen in concurrentie wordt getreden. Echter, zoals ook gebleken is voor Amsterdam Sinfonietta, voldoen de artiestengezelschappen dan vaak niet aan de voorwaarden voor de vrijstelling van het derde lid. De vrijstelling is pas van toepassing als artiestengezelschappen voor meer dan 50% gesubsidieerd zijn. Dit is vaak niet het geval. De problemen met de buitenlandse belastingen zijn hierdoor dus nog steeds niet opgelost.

## **3. Problemen met de verrekening van buitenlandse belasting bij artiestengezelschappen**

### **3a. Artiestengezelschappen hebben vaak geen winstoogmerk**

Zelfs al zou de mogelijkheid tot verrekening wel bestaan, dan zijn de artiestengezelschappen vaak alsnog niet in de mogelijkheid om de ingehouden belasting te verrekenen. Artiestengezelschappen hebben vaak geen winstoogmerk, en zonder winst kan er ook geen belasting verrekend worden.

### **3b. Deels onverrekenbare buitenlandse belasting door een bruto-heffing in het buitenland**

Tevens bestaat er ook een ander probleem bij de verrekening van buitenlandse belasting bij artiestengezelschappen. In andere landen vindt er vaak een bruto bronheffing plaats over het inkomen van artiesten en sporters, daar is dus geen sprake van een kostenaf trek. Terwijl Nederland belasting heft op basis van het netto-inkomen, waarbij dus wel de kosten in aftrek zijn genomen. Op deze manier ontstaat er een verschil in heffingsgrondslag, die nadelig werkt voor de verrekening van buitenlandse bronbelasting. De belastbare grondslag is in het buitenland namelijk vaak veel hoger dan in Nederland, waardoor de buitenlandse bronbelasting deels onverrekenbaar zal blijven.

## **4. Problemen met de verrekening van buitenlandse belasting bij artiesten in dienst van de artiestengezelschappen**

#### **4a. De verrekening van buitenlandse belasting bij de artiesten in dienst van de artiestengezelschappen is (nog) niet mogelijk**

Een verrekening van buitenlandse belasting in de inkomstenbelasting door de artiest in dienst van het artiestengezelschap is tot nu toe ook nog niet mogelijk. De Hoge Raad had in 2007 voor drie sporters waarbij de vrijstellingsmethode van toepassing was echter anders geoordeeld. Voor de drie sporters werd een vrijstelling verkregen voor de inkomstenbelasting over de inkomsten uit de werkzaamheden uit landen waarmee de vrijstellingsmethode was afgesproken, terwijl de honoraria aan de sportteams was betaald. De Hoge Raad oordeelde dit omdat het in het eerste lid van artikel 17 OESO-Modelverdrag gaat om de inkomsten uit de persoonlijke werkzaamheden van de artiest of sporter die in het land van optreden belast moeten worden en waarvoor de woonstaat voorkoming van dubbele belasting moet verlenen. Het tweede lid zorgt ervoor dat het land van optreden het recht heeft om te heffen als deze inkomsten uit de persoonlijke werkzaamheden van de artiest of sporter aan een ander worden betaald, in casu de sportteams. Maar ondanks dat er in casu geheven werd van anderen dan de sporters zelf, was de Hoge Raad van mening dat er geheven werd over inkomsten die toerekenbaar zijn aan de sporters. Vandaar dat de Hoge Raad de geheven buitenlandse belasting van de sportteams ook toerekenbaar acht aan de inkomsten van de sporters en er een belastingvrijstelling in de inkomstenbelasting toegestaan werd.<sup>17</sup>

Voor artiesten lijkt het nog niet op te gaan dat de buitenlandse belasting, ingehouden bij een ander dan de artiest zelf, verrekend kan worden bij de individuele artiest. In 2019 oordeelde de rechtbank namelijk dat verrekening van de buitenlandse belasting niet mogelijk was in de inkomstenbelasting van een DJ. De rechtbank was namelijk van mening dat de DJ niet te vereenzelvigen was met de BV waaraan de honoraria voor de buitenlandse optredens waren betaald en hierdoor was de geheven belasting ook niet toerekenbaar aan de werkzaamheden van de DJ.<sup>18</sup> Deze uitspraak van de rechtbank lijkt mij in strijd met het oordeel van de Hoge Raad in bovengenoemde uitspraak uit 2007, waarin wel was geoordeeld dat de geheven buitenlandse bronbelasting van het sportteam een heffing was over de inkomsten uit de persoonlijke werkzaamheden van de sporter zelf.

#### **4b. Buitenlandse belasting zou ook niet volledig verrekend kunnen worden door premies volksverzekeringen**

Stel dat de rechterlijke instanties wel de belastingverrekening bij de artiesten in dienst van de artiestengezelschappen toe zou gaan staan, dan bestaat er nog een specifiek verrekeningsprobleem in Nederland waardoor de Nederlandse artiesten en sporters niet de volledige ingehouden buitenlandse bronbelasting zouden kunnen verrekenen. De Nederlandse voorkoming van dubbele belastingheffing wordt namelijk beperkt doordat de eerste twee schijven van de inkomstenbelasting voornamelijk uit premies volksverzekeringen bestaan en maar voor een klein deel uit inkomstenbelasting. En artiesten die inkomsten uit onderneming of dienstbetrekking genieten en in Nederland woonachtig zijn, zijn in Nederland verplicht verzekerd voor de volksverzekeringen.<sup>19</sup> Voor het deel van de premies volksverzekeringen kan dan geen vrijstelling worden verleend waardoor de buitenlandse belasting alleen tegen die inkomstenbelasting kan

---

<sup>17</sup> HR 9 februari 2007, *BNB 2007/142*, nr. 40.465 (m. nt. P. Kavelaars), HR 9 februari 2007, *BNB 2007/143*, nr. 40.604 (m. nt. P. Kavelaars), HR 9 februari 2007, *BNB 2007/144*, nr. 41.478 (m. nt. P. Kavelaars).

<sup>18</sup> Rb. Gelderland 1 juli 2019, nr. AWB-18\_4028, *V-N 2019/1713*.

<sup>19</sup> Artikel 13, derde lid, EU-verordening nr. 883/2004.

worden gedaan en hierdoor zal er veel van de buitenlandse belasting overrekend blijven.<sup>20</sup> Dit probleem wordt in onderdeel 3 van hoofdstuk 4.3 nader toegelicht.

## **2.4 Conclusie**

Het voorgaande betekent dat de Nederlandse artiestengezelschappen – doordat de belastingheffing voor hen plaatsvindt op grond van de aparte bepaling voor sporters en artiesten – een extra kostenpost hebben, namelijk de niet of beperkt verrekenbare ingehouden buitenlandse bronbelasting in de staat van optreden. Om zes redenen kan de buitenlandse belasting niet verrekend worden;

- vanwege het ontbreken van het verdragstoegang en de voorkomingsbepalingen niet zullen gelden en tevens geen beroep op de vrijstelling voor gesubsidieerde instellingen of een andere vrijstelling kan worden gedaan;
- vanwege de te hoge drempel van de vrijstelling voor gesubsidieerde instellingen waardoor veel artiestengezelschappen hier niet onder vallen;
- vanwege het ontbreken van een winsttoogmerk bij artiestengezelschappen waardoor er geen winst is waarmee de belasting verrekend kan worden;
- vanwege de bruto-heffing in het buitenland en de netto-heffing in Nederland waardoor er een verschil in heffingsgrondslag ontstaat;
- vanwege het niet kunnen verrekenen van de belasting bij de artiesten in dienst van het artiestengezelschap; en
- vanwege de beperkte verrekking van de belasting bij de artiesten doordat de inkomstenbelasting ook uit premies volksverzekeringen bestaat.

De eerste twee redenen zullen in hoofdstuk 3 nader uitgewerkt en toegelicht worden en voor de laatste vier redenen zal dat gebeuren in hoofdstuk 4.

---

<sup>20</sup> Molenaar, *WFR* 2011/582.

## **Hoofdstuk 3 Verdragstoegang**

Een van de problemen waarmee artiestengezelschappen te maken hebben is het niet hebben van verdragstoegang. De volgende deelvraag wordt dan ook in dit hoofdstuk behandeld: “*Is er sprake van verdragstoegang voor artiestengezelschappen?*”. Er wordt antwoord gegeven op deze vraag door eerst een korte introductie te geven over verdragstoegang. Vervolgens zal de belastingplicht voor artiestengezelschappen op grond van de vennootschapsbelasting besproken worden, dat is namelijk één van de voorwaarden voor de Nederlandse artiestengezelschappen om toegang te krijgen tot een verdrag. Daarna wordt aan de orde gesteld of objectieve en subjectieve vrijstellingen wel tot verdragstoegang kunnen leiden. Vervolgens zal voor het Rotterdams Philharmonisch Orkest en Amsterdam Sinfonietta op basis van het voorgaande uitgezocht worden of er sprake is van een belastingplicht op grond van de vennootschapsbelasting en onderworpenheid op grond van artikel 4 OESO-Modelverdrag. Tot slot wordt er een conclusie getrokken.

### **3.1 Verdragstoegang voor artiestengezelschappen**

Een belastingverdrag kan alleen toegepast worden indien er sprake is van verdragstoegang en dat is het geval indien een persoon inwoner is van een of van beide verdragsluitende staten.<sup>21</sup> Wie wordt aangemerkt als een persoon staat in artikel 3 OESO-Modelverdrag. Met een persoon wordt een natuurlijke persoon, een lichaam of elke andere vereniging van personen bedoeld.<sup>22</sup> Wanneer een persoon inwoner is, staat vervolgens vermeld in het eerste lid van artikel 4 OESO-Modelverdrag. Een natuurlijke persoon of lichaam is pas inwoner van een verdragsstaat indien – volgens de regels van die staat – er sprake is van onderworpenheid aan de belasting op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid.<sup>23</sup> Of een artiestengezelschap – vaak opgericht als een stichting of vereniging – belastingplichtig is in Nederland moet bepaald worden op grond van de Wet op de Vennootschapsbelasting. Dat wordt in hoofdstuk 3.2 uitgewerkt. Of deze belastingplicht in Nederland leidt tot inwonerschap voor verenigingen en stichtingen op grond van artikel 4 OESO-Modelverdrag zal in hoofdstuk 3.3 vervolgens nader uitgewerkt worden.

### **3.2 De belastingplicht van artiestengezelschappen op grond van de vennootschapsbelasting**

Verenigingen en stichtingen zijn op grond van artikel 2 of artikel 4 van de Vennootschapsbelasting mogelijk binnenlands belastingplichtig. Op grond van artikel 6 kunnen verenigingen en stichtingen subjectief vrijgesteld worden van belastingplicht. Indien niet aan de voorwaarden van artikel 6 wordt voldaan, zou de objectieve vrijstelling van artikel 12 ervoor kunnen zorgen dat geen vennootschapsbelasting betaald wordt. Artikel 12 geldt echter alleen voor culturele instellingen of sociaal behartigende instellingen. Achtereenvolgens worden deze artikelen nu besproken.

---

<sup>21</sup> Artikel 1 OESO-Modelverdrag.

<sup>22</sup> Artikel 3, eerste lid, onderdeel a OESO-Modelverdrag.

<sup>23</sup> Artikel 4 OESO-Modelverdrag, zie ook paragraaf 3, 4 en 8 OESO-Modelverdrag.

## **Artikel 2 Wet op de Vennootschapsbelasting**

Vennootschapsbelasting wordt geheven van lichamen op grond van de Wet op de Vennootschapsbelasting. Verenigingen en stichtingen zijn op grond van artikel 2 van de Wet op de Vennootschapsbelasting slechts beperkt belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Slechts voor zover er een onderneming gedreven wordt is er sprake van een belastingplicht.<sup>24</sup> Onder het drijven van een onderneming wordt verstaan; een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal die door deelname aan het economisch verkeer beoogt winst te betalen.<sup>25</sup> De aanwezigheid van arbeid en kapitaal is niet lastig om te beoordelen, zodra er personeel aanwezig is en activa dan zal hieraan voldaan worden.<sup>26</sup> Voor de vereiste van deelname aan het economische verkeer is het van belang dat de vereniging of stichting niet alleen opereert binnen een besloten kring.<sup>27</sup> Of er sprake is van winst beogen wordt objectief beoordeeld. Feiten en omstandigheden zullen uitwijzen of hier sprake van is, het is dan ook niet van invloed dat de vereniging of stichting in haar statuten heeft opgenomen dat er geen winst oogmerk is.<sup>28</sup> Als een vereniging of stichting regelmatig overschotten behaalt en daarmee een reserve wordt gevormd als onderdeel van het eigen vermogen, dan is er sprake van winststreven. Dit heeft Rechtbank Breda geoordeeld voor een stichting die onder andere theatervoorstellingen, filmvertoningen en andere publieksgerichte activiteiten organiseert. Gedurende meerdere achtereenvolgende jaren had de stichting namelijk winst behaald. Met die winst werd een reserve gevormd als onderdeel van het eigen vermogen. De stichting streefde er naar deze reserve te vormen en de reserve werd ook noodzakelijk geacht voor een verantwoorde bedrijfsvoering.<sup>29</sup> Ook de Hoge Raad heeft voor een stichting die een schilderijenmuseum en winkel exploiteert en daarmee regelmatig aanzienlijke exploitatieoverschotten behaald geoordeeld dat er sprake is van een onderneming. Ook al was het doel van de stichting niet het behalen van winst, maar het verkrijgen, verzamelen en het permanent exposeren van kunstwerken van een schilder. Aangezien de kunstwerken met hulp van betaalde en onbetaalde medewerkers permanent in het museum werden geëxposeerd aan het publiek tegen betaling van toegangsprijzen werd gestreefd naar het behalen van een rendement waarmee normaal vermogensbeheer te boven gaat. In een reeks van jaren zal een overschot behaald moeten worden wil het tot een belastingplicht leiden.<sup>30</sup>

## **Artikel 4 Wet op de Vennootschapsbelasting**

Als verenigingen en stichtingen geen onderneming drijven, is er in beginsel ook geen belastingplicht. Een uitzondering hierop vormt de regeling in artikel 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting.<sup>31</sup> Daarin is opgenomen dat onder het drijven van een onderneming mede kan worden verstaan een werkzaamheid waardoor in concurrentie wordt getreden met ondernemingen.<sup>32</sup> Op deze manier wordt de voorwaarde van winststreven geëlimineerd uit de definitie van het begrip onderneming en zal er ook een belastingplicht bestaan als er niet regelmatig exploitatieoverschotten worden behaald.<sup>33</sup>

---

<sup>24</sup> Artikel 2, eerste lid, onderdeel e Wet op de Vennootschapsbelasting.

<sup>25</sup> Van de Streek 2019, par. Vpb.1.0.4.a.

<sup>26</sup> Van de Streek 2019, par. Vpb.1.0.4.d2.

<sup>27</sup> Van de Streek 2019, par. Vpb.1.0.4.d1.

<sup>28</sup> Van de Streek 2019, par. VPB.1.0.4.d.3

<sup>29</sup> Rb. Breda 12 januari 2011, nr. AWB 09/4519, V-N 2011/20.13.

<sup>30</sup> Hoge Raad 28 oktober 2005, BNB 2006/80, nr. 41 071.

<sup>31</sup> R.P.C. Adema, in: *NDFR deel vennootschapsbelasting*, Den Haag: Sdu, commentaar op art. 2 Vpb, par. 12.1 (online laatst bijgewerkt op 9 september 2019).

<sup>32</sup> Artikel 4, onderdeel a, Wet op de Vennootschapsbelasting.

<sup>33</sup> R.P.C. Adema, in: *NDFR deel vennootschapsbelasting*, Den Haag: Sdu, commentaar op art. 4 Vpb, par. 1 (online laatst bijgewerkt op 9 september 2019).

Wel moet er nog steeds een organisatie van kapitaal en arbeid bestaan en moet er deelgenomen worden aan het economische verkeer wil er onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting bestaan.<sup>34</sup> De achtergrond van artikel 4 is het beschermen van de ondernemingen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting. Er zou namelijk oneerlijke concurrentie ontstaan zodra ondernemingen met exact dezelfde activiteiten anders behandeld zouden worden. Een onderneming die wel vennootschapsbelasting verschuldigd is, komt namelijk in een ongunstigere positie ten op zichte van de ondernemingen die geen vennootschapsbelasting hoeven af te dragen maar wel dezelfde werkzaamheden uitoefenen.<sup>35</sup>

Maar hoe wordt het dan beoordeeld of er in concurrentie wordt getreden met ondernemingen? Uit een uitspraak van de Hoge Raad op 22 juni 2012 blijkt dat het concurrentie criterium in ieder geval erg ruim is. Voor een stichting die jaarlijks in mei een muziekfestival organiseert is geoordeeld dat zij in concurrentie treedt met naar winst belaste organisatoren van andere festivals en muziekevenementen. In casu had de stichting aangevoerd dat niet in concurrentie werd getreden met ondernemingen uit de directe omgeving, aangevoerd werd dat de ondernemingen namelijk zelfs profijt van het muziekfestival hadden omdat het voor hen meer winst opleverde. Echter voor de beoordeling of voldaan wordt aan het concurrentie criterium moet naar elke onderneming waarmee in concurrentie kan worden getreden gekeken worden, het criterium is daardoor niet beperkt tot een bepaalde plaats of omgeving. Daarnaast voerde de stichting ook aan dat niet met muziekevenementen in juni, juli of augustus in concurrentie kon worden getreden omdat die in tijd te ver verwijderd waren. Maar ook dit standpunt ging niet op omdat het moment waarop in concurrentie wordt getreden met een onderneming niet van belang is.<sup>36</sup> A-G Wattel heeft in de conclusie bij het hiervoor besproken arrest een checklist opgesteld voor de beoordeling of er wordt voldaan aan het concurrentie criterium. Naar aanleiding van deze checklist kan over het concurrentie criterium volgens A-G Wattel het volgende gezegd worden;

- concurrentie is niet aanwezig indien de werkzaamheden een eigen gebied bestrijken;
- concurrentie is alleen aanwezig indien de werkzaamheden ten koste gaat van het afzet van een andere onderneming;
- het is niet van belang dat concurrentie eventueel niet beoogd wordt; en
- potentiële concurrentie, bijvoorbeeld indien een activiteit plaatsvindt op een territorium waarop een onderneming werkzaam zou kunnen zijn, is voldoende om te voldoen aan het concurrentie criterium.<sup>37</sup>

De Hoge Raad is in haar uitspraak echter niet door A-G Wattel in verleiding gebracht het ruime concurrentie criterium te beperken. De Hoge Raad is in haar uitspraak dan ook niet ingegaan op de door A-G opgestelde checklist en heeft alsnog een ruim concurrentie criterium gehanteerd.<sup>38</sup>

### **Artikel 6 Wet op de Vennootschapsbelasting**

Verenigingen en stichtingen die op grond van artikel 2 of artikel 4 belastingplichtig zijn, kunnen via artikel 6 toch nog in aanmerking komen voor een subjectieve vrijstelling van vennootschapsbelasting indien zij slechts beperkt winstgevendende ondernemingsactiviteiten verrichten. Tot en met 2011 was deze vrijstelling alleen bedoeld voor

---

<sup>34</sup> Van de Streek 2019, par. Vpb.1.0.4.e.1.

<sup>35</sup> *Kamerstukken II* 1959/60, 6000, nr. 3.

<sup>36</sup> HR 22 juni 2012, *BNB* 2012/226, nr. 10/03228.

<sup>37</sup> Van de Streek 2019, par. Vpb.1.0.4.e.

<sup>38</sup> *Vakstudie Vennootschapsbelasting*, art. 4 Wet op de Vennootschapsbelasting, aant. 4.1 (online, laatst bijgewerkt op 3 november 2019).



lichamen met een algemeen of sociaal belang.<sup>39</sup> Maar met ingang van 2012 zijn verenigingen en stichtingen ook vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting indien de winst niet uitstijgt boven €15.000, ook wel eerste winstgrens genoemd, of als de winst van dat jaar en de vier jaren daarvoor samen niet uitstijgt boven €75.000, ook wel tweede winstgrens genoemd. Indien er in een jaar verlies wordt gemaakt, wordt de winst op €0 gesteld.<sup>40</sup> Pas indien de winst boven de winstgrenzen uitkomt wordt de vereniging of stichting wel in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken, anders zou er weer een oneerlijke concurrentie ontstaan voor ondernemingen die wel onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting.<sup>41</sup> De winstgrenzen en de nihil waardering van de winst bij een verliesjaar zullen er dan voor zorgen dat voorkomen wordt dat grote verenigingen en stichtingen met professionele ondernemingen met fluctuerende resultaten een beroep op de vrijstelling kunnen doen.<sup>42</sup> De vrijstelling is van rechtswege van toepassing als aan de voorwaarden is voldaan. Er moet juist een verzoek worden ingediend indien de vereniging of stichting niet van belasting wenst te worden vrijgesteld.<sup>43</sup> Zonder dit verzoek zou de vereniging of stichting die wel aan de voorwaarden van het eerste lid voldoet namelijk vrijgesteld worden van belastingplicht. Of een subjectieve vrijstellingen leidt tot inwonerschap op grond van artikel 4 OESO-Modelverdrag wordt in hoofdstuk 3.3 aan de orde gebracht.

### **Artikel 12 Wet op de Vennootschapsbelasting**

Zodra er een belastingplicht bestaat op grond van artikel 2 of artikel 4 is het mogelijk dat verenigingen en stichtingen alsnog geen vennootschapsbelasting betalen, dit komt door de objectieve vrijstelling die is opgenomen in artikel 12 Wet op de Vennootschapsbelasting. Voor verenigingen en stichtingen die of een culturele instelling zijn of een sociaal belang behartigende instelling zijn die de winst hoofdzakelijk behalen met behulp van vrijwilligers bestaat de mogelijkheid om een (her)bestedingsreserve te vormen.<sup>44</sup> Een culturele instelling is een algemeen nut beogende instelling die zich uitsluitend of nagenoeg uitsluitend richt op cultuur.<sup>45</sup> Verenigingen en stichtingen kunnen ook sociaal behartigende instelling zijn. Het gaat daarbij namelijk om een lichaam zonder aandeelhouders of deelgerechtigden die een sociaal belang behartigen. Dotaties aan de bestedingsreserve door een culturele instelling of een sociaal belang behartigende instelling leiden tot uitstel van de heffing van vennootschapsbelasting voor een periode van maximaal vijf jaar. Deze dotaties zorgen er namelijk voor dat de winst belastingvrij gereserveerd wordt. De bestedingsreserve komt wel pas aan de orde indien het lichaam niet voldoet aan de subjectieve vrijstelling van artikel 6 of indien het lichaam een verzoek heeft gedaan om de subjectieve vrijstelling van artikel 6 niet toe te laten passen.<sup>46</sup> Of een objectieve vrijstellingen leidt tot inwonerschap op grond van artikel 4 OESO-Modelverdrag wordt in hoofdstuk 3.3 aan de orde gebracht.

---

<sup>39</sup> S.J.C. Hemels, in: *NDFR deel vennootschapsbelasting*, Den Haag: Sdu, commentaar op art. 6 Vpb, par. 1 (online laatst bijgewerkt op 30 juli 2019).

<sup>40</sup> Artikel 6, eerste lid, Wet op de Vennootschapsbelasting.

<sup>41</sup> Van de Streek 2019, par. Vpb.1.07.C.

<sup>42</sup> *Kamerstukken II* 2011/12, 33006, nr. 2.

<sup>43</sup> Artikel 6, derde lid, Wet op de Vennootschapsbelasting.

<sup>44</sup> Artikel 12, eerste lid, Wet op de Vennootschapsbelasting.

<sup>45</sup> Artikel 5b, vierde lid, Algemene Wet inzake rijksbelastingen.

<sup>46</sup> Strik 2019, par. Vpb.2.2.11.A.

## **Conclusie**

Een vereniging of stichting is belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting indien en voor zover zij een onderneming drijft. Zodra een vereniging of stichting regelmatig winst maakt, zal zij op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel e Wet op de Vennootschapsbelasting in de belastingheffing betrokken worden. En als de vereniging of stichting niet regelmatig winst maakt, dan is de kans groot dat zij op grond van artikel 4, eerste lid, onderdeel a Wet op de Vennootschapsbelasting alsnog belastingplichtig is, omdat de Hoge Raad een ruim concurrentie criterium hanteert. Op grond van artikel 6 Wet op de Vennootschapsbelasting kan zij echter subjectief vrijgesteld worden zodra er een beperkte winst wordt behaald en op grond van artikel 12 Wet op de Vennootschapsbelasting kan een vereniging of stichting die kwalificeert als culturele instelling of sociaal behartigende instelling objectief worden vrijgesteld. Of bij subjectieve en objectieve vrijstellingen sprake is van inwonerschap wordt behandeld in hoofdstuk 3.3.

### **3.3 Onderworpenheid aan de belasting op grond van artikel 4 OESO-Modelverdrag**

In hoofdstuk 3.2 is beschreven wanneer er sprake is van een binnenlandse belastingplicht voor verenigingen en stichtingen op grond van de Wet op de Vennootschapsbelasting. De belastingregels van het eigen land vormen de grondslag voor de vraag of er sprake is van inwonerschap op grond van artikel 4 OESO-Modelverdrag. Nu is het de vraag of deze binnenlandse belastingplicht ook leidt tot onderworpenheid in de zin van artikel 4 OESO-Modelverdrag. In dit hoofdstuk zal dan ook besproken worden wat de OESO en de rechtspraak verstaat onder onderworpenheid aan de belasting en of dat ook het geval is indien er sprake is van een objectieve en/of subjectieve vrijstellingen voor een vereniging of stichting.<sup>47</sup>

#### **Onbegrensde belastingplicht**

Voor de onderworpenheid is het van belang dat de vereniging of stichting op grond van haar woonplaats of enig andere soortgelijke omstandigheid in een zodanige verhouding staat tot Nederland welke tot een onbegrensde belastingplicht kan leiden. Dat het moet gaan om een onbegrensde belastingplicht wordt ook bevestigd in de tweede volzin van het eerste lid van artikel 4 OESO-Modelverdrag. Daarin is namelijk bepaald dat de vereniging of stichting niet als inwoner van Nederland wordt gezien zodra zij slechts aan belasting is onderworpen ter zake van inkomsten uit bronnen in Nederland.<sup>48</sup> En deze onbegrensde belastingplicht wordt volgens de OESO bereikt als er voor de vereniging of stichting een ‘full tax liability’ aanwezig is in Nederland, ook wel de onbegrensde of onbeperkte belastingplicht of de belastingheffing over de wereldwinst genoemd.<sup>49</sup> In de Nederlandse belastingwetgeving zijn alleen binnenlands belastingplichtigen onbegrensd belastingplichtig, zij worden naar hun wereldwinst in de belastingheffing betrokken. Vandaar dat in hoofdstuk 3.2 ook alleen de binnenlandse belastingplicht is besproken voor verenigingen en stichtingen.

De voorwaarde ‘fully liable to tax’ is voortgekomen uit het arrest uit 2001, het bekende drielandenpuntarrest. Ondanks dat de casus van dit arrest zich niet voor zal doen bij de doelgroep waarvoor ik mijn scriptie schrijf, wil ik deze toch even toelichten. In dit arrest

---

<sup>47</sup> Artikel 4 OESO-Modelverdrag, zie ook paragraaf 3, 4 en 8 OESO-Modelverdrag.

<sup>48</sup> Artikel 4 OESO-Modelverdrag, zie ook paragraaf 3, 4 en 8 OESO-Modelverdrag.

<sup>49</sup> Paragraaf 3, 4 en 8 van het commentaar op artikel 4 OESO-Modelverdrag.

is geoordeeld dat een naar Nederlands recht opgerichte BV, die feitelijk gevestigd is op de Nederlandse Antillen en die dividend uitkeert aan de Belgische aandeelhouders, op grond van het belastingregeling voor het Koninkrijk inwoner is van de Nederlandse Antillen. In deze casus was sprake van een dubbele woonplaats, aangezien de BV zowel als inwoner van de Nederlandse Antillen als van Nederland werd gezien. Met behulp van de tiebreakbepaling – voor lichamen opgenomen in het derde lid van artikel 4 – is de dubbele woonplaats teruggebracht naar één woonplaats. Voor lichamen is de woonplaats waar de feitelijke leiding is gelegen doorslaggevend. De uitkomst van de tiebreakbepaling zorgt er dan niet alleen voor dat het lichaam onbeperkt belastingplichtig wordt in de staat waar de feitelijke leiding is gelegen, maar ook dat het lichaam beperkt belastingplichtig wordt in de staat waar de feitelijke leiding niet is gelegen. Hierdoor was de BV slechts nog maar beperkt belastingplichtig in Nederland, aangezien de BV alleen nog maar voor de Nederlandse winst in de heffing werd betrokken. Deze uitkomst – dat de BV slechts beperkt belastingplichtig is in Nederland – werkt vervolgens door naar het verdrag tussen Nederland en België en Nederland kan hierdoor als bronstaat geen dividendbelasting heffen vanwege het ontbreken van de onbeperkte belastingplicht.<sup>50</sup>

### **Onbegrensde belastingplicht bij objectieve en subjectieve vrijstellingen**

Ondanks dat objectief en subjectief vrijgestelde verenigingen en stichtingen (in beginsel) belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting, moet wel ook beoordeeld worden of het niet betalen van vennootschapsbelasting en het vrijgesteld zijn van belastingplicht leidt een onbegrensde belastingplicht. Als dit niet zo is, zal er ook geen sprake zijn van onderworpenheid aan de belasting op grond van artikel 4 OESO-Modelverdrag.

#### ***Objectieve vrijstellingen***

Voor de onbegrensde belastingplicht voor verenigingen en stichtingen is geen feitelijke onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting vereist. Of de vereniging of stichting ingevolge de belastingwetgeving van Nederland ‘fully liable to tax’ is, is doorslaggevend. Een belastingaanslag, woonplaatsverklaring of een ander stuk waaruit een onderworpenheidsstandpunt afgeleid kan worden kan dit oordeel dus wel ondersteunen, maar het is niet noodzakelijk. Een persoon moet – zoals ook al eerder aangegeven – volgens het OESO-commentaar op artikel 4 OESO-Modelverdrag ‘fully liable to tax’ zijn, het gaat dus om een subjectieve onbeperkte belastingplicht. In Nederland ook wel onderworpenheid aan heffing van vennootschapsbelasting naar de wereldwinst genoemd. Indien er sprake is van objectieve vrijstellingen, die leiden tot het (gedeeltelijk) niet betalen van vennootschapsbelasting, doet dat niks af aan het inwonerschap. De ‘full tax liability’ ontbreekt hierdoor niet, dit leidt alleen tot objectief vrijgestelde winsten. Zodra er dan ook winsten behaald worden die niet objectief zijn vrijgesteld, worden deze winsten ook gewoon in de belastingheffing betrokken.<sup>51</sup> Het onbegrensd kunnen betrekken van verenigingen en stichtingen is dan ook voldoende om te spreken van inwonerschap. Hof ’s-Gravenhage heeft dit bevestigd in de uitspraken gedaan op 26 juni 2007. Daarin geeft Hof ’s-Gravenhage aan dat bezien vanuit de doel en strekking van artikel 4 van in dit geval het verdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten, de vergaande eis van effectieve onderworpenheid aan de winstbelasting niet nodig is. Bepalend volgens Hof ’s-Gravenhage is of de vereniging

---

<sup>50</sup> HR 28 februari 2001, *BNB 2001/295*, nr. 35 557 (m. nt. S. van Weeghel), paragraaf 8.2 van het commentaar op artikel 4 OESO-Modelverdrag.

<sup>51</sup> Peters, *NtFR 2008/1177*.

op grond van haar woonplaats in een zodanige verhouding staat tot Nederland welke tot onbegrensde belastingplicht aanleiding kan geven.<sup>52</sup> De Hoge Raad heeft dit ook bevestigd in het arrest gewezen op 16 januari 2009. De Hoge Raad oordeelde dat het verdrag aan het zijn van inwoner van één van de staten niet de voorwaarde stelt dat die inwoner ook feitelijk aan belastingheffing moet zijn onderworpen. Er dient alleen sprake te zijn van formele onderworpenheid.<sup>53</sup> Indien een vereniging of stichting dus op grond van artikel 12 Wet op de Vennootschapsbelasting geen vennootschapsbelasting betaald, kan zij dus wel als inwoner gezien worden op grond van artikel 4 OESO-Modelverdrag.

### ***Subjectieve vrijstellingen***

Is er dan ook sprake van inwonerschap voor subjectief vrijgestelde verenigingen en stichtingen? In paragraaf 8.6 van het OESO-commentaar op artikel 4 OESO-Modelverdrag wordt aangegeven dat veel landen subjectief vrijgestelde pensioenfondsen, liefdadigheidsinstellingen en andere organisaties als ‘fully liable to tax’ beschouwen, omdat zij namelijk alleen vrijgesteld zijn van belastingplicht indien ze aan de voorwaarden genoemd in de belastingwet voldoen. In beginsel zijn subjectief vrijgestelde lichamen namelijk gewoon aan de belastingheffing naar de wereldwinst onderworpen. Want als ze niet aan de voorwaarden voor de subjectieve belastingvrijstelling voldoen, dan zij ze gewoon belastingplichtig voor winstbelasting. Deze landen willen op deze manier de toegang tot de verdragsvoordelen niet belemmeren door te verlangen van personen dat in hun woonstaat feitelijk aan belasting zijn onderwerpen voor hun wereldinkomen. Een strikte uitleg van de begrippen ‘fully liable to tax’ en ‘inwoner’ past niet in deze benadering van deze landen. Het voorgaande zou dan ook kunnen gelden voor verenigingen en stichtingen die subjectief vrijgesteld zijn, bijvoorbeeld op grond van artikel 6 Wet op de Vennootschapsbelasting. Als deze verenigingen en stichtingen namelijk niet voldoen aan de winstgrenzen, zijn ze gewoon op basis van artikel 2 of artikel 4 belastingplichtig voor de wereldwinst. Deze verenigingen en stichtingen zouden dus gewoon kunnen kwalificeren als verdragsinwoner op grond van artikel 4 OESO-Modelverdrag. In paragraaf 8.7 van het OESO-commentaar op artikel 4 OESO-Modelverdrag wordt in tegenstelling tot de vorige redenatie wel vermeld dat sommige landen de zojuist genoemde subjectief vrijgestelde lichamen alleen als verdragsinwoner mogen beschouwen indien zij dit expliciet in het verdrag regelen.<sup>54</sup>

De Hoge Raad heeft zich in het Inwonerschap vereniging-arrest ook uitgelaten over de inwonerschap van subjectief vrijgestelde instellingen. Zij kunnen volgens de Hoge Raad alleen voor verdragsvoordelen in aanmerking komen als zij expliciet als verdragsinwoner zijn aangeduid. Dit oordeel van de Hoge Raad lijkt dus aan te sluiten bij paragraaf 8.7 van het OESO-commentaar op artikel 4 OESO-Modelverdrag. De subjectief vrijgestelde instellingen zouden volgens de Hoge Raad in het Inwonerschap vereniging-arrest niet op basis van het onderworpenheids criterium als inwoner voor verdragsdoeleinden worden aangemerkt. De Hoge Raad overweegt dat een in Nederland gevestigde vereniging als regel niet belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting, een vereniging is slechts belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijft. Indien een vereniging niet voldoet aan de voorwaarden voor belastingplicht op artikel 2 van de Wet op de Vennootschaps-

---

<sup>52</sup> Hof 's-Gravenhage 26 juni 2007, nr. BK-03/01081, BK-03/01083, BK-03/01084, V-N 2007/57.1.2.

<sup>53</sup> HR 16 januari 2009, BNB 2009/93, nr. 43 128.

<sup>54</sup> De Graaf, Kavelaars en Stevens 2017, par. 1.4.7.

belasting, dan kan zij ook niet worden aangemerkt als onderworpen aan Nederlandse belasting in de zin van artikel 4, eerste lid, van het Verdrag.<sup>55</sup> De Graaf en Pötgens concluderen hieruit dat alle fiscaal zelfstandige lichamen die materieel niet onderworpen zijn vanuit de optiek van de Nederlandse Hoge Raad niet aan het onderworpenheidsvereiste voldoen. Tevens constateren zij dat als gevolg daarvan fiscaal zelfstandige lichamen evenmin inwoner kunnen zijn voor de Nederlandse belastingverdragen tenzij zij met zo veel woorden door de verdragspartijen als inwoner zijn aangegeven.<sup>56</sup> Hof 's-Gravenhage had echter in zijn uitspraak een ander oordeel geveild dan de Hoge Raad had gedaan. Het Hof oordeelde wel dat de vereniging inwoner was, het feit dat zij feitelijk niet in de heffing van vennootschapsbelasting was betrokken omdat zij geen onderneming drijft doet hier niks aan af. Een vereniging hoeft niet effectief onderworpen te worden aan de winstbelasting, gezien de doel en strekking van artikel 4 – de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen staten – is dat namelijk niet nodig. Op grond van de woonplaats van de vereniging moet namelijk bepaald worden of de vereniging in een zodanige verhouding staat tot Nederland dat deze tot onbeperkte belastingplicht aanleiding kan geven.<sup>57</sup>

De Graaf en Pötgens vinden dat het verdragsbegrip ‘inwoner’ staat voor het zodanig hebben van een nexus met de staat dat een persoon volledig onder de heffingsjurisdictie van die staat valt. En dat is deze persoon als deze op basis van woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid normaal gesproken onderworpen is aan belastingheffing over zijn wereldinkomen. Of de staat dan ook daadwerkelijk belasting heft is niet relevant volgens De Graaf en Pötgens. Diverse redenen kunnen daartoe namelijk de aanleiding zijn, bijvoorbeeld een fiscale faciliteit voor bepaalde personen, activiteiten of inkomsten waardoor er een subjectvrijstelling, een nultarief, objectvrijstelling of een grondslagvermindering van toepassing is en er per saldo geen belasting behoeft te worden betaald. Dit dient volgens hen te worden onderscheiden van een situatie waarin een land geen winstbelasting heft of dat de winstbelasting qua reikwijdte beperkt wordt tot winsten behaald in de eigen land.<sup>58</sup> Voor dit standpunt kan steun gevonden worden in het al eerder benoemde en behandelde paragraaf 8.6 van het OESO-commentaar op artikel 4 OESO-Modelverdrag.

### **3.4 Verdragstoegang voor het Rotterdams Philharmonisch Orkest en Amsterdam Sinfonietta**

Op basis van de voorgaande paragrafen wil ik voor het Rotterdams Philharmonisch Orkest (hierna: RPhO) en Amsterdam Sinfonietta (hierna: AS) uitzoeken of zij belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting en of zij daarmee ook onderworpen zijn in de zin van artikel 4 OESO-Modelverdrag. Omdat zowel het RPhO als AS aangemerkt worden als Culturele Algemene Nut Beogende Instelling, hebben zij een publicatieplicht waarin zij onder andere verantwoording over financiële gegevens geven.<sup>59</sup> De gegevens uit de jaarverslagen zullen gebruikt worden voor dit hoofdstuk.

---

<sup>55</sup> HR 4 december 2009, *BNB 2010/177*, nr. 07/10383.

<sup>56</sup> De Graaf en Pötgens, *WFR 2010/266*, par. 3.2.

<sup>57</sup> Hof 's-Gravenhage 26 juni 2007, nr. BK-03/01081, BK-03/01083, BK-03/01084, *V-N 2007/57.1.2*.

<sup>58</sup> De Graaf, Kavelaars en Stevens 2017, par. 3.4.1.

<sup>59</sup> Artikel 5b, eerste lid, onderdeel a onder 2<sup>o</sup> AWR juncto artikel 1a, eerste lid, onderdeel j Uitvoeringsregeling AWR juncto artikel 1a, zevende lid, onderdeel h Uitvoeringsregeling AWR.

## Het Rotterdams Philharmonisch Orkest

Het RPhO is een in Nederland gevestigde stichting en zou op grond van artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel e belastingplichtig kunnen zijn voor de vennootschapsbelasting indien zij een onderneming drijft. Het RPhO heeft eigen musici in dienst en opereert vanuit een vaste locatie in Rotterdam en heeft daarnaast onder andere eigen muziekinstrumenten in bezit. Hieruit blijkt al dat het RPhO een organisatie is van arbeid en kapitaal. Tevens neemt ze ook deel aan het economische verkeer aangezien zij optreedt voor het Nederlandse publiek en daarnaast ook internationaal opereert. Echter aan de vereiste van het hebben van een winstoogmerk wordt niet voldaan. Het RPhO is een stichting, die tot doel heeft de bevordering van het muziekleven in Rotterdam. Zij streeft dus een sociaal maatschappelijk doel na en heeft niet het doel om winst te behalen, zo blijkt uit de jaarverslagen. Uit de jaarverslagen blijkt dat in 2013, 2016 en 2017 een winst is behaald en in 2014, 2015 en 2018 een verlies.<sup>60</sup> Doordat het RPhO afwisselend winst en verlies wordt gemaakt zal er geen reserve als onderdeel van het eigen vermogen opgebouwd worden. Hierdoor zal er ook niet van winststreven gesproken kunnen worden. Nu het RPhO niet op grond van artikel 2 Wet op de Vennootschapsbelasting belastingplichtig is, moet beoordeeld worden of het RPhO op grond van artikel 4 Wet op de Vennootschapsbelasting belastingplichtig is. Over het RPhO kan gezegd worden dat zij in concurrentie treedt met ondernemingen, namelijk met ondernemingen die andere culturele activiteiten organiseren zoals festivals en musicals. Door naar een optreden van het RPhO te gaan, zal er minder geld overblijven om naar andere culturele optredens te gaan. Hierdoor treedt het RPhO (potentieel) in concurrentie met ondernemingen.

Op grond van artikel 2 Wet op de Vennootschapsbelasting is het RPhO niet belastingplichtig, maar op grond van het ruime vierde artikel van de Wet op de Vennootschapsbelasting kan wel geoordeeld worden dat er wel sprake is van een belastingplicht. Echter ontvangt het RPhO geen aangiftebiljet van het Nederlandse belastingdienst, waardoor zij geen aangifte vennootschapsbelasting doet. Uit een uitspraak van Rechtbank Zeeland-West-Brabant over de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid van de bestuurders van een stichting kan worden afgeleid dat de onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting moet worden afgeleid uit de wettekst. Rechtbank Zeeland-West Brabant oordeelde over de stichting in casu dat zij in concurrentie treedt met ondernemingen en derhalve op grond van artikel 4 Wet op de Vennootschapsbelasting belastingplichtig is.<sup>61</sup> Ook uit een uitspraak van Rechtbank Utrecht over de civiele bestuurdersaansprakelijkheid van bestuurders van een stichting kan worden afgeleid dat de onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting moet worden beoordeeld aan de hand van de wettekst. Rechtbank Utrecht oordeelde dat de stichting wel belastingplichtig was en dat terwijl de stichting geen aangiftebiljet voor de vennootschapsbelasting had gehad van de Belastingdienst. Daarbij gaf ze aan dat het niet gaat om de vraag of er vennootschapsbelasting wordt geheven, maar of de stichting VPB-plichtig is op grond van artikel 2 Wet op de Vennootschapsbelasting of op grond van artikel 4 van de Wet op de Vennootschapsbelasting. De belastingdienst kan namelijk om allerlei redenen besluiten om af te zien van belastingheffing. In casu oordeelde Rechtbank Utrecht dat de stichting in concurrentie trad met ondernemingen en derhalve aan de vennootschapsbelasting onderhevig was.<sup>62</sup> Voor het RPhO kan op basis van de voorgaande uitspraken geconcludeerd worden dat zij belastingplichtig is

---

<sup>60</sup> Jaarverslag Stichting Rotterdams Philharmonisch Orkest 2014, 2016 en 2018.

<sup>61</sup> Rb. Zeeland-West-Brabant 5 april 2016, nr. BRE-15\_1502, V-N 2016/1155.

<sup>62</sup> Rb. Utrecht 9 juni 2004, nr. 149021/HAZA 02-1436, JOR 2004/227.

voor de vennootschapsbelasting en daarmee is er ook sprake van onderworpenheid in de zin van artikel 4 OESO-Modelverdrag. Het RPhO is daardoor inwoner en heeft dus in theorie verdragstoegang. Het feit dat zij geen aangiftebiljet krijgt van de Belastingdienst doet daar naar mijn mening niets aan af. Natuurlijk heeft het RPhO wel de schijn tegen want ze wordt door de Belastingdienst niet aangeschreven en ze staat hierdoor niet in het systeem van de Belastingdienst. Maar ik ben – net als Rechtbank Zeeland-West-Brabant en Rechtbank Utrecht – van mening dat de wettekst het uitgangspunt vormt voor de bepaling of er sprake is van een belastingplicht.

Artikel 6 Wet op de Vennootschapsbelasting is niet van toepassing voor het RPhO aangezien zij niet aan de tweede winstgrens voldoen. In de jaren dat er winst wordt gemaakt zijn deze zo hoog dat de winst in vijf jaar tijd ver boven de grens van €75.000 uitstijgt. Voor het RPhO is de subjectieve vrijstelling dan ook niet van toepassing. De objectieve vrijstelling van artikel 12 zou voor het RPhO wel van toepassing kunnen zijn omdat zij kwalificeert als een culturele instelling doordat zij een algemeen nut beogende instelling is die zich op cultuur richt. Als deze objectieve vrijstelling toegepast wordt dan is er – op grond van hetgeen in hoofdstuk 3.3 besproken is – alsnog sprake van onderworpenheid en verdragsinwonerschap op grond van artikel 4 OESO-Modelverdrag. En daarmee is er ook sprake van verdragstoegang.

### **Amsterdam Sinfonietta**

Ook AS is een in Nederland gevestigde strijkersensemble en opgericht als stichting en zou daardoor mogelijk op grond van artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel e belastingplichtig kunnen zijn voor de vennootschapsbelasting. Zij moet dan wel een onderneming drijven. AS heeft 22 strijkers in dienst en opereert vanuit een vaste vestigingsplaats in Amsterdam. Ze is zelfvoorzienend indien zij optreedt voor het publiek. Er is dus sprake van een organisatie van arbeid en kapitaal. Tevens neemt ze ook deel aan het economische verkeer. Zij treedt zowel in Nederland als in het buitenland op en deze optredens zijn toegankelijk voor het publiek. Met deze optredens heeft AS het doel het bevorderen van de beoefening van muziek en in het bijzonder (kamer)muziek voor strijkers. AS heeft dus een sociaal maatschappelijk en ideëel doel, het doel is niet om winst te maken met de activiteiten. De resultaten van de stichting zijn wisselvallig. Uit de jaarrekeningen blijkt dat in 2014 twee keer zoveel winst ten opzichte van 2015, dat er in 2016 een verlies is gemaakt waarna ze in 2017 weer een kleine winst maakt die in 2018 nog iets groter wordt en net boven de €15.000 uitkomt. Met de winsten en verliezen uit het verleden hebben ze een bescheiden eigen vermogen opgebouwd, waarmee ze tegenvallers kunnen opvangen. Ze streven ernaar de inkomsten en kosten in balans te houden.<sup>63</sup> Er kan voor AS ook niet gesproken worden van een onderneming. Ondanks dat haar winsten – die afgewisseld worden met verliezen – voor een kleine vermogenstoename gezorgd hebben, kan deze ook zo weer als sneeuw voor de zon verdwijnen zodra er in het volgend jaar een verlies wordt geleden. Wel kan ook voor AS geoordeeld worden dat zij – net als het RPhO – in concurrentie treedt met ondernemingen die culturele activiteiten uitoefenen. Door het kopen van een toegangskaart voor een optreden van AS, zal er minder geld overblijven om toegangskaarten te kopen voor andere culturele activiteiten. Hierdoor treedt ook AS (potentieel) in concurrentie met ondernemingen.

---

<sup>63</sup> Jaarrekening Amsterdam Sinfonietta 2015, 2017 en 2018 en beleidsplan Amsterdam Sinfonietta 2017-2020.

Ook voor AS bestaat er op grond van artikel 2 Wet op de Vennootschapsbelasting geen belastingplicht, maar op grond van artikel 4 Wet op de Vennootschapsbelasting is wel sprake van een belastingplicht. Echter ook voor AS geldt dat zij geen aangiftebiljet krijgt van de Nederlandse belastingdienst, waardoor ook zij geen aangifte doet. Naar mijn mening moet de belastingplicht van AS beoordeeld worden aan de hand van de wet. Dat de Belastingdienst ervoor kiest geen aangiftebiljet te versturen is – naar mijn mening – voor het vaststellen van de belastingplicht niet van belang. Voor de onderbouwing van mijn mening verwijs ik naar hetgeen is beschreven bij het RPhO. Doordat AS op grond van artikel 4 Wet op de Vennootschapsbelasting belastingplicht is voldoet zij ook aan het onderworpenheids criterium van artikel 4 OESO-Modelverdrag. AS is dus inwoner van Nederland en daardoor heeft zij toegang tot het verdragennetwerk van Nederland.

Er bestaat geen subjectieve belastingplicht voor AS op grond van artikel 6 Wet op de Vennootschapsbelasting. De winsten van AS zijn dan wel beduidend lager als die van het RPhO, maar ook de winst van het AS is voor de periode van 2014 tot en met 2018 hoger dan de tweede winstgrens. Tevens wordt in 2018 ook niet voldaan aan de eerste winstgrens aangezien de winst dan net iets uitstijgt boven de €15.000.<sup>64</sup> De objectieve vrijstelling van artikel 12 zou – net als voor het RPhO – ook voor AS van toepassing kunnen zijn, aangezien ook AS een algemeen nut beogende instelling is die zich op cultuur richt. Als deze objectieve vrijstelling toegepast wordt dan is er – op grond van hetgeen in hoofdstuk 3.3 besproken is – alsnog sprake van onderworpenheid en verdragsinwonerschap op grond van artikel 4 OESO-Modelverdrag. En daarmee is er ook sprake van verdragstoegang.

### 3.5 Conclusie

Voor een artiestengezelschap zijn er meerdere uitkomsten mogelijk op de vraag of er sprake is van verdragstoegang;

- als een artiestengezelschap belastingplichtig is op grond van artikel 2 Wet op de Vennootschapsbelasting, dan is zij inwoner op grond van artikel 4 OESO-Modelverdrag en heeft zij dus verdragstoegang;
- als een artiestengezelschap niet belastingplichtig is op grond van artikel 2 Wet op de Vennootschapsbelasting, maar wel belastingplichtig is op grond van artikel 4 Wet op de Vennootschapsbelasting, dan is er wel sprake van inwonerschap op grond van artikel 4 OESO-Modelverdrag en daarmee is er dus ook sprake van verdragstoegang;
- als een artiestengezelschap belastingplichtig is op grond van artikel 2 of artikel 4 Wet op de Vennootschapsbelasting, maar subjectief is vrijgesteld op grond van artikel 6 Wet op de Vennootschapsbelasting, dan bepaald het desbetreffende verdrag of er sprake is van inwonerschap. Als door de landen van het desbetreffende verdrag paragraaf 8.6 van het OESO-commentaar op artikel 4 OESO-modelverdrag als uitgangspunt genomen is, dan is er wel sprake van inwonerschap. Maar als paragraaf 8.7 van het OESO-commentaar op artikel 4 OESO-modelverdrag in het verdrag als uitgangspunt genomen wordt, dan zal er alleen sprake zijn van inwonerschap indien de subjectief vrijgestelde instelling als inwoner van het verdrag door de landen is aangemerkt;
- als een artiestengezelschap op grond van artikel 2 of artikel 4 Wet op de vennootschapsbelasting belastingplichtig is en daarnaast op grond van artikel 6 Wet op de Vennootschapsbelasting geen subjectieve vrijstelling van toepassing is, maar

---

<sup>64</sup> Jaarrekening Amsterdam Sinfonietta 2015, 2017 en 2018 en beleidsplan Amsterdam Sinfonietta 2017-2020.



de objectieve vrijstelling van artikel 12 wel toegepast kan worden, dan is er wel sprake van inwonerschap en verdragstoegang omdat een objectieve vrijstelling niet aan onderworpenheid op grond van artikel 4 OESO-Modelverdrag in de weg staat.

Voor het RPhO en AS is er sprake van een belastingplicht voor de vennootschapsbelasting en daarmee zou er sprake moeten zijn van onderworpenheid en inwonerschap op grond van artikel 4 OESO-Modelverdrag. Zij vallen namelijk naar mijn mening onder de tweede uitkomst en daarmee hebben zij naar mijn mening ook verdragstoegang. Maar ondanks deze theoretische benadering hebben zij – zoals blijkt uit hoofdstuk 1.1 – beide in de praktijk soms alsnog problemen met de verrekening van buitenlandse bronbelastingen door het ontbreken van de belastingplicht op grond van de vennootschapsbelasting.

## **Hoofdstuk 4 Belastingverrekening**

De wereldwinst van artiestengezelschappen die in Nederland gevestigd zijn kunnen in Nederland in de vennootschapsbelasting betrokken worden. Indien de artiestengezelschappen in het buitenland optreden worden de daaraan toerekenbare winsten ook in het buitenland belast. Op deze manier kan er een dubbele belastingheffing ontstaan en indien er sprake is van verdragstoegang kan dubbele belastingheffing voorkomen worden door de voorkomingsregels. In dit hoofdstuk wordt de volgende deelvraag beantwoord: “*Hoe kan de buitenlandse bronbelasting verrekend worden in Nederland?*”. Allereerst komen de methodes voor het voorkomen van dubbele belastingheffing aan bod. Daarna zullen beperkingen van de verrekening van buitenlandse bronbelasting in Nederland besproken worden. Tot slot wordt dit hoofdstuk afgesloten met een conclusie.

### **4.1 Methodes voor het voorkomen van dubbele belastingheffing**

Er wordt dus belasting geheven in het buitenland over de winsten van artiestengezelschappen die aan de buitenlandse optredens toerekenbaar zijn. Vervolgens zal Nederland voorkoming van dubbele belastingheffing moeten verlenen. Dubbele belastingheffing wordt voorkomen door het toepassen van de vrijstellings- of verrekeningsmethode. Een verzamelnaam voor deze methodes is belastingvermindering. In het verdrag is opgenomen welke methode van belastingvermindering van toepassing is. Daarnaast is er nog een methode om dubbele belastingheffing te voorkomen en dat is de objectvrijstelling. Deze methode geldt alleen voor lichamen en zal worden toegepast op het moment dat in het verdrag is opgenomen dat de methode voor het voorkomen van dubbele belastingheffing de vrijstellingsmethode is. Voor natuurlijke personen wordt dus of de vrijstellingsmethode of de verrekeningsmethode toegepast en voor lichamen of de objectvrijstelling of de verrekeningsmethode. Allereerst wordt de belastingvermindering kort toegelicht en vervolgens zal de objectvrijstelling aan bod komen.

### **Belastingvermindering voor natuurlijke personen**

Nederland betreft de winsten van de in het buitenland optredende artiest of sporter – ondanks dat de belastingheffing op grond van artikel 17 OESO-Modelverdrag is voorbehouden aan het land van optreden – in de belastinggrondslag, maar verleent vervolgens vermindering ter voorkoming van dubbele belastingheffing. In artikel 23A en 23B van het OESO-Modelverdrag zijn de methodes voor de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting opgenomen. Voor artiesten en sporters wordt de voorkoming door Nederland verleend door de verrekeningsmethode toe te passen, terwijl in oudere verdragen juist altijd de vrijstellingsmethode was afgesproken. Momenteel heeft Nederland alleen nog maar in het belastingverdrag met Ierland, Israël, Luxemburg, Marokko, Singapore, Spanje en Thailand de vrijstellingsmethode opgenomen. Het is niet vreemd dat in oudere verdragen de vrijstellingsmethode was afgesproken, deze methode wordt namelijk voor de meeste actieve inkomsten gebruikt. Terwijl de verrekeningsmethode juist wordt gebruikt voor passieve inkomsten zoals dividend, rente en royalty's.<sup>65</sup> De OESO beveelt de verrekeningsmethode aan voor artikel 17 OESO-Modelverdrag omdat het beter zou passen bij het soort inkomen en

---

<sup>65</sup> De Graaf, Kavelaars en Stevens 2017, par. 2.6.2.

vanwege de onzekerheid van de bronheffing.<sup>667</sup> In de meeste verdragen die Nederland heeft gesloten wordt voor de werking van de methodes voor belastingvermindering verwezen naar het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: Bvdb).<sup>68</sup> De verrekeningsmethode is voor sporters en artiesten uitgewerkt in artikel 13 en 14 Bvdb en de vrijstellingsmethode is uitgewerkt in artikel 10 Bvdb. In hoofdstuk 4.2 worden de methodes verder toegelicht.

### **Objectvrijstelling voor lichamen**

Zodra Nederland voor de winst uit het buitenland een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting moet verlenen op grond van het verdrag dat van toepassing is, dan wordt voor lichamen de objectvrijstelling toegepast.<sup>69</sup> Maar als de verrekeningsmethode in het verdrag is opgenomen, zal ook voor lichamen de verrekeningsmethode zoals wordt toegelicht in hoofdstuk 4.2 gelden. In dit hoofdstuk wordt de objectvrijstelling nader toegelicht.

De objectvrijstelling wordt toegepast om dubbele belastingheffing te voorkomen over buitenlandse ondernemingswinsten die de in Nederland gevestigde ondernemingen behalen. De artiestengezelschappen die subjectief belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel e Wet op de Vennootschapsbelasting komen in aanmerking voor de objectvrijstelling. De winsten die de artiestengezelschappen behalen in het buitenland worden vrijgesteld van Nederlandse belastingheffing. De objectvrijstelling, opgenomen in artikel 15e Wet op de Vennootschapsbelasting, zorgt er namelijk voor dat de Nederlandse wereldwinst verminderd wordt met de positieve en negatieve bedragen van de winst uit het buitenland.<sup>70</sup> De buitenlandse verliezen kunnen dus niet afgetrokken worden van de wereldwinst in Nederland, maar de buitenlandse winsten zijn wel aftrekbaar.<sup>71</sup> Onder de winst uit het buitenland wordt verstaan de winst die toerekenbaar is aan het buitenland, waarbij de winst bestaat uit de opbrengsten verminderd met de daarmee verband houdende kosten.<sup>72</sup>

De Nederlandse belastingheffing en het voorkomen van dubbele belastingheffing van artiestengezelschappen zal in de volgende stappen verlopen;

- eerst worden de wereldwijde behaalde positieve en negatieve winsten in aanmerking genomen;
- vervolgens wordt de buitenlandse winst uit de wereldwinst gehaald waarbij een vermindering met positieve resultaten leidt tot een vermindering van de belastinggrondslag en vermindering met negatieve resultaten leidt tot een verhoging van de belastinggrondslag;
- hieruit volgt de belastbare winst en daarover zal de Nederlandse vennootschapsbelasting worden betaald.

Voorheen was de voorkoming van dubbele belastingheffing voor lichamen ook geregeld in het Bvdb, daarin was een belastingvrijstelling opgenomen. Bij de belastingvrijstelling werd ook uitgegaan van de wereldwinst, echter werd toen een

---

<sup>66</sup> Paragraaf 12 OESO-commentaar op art. 17.

<sup>67</sup> Molenaar, *TFO* 2015/141.3.

<sup>68</sup> De Graaf, Kavelaars en Stevens 2017, par. 2.6.1.

<sup>69</sup> Artikel 15e, tweede lid, onderdeel a Wet op de Vennootschapsbelasting.

<sup>70</sup> Artikel 15, eerste lid, Wet op de Vennootschapsbelasting.

<sup>71</sup> De Graaf, Kavelaars en Stevens 2017, par. 2.6.5.

<sup>72</sup> Artikel 15e, tweede lid, onderdeel a Wet op de Vennootschapsbelasting.

vermindering op de verschuldigde belasting verleend. Bij de objectvrijstelling wordt de wereldwinst gecorrigeerd naar de naar Nederlandse maatstaven bepaalde winst uit een andere staat. De belastinggrondslag wordt bij de objectvrijstelling dus gecorrigeerd en niet de verschuldigde belasting zoals bij de belastingvrijstelling gebeurde.<sup>73</sup>

#### **4.2 Belastingvermindering van buitenlandse bronbelasting in de inkomstenbelasting**

Het artiestengezelschap kan de ingehouden buitenlandse belasting ook verdelen over de artiesten die zij in dienst hebben. De belasting wordt dan op het salaris ingehouden en de artiest moet de buitenlandse belasting dan zelf in de inkomstenbelasting in mindering laten brengen. In dit geval is het land van optreden op grond van artikel 17, tweede lid, OESO-Modelverdrag namelijk eveneens bevoegd om over de inkomsten van de artiesten belasting te heffen. Nederland betreft de wereldwinst in de heffing en zal vervolgens vermindering ter voorkoming van dubbele belasting moeten verlenen. De belastingvermindering kan plaatsvinden op grond van de vrijstellings- of verrekeningsmethode. Allereerst zal kort de vrijstellingsmethode toegelicht worden en vervolgens de verrekeningsmethode.

##### **De vrijstellingsmethode van artikel 10 Bvdb**

Bij deze methode wordt het buitenlands inkomen in de Nederlandse heffingsgrondslag meegenomen. Dat wordt ook wel progressievoorbehoud genoemd. Buitenlandse inkomsten worden dus in het buitenland belast en tevens ook in de Nederlandse belastinggrondslag opgenomen. Vervolgens zal de Nederlandse heffingsgrondslag – ook wel het belastbaar box 1-inkomen genoemd – verminderd moeten worden met de Nederlandse belasting die naar evenredigheid kan worden toegerekend aan de inkomsten die in het buitenland zijn belast.<sup>74</sup> Op deze manier wordt er in Nederland een vrijstelling verleend tegen het gemiddelde verschuldigde tarief aan inkomstenbelasting.<sup>75</sup> Het voorgaande leidt tot de volgende belastingverminderingsoverbreuk:

Buitenlands inkomen	
-----	x belasting over belastbaar box 1-inkomen
Belastbaar box 1-inkomen	

Deze vrijstellingsmethode houdt zoals uit het voorgaande blijkt dus geen rekening met de geheven buitenlandse bronbelasting.

##### **De verrekeningsmethode van artikel 13 en artikel 14 Bvdb**

###### **Artikel 13 Bvdb**

Bij de verrekeningsmethode wordt wel rekening gehouden met de geheven buitenlandse bronbelasting. Bij deze methode wordt namelijk wel uitgegaan van de daadwerkelijk in het buitenland betaalde belasting. De in het buitenlandse betaalde inkomstenbelasting wordt afgetrokken van de inkomstenbelasting die verschuldigd in Nederland.<sup>76</sup> Het bedrag aan geheven inkomstenbelasting die kan worden afgetrokken van de Nederlandse inkomstenbelasting wordt bepaald op basis van de laagste van de

---

<sup>73</sup> Pötgens 2019, par. Vpb2.10.5.B.a1.

<sup>74</sup> Artikel 10, eerste en tweede lid, Bvdb.

<sup>75</sup> W.J.H.A. de Groot, in: *NDFR deel Bvdb*, Den Haag: Sdu, commentaar op art. 10 Bvdb, par. 1 (online laatst bijgewerkt op 24 juni 2019).

<sup>76</sup> Artikel 13, eerste lid, Bvdb.

twee limieten opgenomen in het tweede lid van artikel 13 Bvdb. Het eerste limiet is de buitenlandse betaalde bronbelasting, die vermeerderd mag worden met betaalde buitenlandse bronbelasting die in voorgaande jaren niet verrekend kon worden.<sup>77</sup> En het tweede limiet is de toepassing van het Nederlandse tarief op het buitenlandse inkomen.<sup>78</sup> Het tweede limiet wordt berekend op basis van de belastingverminderingsoverbrenging genoemd bij de vrijstellingsmethode.

Bij de breuk van het tweede limiet zijn een paar aspecten van belang:

- Het totale inkomen wordt verminderd met de te verrekenen negatieve bedragen aan totale inkomen uit andere jaren.<sup>79</sup> En indien een staat bij de belastingheffing uitgaven voor inkomstenvoorzieningen en persoonsgebonden aftrek in mindering heeft gebracht op het inkomen uit werk en woning, dan wordt het totale inkomen vermeerderd met de uitgaven voor inkomstenvoorziening en persoonsgebonden aftrek.<sup>80</sup>
- Bij het belastbaar inkomen uit box 1 gaat het om netto voordelen, kosten moeten dus van de gage afgetrokken worden.
- Bij de belasting over het belastbaar inkomen uit box 1 gaat het alleen over de inkomstenbelasting, de in de eerste twee tariefschijven opgenomen premieplicht voor de volksverzekeringen tellen niet mee.

In het vierde lid van artikel 13 Bvdb wordt nog een derde limiet genoemd, de belastingvermindering is namelijk ten hoogste het bedrag aan de Nederlandse belasting over het inkomen uit werk en woning, nadat dit is verminderd met de vermindering op grond van de vrijstellingsmethode. Er kan niet meer belasting worden verminderd dan dat in box 1 verschuldigd is na toepassing van de vrijstelling op grond van artikel 10 Bvdb. De verrekening kan dus niet leiden tot een negatief bedrag aan verschuldigde belasting in box 1.<sup>81</sup>

#### **Artikel 14 Bvdb**

Bij de bespreking van het eerste limiet werd aangegeven dat de buitenlandse betaalde bronbelasting vermeerderd mag worden met de betaalde buitenlandse bronbelasting die in andere jaren niet verrekend kon worden. Dit is in artikel 14 Bvdb opgenomen waarin wordt vermeld dat het bedrag dat niet leidt tot een vermindering van inkomstenbelasting naar een ander jaar mag worden doorgeschoven. Dit wordt ook wel voortwenteling naar andere belastingjaren genoemd. Deze voortwenteling kan alleen plaatsvinden als de inspecteur het over te brengen bedrag aan niet verrekenbare buitenlandse belasting in een voortwentelingsbeschikking heeft vastgesteld. De inspecteur zal dit alleen doen op het moment dat een verzoek voor het geven van een voortwentelingsbeschikking is gedaan.<sup>82</sup>

#### **4.3 De beperkte verrekening van buitenlandse bronbelasting**

Er zijn een aantal redenen waardoor de verrekening van de ingehouden bronbelasting niet of beperkt mogelijk is.

---

<sup>77</sup> Artikel 13, eerste lid, onderdeel a Bvdb.

<sup>78</sup> Artikel 13, eerste lid, onderdeel b Bvdb.

<sup>79</sup> Artikel 12, derde lid, Bvdb juncto artikel 10, vijfde lid, Bvdb.

<sup>80</sup> Artikel 13, derde lid, Bvdb juncto artikel 10, zesde en zevende lid, Bvdb.

<sup>81</sup> *Vakstudie vennootschapsbelasting*, artikel 13 verrekening buitenlandse belasting bij sporters en artiesten, aant. 5 (online, laats bijgewerkt op 31 december 2017).

<sup>82</sup> Artikel 14, eerste lid, Bvdb.

### **De verrekening van buitenlandse bronbelasting is vaak niet mogelijk in de vennootschapsbelasting**

De buitenlandse bronbelastingen geheven over de winsten uit de optredens in het buitenland is vaak niet verrekenbaar voor artiestengezelschappen in de vennootschapsbelasting. Ten eerste omdat artiestengezelschappen vaak niet belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting en ten tweede omdat de winsten van de artiestengezelschappen er vaak niet of beperkt zijn.

### **Verrekening op individueel niveau is niet mogelijk bij sporters en artiesten**

Een verrekening van de buitenlandse belasting in de inkomstenbelasting door de artiest in dienst van het artiestengezelschap is tot nu toe niet mogelijk. De artiest en de vennootschap waarvan de artiest in dienst is worden namelijk als verschillende personen gezien.<sup>83</sup> Dit werd geoordeeld door Rechtbank Gelderland op 1 juli 2019.<sup>84</sup> En dat terwijl door de Hoge Raad in 2007 in drie soortgelijke casussen anders is geoordeeld.<sup>85</sup>

Bij de uitspraken gedaan door de Hoge Raad in 2007 ging het over drie sporters, een schaatser, voetballer en een wielrenner, die in dienst waren van de schaatsbond, voetbalbond en wielrenbond. Het salaris voor het deelnemen aan wedstrijden in diverse landen werd aan de sportteams betaald. In 2007 was met die landen nog de vrijstellingsmethode afgesproken. De Hoge Raad heeft voor alle drie de sporters geoordeeld dat zij vrijstelling van inkomstenbelasting kregen voor hun werkzaamheden in andere landen. De Hoge Raad heeft dit oordeel geveild omdat het salaris van de sporters die in dienstbetrekking staat behoort tot de inkomsten van de sporter die zij uit hun persoonlijke werkzaamheden verkrijgen in de zin van artikel 17 OESO-Modelverdrag. En of het salaris behoort tot de persoonlijke werkzaamheden van de sporter moet blijken uit de bedoeling van de partijen bij de arbeidsovereenkomst; het salaris moet een beloning vormen voor de persoonlijke werkzaamheden als zodanig van de sporter.<sup>86</sup>

Rechtbank Gelderland heeft echter op 1 juli 2019 het verrekenen van (een deel van de) buitenlandse belasting bij de individuele DJ afgewezen. De DJ had een groot deel van de buitenlandse belasting al in de vennootschapsbelasting kunnen verrekenen, maar daarna bleef er nog een deel buitenlandse belasting onverrekend over die de DJ in de inkomstenbelasting wilde gaan verrekenen. Echter een beroep op de uitspraken van de Hoge Raad gedaan op 9 februari 2007 zorgde er niet voor dat de belasting verrekend kon worden in de inkomstenbelasting. De rechtbank vindt namelijk dat de DJ en het bedrijf waarbij hij in dienst is niet met elkaar vereenzelvigd kunnen worden. Het zijn verschillende personen. Volgens de rechtbank bestaat er geen rechtstreeks verband tussen de arbeidsinkomsten en de prestaties als artiest, ook ondanks dat de DJ wel alle aandelen bezit in het bedrijf waarbij hij in dienst is. Volgens de rechtbank is het rechtstreekse verband er niet omdat het salaris van de DJ niet alleen aan de optredens toerekenbaar is, maar ook aan de directievoering, beheer van royalties en

---

<sup>83</sup> Vakstudie *Nederlands Internationaal Belastingrecht*, art. 17 OESO-modelverdrag, aant. 3 (online, laatst bijgewerkt op 1 november 2019).

<sup>84</sup> Rb. Gelderland 1 juli 2019, nr. AWB-18\_4028, V-N 2019/1713.

<sup>85</sup> HR 9 februari 2007, *BNB 2007/142*, nr. 40 604, HR 9 februari 2007, *BNB 2007/143*, nr. 40465, HR 9 februari 2007, *BNB 2007/144*, nr. 41 478.

<sup>86</sup> HR 9 februari 2007, *BNB 2007/142*, nr. 40 604, HR 9 februari 2007, *BNB 2007/143*, nr. 40465, HR 9 februari 2007, *BNB 2007/144*, nr. 41 478.

sponsoractiviteiten. Daarbij werd door de rechtbank ook nog opgemerkt dat het salaris niet omhoog ging als er meer werd opgetreden.<sup>87</sup>

Je zou denken dat de uitspraak van Rechtbank Gelderland in 2019 in strijd is met drie uitspraken van de Hoge Raad in 2007. Dit is volgens Rechtbank Gelderland echter niet het geval, waardoor de verrekening van buitenlandse bronbelasting nog niet mogelijk is op individueel niveau bij sporters en artiesten. Terwijl een belastingvrijstelling voor het buitenlandse inkomen in de inkomstenbelasting wel mogelijk is geacht op individueel niveau bij drie sporters. Tegen de uitspraak van de Rechtbank in 2019 is hoger beroep ingesteld, mogelijk gaat het Hof wel een oordeel veilen die overeenkomt met de oordelen van de Hoge Raad in 2007.<sup>88</sup>

### **Belastingverrekening levert vaak weinig op**

Als de verrekening van de buitenlandse belasting bij de artiest in dienst van een artiestengezelschap wel toegestaan zou zijn, dan zou de verrekening echter ook maar weinig opleveren. Dit komt voor een groot deel doordat de verrekening alleen plaatsvindt tegen de inkomstenbelasting en niet tegen de premies volksverzekeringen. De eerste twee schijven van de inkomstenbelasting bestaan namelijk voornamelijk uit premies volksverzekeringen en de in Nederland woonachtige zelfstandige artiesten of artiesten in dienst bij een werkgever zijn verplicht verzekerd voor de Nederlandse volksverzekeringen.<sup>89</sup> In tabel 1 is een overzicht gegeven van de schijven van de inkomstenbelasting. Tot 34.400 euro inkomen moet er in 2019 27,65% aan premies volksverzekeringen betaald worden. In de eerste schijf is het gecombineerde tarief 36,65% en in de tweede schijf 38,10%. Tot een inkomen van 20.384 euro hoeft er dus maar 9% inkomstenbelasting betaald te worden en bij een inkomen tussen 20.384 euro en 34.400 euro is het inkomstenbelastingtarief 10,45%. En alleen tegen die percentages kan dus voorkoming van dubbele belasting gegeven worden. Op deze manier zal er in Nederland snel te weinig belastingverrekening plaats kunnen vinden, omdat de uitkomst van de verminderingsovereenkomst van het tweede limiet – zoals besproken in hoofdstuk 4.2.2 – niet genoeg uitkomst zal kunnen bieden voor de buitenlandse belasting die in het buitenland is geheven.<sup>90</sup>

	IB	PVV	Totaal
0 – 20.384	9%	27,65%	36,65%
20.385 – 34.400	10,45%	27,65%	38,10%
34.401 – 68.507	38,10%		38,10%
68508 –	51,75%		51,75%

*Tabel 1*

### **Het verrekeningsprobleem opgelost door opname van de compensatieregeling in belastingverdragen**

Het hiervoor beschreven specifieke verrekeningsprobleem is opgelost in het belastingverdrag met België en Duitsland. Hierin is de verrekeningsmethode afgesproken en daar is een algemene compensatieregeling aan toegevoegd.<sup>91</sup> Op grond

<sup>87</sup> Rb. Gelderland 1 juli 2019, nr. AWB-18\_4028, V-N 2019/1713.

<sup>88</sup> Rb. Gelderland 1 juli 2019, nr. AWB-18\_4028, V-N 2019/48.2.6.

<sup>89</sup> Artikel 13, derde lid, EU-verordening nr. 883/2004.

<sup>90</sup> Molenaar, *WFR* 2011/582.

<sup>91</sup> Artikel 27 Verdrag Nederland-België, artikel 22, tweede lid, onderdeel c verdrag Nederland-Duitsland juncto artikel XII Protocol verdrag Nederland-Duitsland.

van de compensatieregeling opgenomen in het verdrag met België en Duitsland worden de premies volksverzekeringen aangemerkt als Nederlandse ingehouden loonbelasting.<sup>92</sup> De ingehouden loonbelasting is in Nederland verrekenbaar met de verschuldigde inkomstenbelasting,<sup>93</sup> waardoor de Belgische en Duitse bronbelasting zowel tegen de Nederlandse inkomstenbelasting als premies volksverzekeringen verrekend kunnen worden. Om de belasting te kunnen verrekenen moet wel bewijs worden geleverd van de afgedragen buitenlandse bronbelasting.<sup>94</sup>

#### **4.4 Conclusie**

Voor artiestengezelschappen die in het buitenland optreden spelen een aantal problemen waardoor een dubbele belastingheffing over de winsten verdiend met de buitenlandse optredens vaak niet voorkomen kan worden. Allereerst is het voorkomen van een dubbele belastingheffing bij de artiestengezelschap in de vennootschapsbelasting vaak niet mogelijk omdat de artiestengezelschap vaak geen of te beperkte winsten heeft behaald. De artiestengezelschap kan de buitenlandse bronbelasting vaak ook niet verhalen op de artiest in dienst van het artiestengezelschap omdat voor hen vaak op grond van de belastingverdragen de verrekeningsmethode van toepassing is. Zodra de vrijstellingsmethode van toepassing is, dan is de voorkoming van dubbele belastingheffing wel mogelijk. Maar als de verrekeningsmethode van toepassing is, dan ligt de rechterlijke macht nog dwars en is er ook geen voorkoming van dubbele belastingheffing mogelijk bij de individuele artiest.

---

<sup>92</sup> Artikel 27 Verdrag Nederland-België, artikel 22, tweede lid, onderdeel c verdrag Nederland-Duitsland juncto artikel XII Protocol verdrag Nederland-Duitsland.

<sup>93</sup> Artikel 9.2. negende lid, Wet op de Inkomstenbelasting.

<sup>94</sup> Molenaar, *WFR* 2011/582.



## **Hoofdstuk 5 Mogelijke oplossingen voor de problemen met de belastingverrekening van de buitenlandse bronbelasting in Nederland**

In dit hoofdstuk worden de mogelijke oplossingen overzichtelijk weergegeven voor het probleem dat artiestengezelschappen ervaren met de buitenlandse bronbelasting en de verrekening daarvan in Nederland. Er zal dan ook een antwoord gegeven worden op de volgende deelvraag: “*Wat zijn de mogelijke oplossingen?*”. Allereerst worden de oplossingen die betrekking hebben op het internationale belastingrecht besproken. Daarna volgen de oplossingen die Nederland zelf kan doorvoeren. Ook dit hoofdstuk wordt weer met een korte conclusie afgesloten. Of er oplossingen zijn voor de problemen met verdragstoegang van artiestengezelschappen komt verder aan de orde in hoofdstuk 6.

### **5.1 Oplossingen in het internationale belastingrecht**

#### **1. Het optionele derde lid van artikel 17 OESO-Modelverdrag verruimen**

Het optionele derde lid van artikel 17 OESO-Modelverdrag heeft Nederland in 60% van haar belastingverdragen opgenomen. Op basis van het optionele derde lid kunnen artiesten of sporters die gesubsidieerd zijn of op andere gronden worden vrijgesteld van toepassing van het eerste en tweede lid van artikel 17 OMV.<sup>95</sup> Voor hen vindt er dan geen belastingheffing plaats in het land van optreden, de heffingsbevoegdheid is dan aan de woonstaat voorbehouden.<sup>96</sup> Op die manier komt de verrekening van buitenlandse bronbelasting ook niet aan bod en zullen de artiestengezelschappen ook niet te maken krijgen met de problemen die met de verrekening gepaard gaan. Maar ondanks dat de vrijstelling in veel verdragen is opgenomen biedt het derde lid juist geen oplossing voor de meeste artiestengezelschappen. Zoals beschreven in hoofdstuk 2 hebben artiestengezelschappen vaak geen toegang tot de verdragen aangezien ze niet als inwoner worden gezien. Zij zijn geen inwoner omdat ze niet belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting of omdat zij niet door de Nederlandse belastingdienst worden aangesproken voor het doen van VPB-aangifte. En indien de artiestengezelschappen wel belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting, voldoen ze vaak niet aan de voorwaarden van het derde lid. Het artiestengezelschap moet namelijk in de meeste verdragen die Nederland heeft gesloten voor meer dan 50% gesubsidieerd worden door de overheid en vaak worden artiestengezelschappen niet in die mate gesubsidieerd.<sup>97</sup> Amsterdam Sinfonietta is daar een goed voorbeeld van, de overheidssubsidies zorgen jaarlijks voor 35% van de totale inkomsten.

Artiestengezelschappen die wel toegang hebben tot de Nederlandse belastingverdragen zouden er mee geholpen worden als Nederland het percentage opgenomen in het derde lid zou verlagen. In het belastingverdrag tussen Nederland en België is bijvoorbeeld 30% opgenomen.<sup>98</sup> Op die manier kunnen de gesubsidieerde artiestengezelschappen alsnog ontkomen aan de belastingheffing in het land van optreden op grond van het eerste en tweede lid. Hierdoor kunnen er ook geen problemen met de voorkoming van dubbele belasting op gaan spelen, want de belastingheffing zal nu op grond van de bepalingen voor winst uit onderneming of loon uit dienstbetrekking in het woonland plaatsvinden.

---

<sup>95</sup> Paragraaf 14 OESO-commentaar op artikel 17 OESO-Modelverdrag.

<sup>96</sup> Artikel 17, derde lid, OESO-Modelverdrag.

<sup>97</sup> Molenaar, *WFR* 2014/1308.

<sup>98</sup> Artikel 17, derde lid, verdrag Nederland-België juncto artikel 21 Protocol verdrag Nederland-België.

## **2. De afschaffing van artikel 17 OESO-Modelverdrag**

Nederland heeft de problemen die sporters en artiesten ervaren met artikel 17 OESO-Modelverdrag willen oplossen door in 2007 in haar wetgeving eenzijdig een vrijstelling op te nemen waardoor de inkomsten van buitenlandse sporters en artiesten niet belast worden in Nederland. Wel moeten deze sporters en artiesten afkomstig zijn uit een van de landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten.<sup>99</sup> Echter werkt deze vrijstelling alleen voor buitenlandse artiesten die in Nederland optreden. Nederland heeft daarom in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid uit 2011 aangegeven dat zij geen artikel 17 meer op wilt nemen in nieuwe belastingverdragen en de belastingheffing van artiesten en sporters dus wil laten baseren op de bepalingen van winst uit onderneming en inkomsten uit dienstbetrekking.<sup>100</sup> Als de Nederlandse artiesten dan vervolgens in de landen waarmee Nederland een nieuw belastingverdrag heeft gesloten gaan optreden, zullen zij ook niet meer met een belastingheffing in het buitenland geconfronteerd worden en zullen de verrekeningsproblemen ook achterwegen blijven. Na de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is dit initiatief al snel in een nieuw verdrag doorgevoerd, namelijk in het verdrag met Ethiopië gesloten in 2012 waarin geen artikel 17 OESO-Modelverdrag is opgenomen. Echter is er daarna pas weer gehoor gegeven aan dit initiatief in het verdrag met Irak gesloten in 2019. Nog steeds heeft Nederland dus in nagenoeg al haar verdragen een aparte bepaling voor sporters en artiesten opgenomen, waardoor de belastingheffing van sporters en artiesten die in het buitenland optreden nog steeds nagenoeg altijd plaatsvindt in het buitenland. Hierdoor hebben artiesten nog steeds met de problemen van belastingverrekening van de buitenlandse bronbelasting in Nederland te maken.

Het is zeker geen gek idee dat Nederland geen aparte bepaling meer voor sporters en artiesten zou willen opnemen in belastingverdragen. Belastingontwijking door artiesten en sporters is namelijk helemaal niet meer zo voordehand liggend. Door de media en middelen zoals internet en zeker ook door gegevenstuitwisseling tussen landen is het verhullen van werkzaamheden in de staat van optreden niet echt meer mogelijk in deze tijd. Tevens is het ook oneerlijk om alleen voor artiesten en sporters een aparte bepaling op te nemen en de belastingheffing toe te wijzen aan de staat van optreden. Een belastingheffing gebaseerd op een heffing over het wereldinkomen van inwoners zal namelijk mogelijk altijd individuen aantrekken die een deel van de belastingheffing weten te ontkomen door de vestiging in belastingparadijzen. Dat dit alleen bij artiesten en sporters gedacht wordt is oneerlijk en zoals al eerder gezegd dus ook niet meer van deze tijd.<sup>101</sup>

## **3. Het opnemen van uitzonderingen in belastingverdragen zodat de reikwijdte van artikel 17 OESO-Modelverdrag beperkt wordt**

Sinds het voornemen van Nederland uit 2011 om geen artikel 17 OESO-Modelverdrag meer op te nemen in belastingverdragen heeft dat – afgezien van het belastingverdrag met Ethiopië en het in 2019 gesloten belastingverdrag met Irak – nog niet veel opgeleverd. De Nederlandse artiestengezelschappen zijn hierdoor nog steeds niet geholpen bij de problemen die zij ervaren met artikel 17 OESO-Modelverdrag. Wat de artiestengezelschappen wel zou helpen, is om in nieuwe belastingverdragen de uitzonderingen op te nemen die sinds 2014 mogelijk zijn volgens het OESO-

---

<sup>99</sup>Artikel 5a en 5b Wet op de Loonbelasting.

<sup>100</sup> *Kamerstukken II* 2010/11, 25 087, nr. 7

<sup>101</sup> Michielse, *NDFR* 2007/19.

commentaar op artikel 17 OESO-Modelverdrag. Het gaat om de volgende uitzonderingen:

### **3a. Artikel 17, eerste lid, OESO-Modelverdrag niet voor werknemers laten gelden**

Op grond van paragraaf 2 van het OESO-commentaar op artikel 17 OESO-Modelverdrag is het mogelijk om artikel 15 OESO-Modelverdrag wel te laten gelden voor artiesten die in loondienst zijn, artikel 17 OESO-Modelverdrag zal artikel 15 OESO-Modelverdrag in het geval van artiesten in loondienst niet meer opzij zetten. Dit is mogelijk gemaakt in het OESO-commentaar omdat artikel 17 OESO-Modelverdrag de culturele uitwisseling anders zou kunnen schaden. Artiestengezelschappen die met artiesten in het buitenland gaan optreden zullen dan niet meer te maken krijgen met een buitenlandse bronheffing. Het woonland is namelijk bevoegd om te heffen op grond van artikel 15 OESO-Modelverdrag.<sup>102</sup>

Artikel 17 OESO-Modelverdrag blijft wel nog gelden voor zelfstandigen. En dat is ook meteen een kritiekpunt aan deze uitzondering. Veel artiestengezelschappen werken namelijk (grotendeels) met zelfstandigen.<sup>103</sup> Het Amsterdam Sinfonietta heeft bijvoorbeeld in 2018 6,55 fte in dienst en 13,5 fte ingehuurd. Voor hen is het probleem met de buitenlandse bronbelasting dus maar voor een klein deel opgelost.

### **3b. Een minimumgrens invoeren voor artikel 17, eerste lid, OESO-Modelverdrag**

In paragraaf 10.1 tot en met 10.4 van het OESO-commentaar op artikel 17 OESO-modelverdrag is de mogelijkheid opgenomen om een minimumgrens op te nemen. Als een artiest onder deze grens blijft in een jaar, dan zal het land van optreden niet bevoegd zijn om belasting te heffen. De minimumgrens is 15.000 IMF Special Drawing Rights, omgerekend is dat momenteel € 18.700.<sup>104</sup> In het verdrag van Nederland met de Verenigde Staten is een minimumgrens van USD 10.000 opgenomen.<sup>105</sup> Als aan het einde van het belastingjaar blijkt dat de artiest onder deze grens blijft, dan zal de verenigde staten de ingehouden belasting teruggeven aan de artiest.

### **3c. Artikel 17, tweede lid, OESO-Modelverdrag alleen laten gelden voor artiesten met een eigen onderneming**

Op het moment dat artikel 17, tweede lid, OESO-Modelverdrag alleen geldt voor artiesten met een eigen onderneming, zal dit gevolgen hebben voor een artiestengezelschap die een vergoeding ontvangt voor een optreden in het buitenland en deze vergoeding vervolgens doorbetaald aan de artiest in loondienst. Over deze vergoeding zal van de artiestengezelschap namelijk geen belasting meer geheven worden op grond van het tweede lid van artikel 17 OESO-Modelverdrag, omdat dit lid door deze oplossing alleen nog maar geldt voor zelfstandige artiesten. Alleen de artiest in dienst van het artiestengezelschap zal dan op grond van het eerste lid van artikel 17 OESO-Modelverdrag in de belastingheffing betrokken worden in het land van optreden. Stel dat de vrijstelling van oplossing 3a ook nog eens opgenomen is in het verdrag, dan vindt er zelfs helemaal geen belastingheffing plaats. Zowel niet op grond van het eerste als het tweede lid van artikel 17 OESO-Modelverdrag.<sup>106</sup>

---

<sup>102</sup> Paragraaf 2 OESO-commentaar op artikel 17 OESO-Modelverdrag.

<sup>103</sup> Molenaar, *WFR* 2014/1308.

<sup>104</sup> Paragraaf 10.1 t/m 10.4 OESO-commentaar op artikel 17 OESO-Modelverdrag.

<sup>105</sup> Artikel 18, eerste lid, verdrag Nederland-Verenigde Staten.

<sup>106</sup> Paragraaf 14.1 OESO-commentaar op artikel 17 OESO-Modelverdrag.

#### **4. Het opnemen van de compensatieregeling in verdragen**

Net als het opnemen van de uitzonderingen in nieuwe belastingverdragen, kan Nederland in haar nieuwe belastingverdragen ook standaard de compensatieregeling aan de verrekening van buitenlandse belasting – zoals die is afgesproken met onder andere België<sup>107</sup> en Duitsland<sup>108</sup> – toevoegen. Verrekening van de buitenlandse belasting is daardoor ook mogelijk tegen de premies volksverzekeringen en niet alleen tegen de inkomstenbelasting. Deze oplossing is al eerder besproken in hoofdstuk 4.3, voor een verdere toelichting verwijs ik dan ook naar dit hoofdstuk.

### **5.2 Oplossingen in de Nederlandse wetgeving**

#### **5. Het mogelijk maken van de verrekening van buitenlandse bronbelasting bij de artiesten in dienst van de artiestengezelschappen**

Nederland moet de belasting niet alleen met de winstbelasting van de belastingplichtige artiestengezelschap voor de vennootschapsbelasting laten verrekenen, maar moet het ook mogelijk maken dat de belasting met de belasting op het inkomen van de artiest in dienst van het artiestengezelschap verrekend kan worden. Op 7 februari 2007 is door de Hoge Raad al geoordeeld dat het voor drie sporters wel mogelijk is en ik zie geen verschil tussen een sporters in dienst van een sportteam waarbij de vrijstellingsmethode van toepassing is en een artiest in dienst van een artiestengezelschap waarbij de verrekeningsmethode van toepassing is. De artiest zal wel aan moeten kunnen tonen dat zij te vereenzelvigen is met het artiestengezelschap. In de arbeidsovereenkomst moet dan duidelijk naar voren komen dat het salaris dat het artiestengezelschap betaald een beloning vormt voor de werkzaamheden die de artiest heeft verricht in het buitenland.<sup>109</sup>

#### **6. Het fiscaliseren van de premies volksverzekeringen of een eenzijdige compensatieregeling toestaan**

Als oplossing 5 doorgang kan vinden, zou het probleem van de verrekening van de buitenlandse bronbelasting helemaal opgelost zijn op het moment dat de premies volksverzekeringen gefiscaliseerd worden. Op deze manier zal het tarief van de inkomstenbelasting niet meer bestaan uit premies volksverzekeringen en kan er tegen het volle tarief belasting verrekend worden. De verrekening zal dan met een groter bedrag plaats kunnen vinden en dat biedt meer mogelijkheden om belasting te verrekenen. Een oplossing voor het maar beperkt kunnen verrekenen van de buitenlandse bronbelasting – doordat premies volksverzekeringen onderdeel zijn van het tarief van de inkomstenbelasting – kan ook gezocht worden in het eenzijdig toestaan van een compensatieregeling voor alle landen. Voor directeuren en commissarissen en inwoners van Nederland die werkzaam zijn in een van de Golfstaten is door de staatssecretaris van Financiën toegestaan dat een vrijstelling van belasting verkregen wordt.<sup>110</sup> Voor artiesten en sporters zou dit door middel van het eenzijdig toepassing van de compensatieregeling ook bereikt kunnen worden.

---

<sup>107</sup> Artikel 27 Verdrag Nederland-België.

<sup>108</sup> Artikel 22, tweede lid, onderdeel c verdrag Nederland-Duitsland juncto artikel XII Protocol verdrag Nederland-Duitsland.

<sup>109</sup> HR 9 februari 2007, *BNB 2007/142*, nr. 40 604, HR 9 februari 2007, *BNB 2007/143*, nr. 40465, HR 9 februari 2007, *BNB 2007/144*, nr. 41 478, Rb. Gelderland 1 juli 2019, nr. AWB-18\_4028, *V-N 2019/1713*.

<sup>110</sup> Resolutie staatssecretaris van Financiën 11 juli 1994, nr. IFZ94/779, *V-N 1994/3155,5*, besluit 7 september 2017, nr. IZV 2017-0000015971.

### **5.3 Conclusie**

Er zijn veel oplossingen denkbaar voor het probleem van de buitenlandse bronbelasting en de verrekening daarvan. Ik vind dat Nederland prioriteit moet geven aan de oplossingen die zij zelf kan bieden voor de artiestengezelschappen. Nederland zou het probleem van de buitenlandse bronheffing geheven van artiestengezelschappen snel en effectief zelf kunnen oplossen door het toestaan van verrekening hiervan bij de artiest in dienst van het artiestengezelschap in de inkomstenbelasting. Het fiscaliseren van de inkomstenbelasting of het toestaan van een eenzijdige compensatieregeling is hierbij wel ook noodzakelijk om de volledige buitenlandse bronheffing te kunnen verrekenen. De oplossingen die voor het internationale belastingrecht gegeven zijn zullen niet snel uitkomst bieden voor buitenlandse bronbelasting en de verrekening daarvan, omdat het aanpassen van belastingverdragen lang zal duren. Maar natuurlijk zou het wel fijn zijn als Nederland (één of meerdere van) deze oplossingen in haar nieuwe verdragen gaat doorvoeren.

## **Hoofdstuk 6 Samenvatting en conclusies**

In dit hoofdstuk wordt resumerend antwoord gegeven op de probleemstelling en de deelvragen. Allereerst zal een samenvatting gegeven worden van de voorgaande hoofdstukken en daarna zal overgegaan worden tot de conclusies. De probleemstelling van dit onderzoek waar in dit hoofdstuk antwoord op wordt gegeven, is als volgt: *“Welk probleem ervaren artiestengezelschappen met de buitenlandse bronbelasting en de verrekening daarvan in Nederland indien zij in het buitenland optreden en wat zijn de mogelijke oplossingen hiervoor?”*.

### **6.1 Samenvatting**

In het kader van dit onderzoek is gekeken naar de problemen die artiestengezelschappen ervaren met de buitenlandse bronbelasting en de oplossingen die daarvoor aangedragen kunnen worden. Dit onderzoek is gedaan voor professionele artiestengezelschappen die in Nederland gevestigd zijn en geen winstoogmerk hebben.

Artiesten en sporters worden in de belastingheffing betrokken op grond van de aparte bepalingen opgenomen in artikel 17 OESO-Modelverdrag. Zodra artiesten en sporters optreden in het buitenland wordt het heffingsrecht over de winsten of inkomsten die zij daarmee behalen op grond van het eerste lid van artikel 17 OESO-Modelverdrag toebedeeld aan het land van optreden. Nederland kan deze inkomsten of winsten van Nederlandse artiesten ook op grond van de Nederlands regels in de belastingheffing betrekken, maar Nederland moet dan wel de regels voor de voorkoming van dubbele belastingheffing toepassen zodra het buitenland daadwerkelijk een bronbelasting heft over de winsten of de inkomsten van de artiesten en sporters behaald met optredens uit het buitenland.

Nederland heeft in bijna alle verdragen het eerste lid en tweede lid van artikel 17 OESO-Modelverdrag opgenomen. Het tweede lid wijst de heffingsbevoegdheid, net als het eerste lid, toe aan het land van optreden indien de inkomsten aan een ander persoon dan de artiest of sporter zelf wordt betaald. Het optionele derde lid is in 60% van de Nederlandse belastingverdragen opgenomen, daarin is een belastingvrijstelling opgenomen voor gesubsidieerde instellingen. Zie bijlage 1 voor een overzicht van artikel 17 OESO-Modelverdrag in de Nederlandse belastingverdragen.

Artiestengezelschappen hebben vaak echter in de praktijk geen toegang tot een verdrag omdat zij vaak niet onderworpen zijn aan de heffing van Nederlandse vennootschapsbelasting. Door het ontbreken van de verdragstoegang kunnen de voorkomingsbepalingen van het verdrag niet ingeroepen worden en daarnaast kan ook geen beroep worden gedaan op de vrijstelling van het derde lid van artikel 17 OESO-Modelverdrag indien deze is opgenomen in het verdrag. Maar niet alleen vanwege het ontbreken van verdragstoegang is dit laatste niet mogelijk, ook vanwege de te strenge voorwaarden kan dit niet gedaan worden. Vaak is in de belastingverdragen opgenomen dat de inkomsten van de artiestengezelschappen voor meer dan 50% van de inkomsten gesubsidieerd moeten zijn en veel van de artiestengezelschappen voldoen daar niet aan.

Artiestengezelschappen – zoals bijvoorbeeld Amsterdam Sinfonietta en het Rotterdams Philharmonisch Orkest – kunnen vaak wel op grond van de Wet op de Vennootschapsbelasting als binnenlands belastingplichtige worden aangemerkt. Zij zullen namelijk snel aan het ruime concurrentie criterium voldoen, echter krijgen zij vaak geen

aangiftebiljet van de Nederlandse belastingdienst waardoor zij niet in de belastingheffing van Nederland betrokken worden en dan is het heel onzeker of de buitenlandse bronbelasting wel verrekend kan worden in Nederland.

Artiestengezelschappen hebben ook problemen met de verrekening van de buitenlandse bronbelasting in Nederland. De buitenlandse bronbelastingen kunnen vaak niet bij de artiestengezelschappen in de vennootschapsbelasting verrekend worden omdat de winsten daartoe niet toereikend zijn of er zelfs helemaal niet zijn. Artiestengezelschappen kunnen vervolgens ook niet de buitenlandse bronbelastingen bij de artiesten in dienst van de artiestengezelschappen laten verrekenen en op hen vervolgens de verrekende bronbelasting verhalen. Verrekening in de inkomstenbelasting is niet mogelijk omdat het artiestengezelschap en de artiest niet als één persoon gezien worden. Daardoor kan de ingehouden bronbelasting bij het artiestengezelschap niet toegerekend worden aan de artiest in dienst van het artiestengezelschap. Daarnaast bestaat ook nog het probleem van de beperkte verrekening van de buitenlandse bronbelasting in de inkomstenbelasting vanwege de premies volksverzekeringen die onderdeel zijn van de inkomstenbelasting. Artiesten zijn in Nederland verplicht verzekerd voor de premies volksverzekeringen waardoor hiertegen geen belastingverrekening kan plaatsvinden.

De volgende oplossingen kunnen worden aangedragen voor de bovengenoemde problemen:

1. het verruimen van het optionele derde lid van artikel 17 OESO-Modelverdrag waardoor ook instellingen die voor minder dan 50% gesubsidieerd zijn – zoals het Amsterdam Sinfonietta – onder de belastingvrijstelling kunnen vallen;
2. het afschaffen van artikel 17 OESO-Modelverdrag zodat de heffingsbevoegdheid over de winsten of inkomsten uit het buitenland op grond van de bepaling voor winst uit onderneming – artikel 7 OESO-Modelverdrag – of op grond van de bepaling van loon uit dienstbetrekking – artikel 15 OESO-Modelverdrag – toebedeeld wordt aan het woonland en er geen problemen bij de voorkoming van dubbele belastingheffing kunnen ontstaan;
3. het beperken van de reikwijdte van artikel 17 OESO-modelverdrag door het opnemen van de volgende uitzonderingen in de Nederlandse belastingverdragen:
  - a. voor de werknemer niet het eerste lid van artikel 17 OESO-Modelverdrag laten gelden waardoor op grond van artikel 15 OESO-Modelverdrag het inkomen van deze artiesten in dienst van het artiestengezelschap belast wordt in het woonland en zij dus ook niet meer met verrekeningsproblemen te maken krijgen;
  - b. voor artiesten de inkomsten onder een minimumgrens vrijstellen van belastingheffing op grond van artikel 17 OESO-Modelverdrag in het land van optreden, waardoor ook nu weer de heffingsbevoegdheid alleen aan het woonland toebedeeld zal worden op grond van de bepaling voor winst uit onderneming of inkomsten uit dienstbetrekking;
4. het opnemen van de compensatieregeling in de Nederlandse belastingverdragen die ervoor zorgt dat de buitenlandse bronbelasting ook tegen de premies volksverzekeringen verrekend kunnen worden;
5. het mogelijk maken van verrekening van de buitenlandse bronbelasting bij artiesten in de inkomstenbelasting;
6. het fiscaliseren van de premies volksverzekeringen wat ervoor zal zorgen dat de buitenlandse bronbelasting tegen het gehele belastingtarief in de inkomstenbelasting verrekend kan worden.

## 6.2 Conclusies

Voor Amsterdam Sinfonietta, het Rotterdams Philharmonisch Orkest, maar ook voor andere leden van de NAPK kan geregeld de buitenlandse belasting geheven over de inkomsten die zijn behaald met optredens in het buitenland niet verrekend worden in Nederland. De geheven buitenlandse belasting vormt hierdoor extra kostenpost en dat brengt het optreden van artiestengezelschappen in het buitenland in gevaar. En dat terwijl Nederland cultuur in het buitenland brengen belangrijk vindt. Nederland heeft dan ook besloten om de buitenlandse artiesten niet in Nederland te belasten, zodat zij niet met een dubbele belastingheffing geconfronteerd worden. Het is echter een eenzijdig besluit gebleken, want de Nederlandse artiesten die in het buitenland optreden worden wel gewoon op grond van de nationale regels van het land van optreden in de belastingheffing aldaar betrokken. Voor de Nederlandse artiesten bestaat dus nog steeds het gevaar van dubbele belastingheffing.

Je zou dan misschien geneigd zijn om te denken dat de aparte bepaling voor sporters en artiesten – opgenomen in artikel 17 OESO-Modelverdrag – nadelig is. Deze bepaling zorgt er namelijk voor dat het land van optreden bevoegd is om te heffen over de inkomsten verdiend in dat land. Echter het van toepassing zijn van artikel 17 OESO-Modelverdrag is niet altijd negatief. Soms kan het voor artiestengezelschappen namelijk nadelig zijn om geen toegang te hebben tot een verdrag. Het is bijvoorbeeld nadelig om geen toegang te hebben indien in het desbetreffende verdrag geen tweede lid heeft opgenomen. Het artiestengezelschap zou door het ontbreken van het tweede lid namelijk niet in de belastingheffing in het land van optreden betrokken worden en zij zal dan alleen in het woonland belast worden. Daarnaast kan het niet hebben van toegang tot het verdrag ook nadelig zijn vanwege de vrijstelling van het derde lid. De vrijstelling staat in 60% van de Nederlandse verdragen en als het artiestengezelschap voldoet aan de voorwaarden van de vrijstelling, zal ook dan geen belastingheffing in het land van optreden plaatsvinden. Soms kan het van toepassing zijn van artikel 17 OESO-Modelverdrag dus positief uitwerken, sommige uitzonderingen zorgen er namelijk voor dat het land van optreden niet bevoegd is om te heffen en dan zal alleen het woonland belasting heffen. Hierdoor zal er dan ook geen dubbele belastingheffing over de inkomsten of winsten uit het buitenland plaatsvinden.

Maar als een artiestengezelschap geen toegang heeft, kan ze ook niet van de zojuist genoemde uitzonderingen van het verdrag gebruik maken. Vaak hebben artiestengezelschappen namelijk geen toegang tot een verdrag en dat snap ik niet. Op grond van het ruime concurrentie criterium van artikel 4 van de Wet op de Vennootschapsbelasting zijn artiestengezelschappen als Amsterdam Sinfonietta en het Rotterdams Philharmonisch Orkest volgens de wet namelijk gewoon belastingplichtig, zij krijgen echter alleen geen aangiftebiljet van de Nederlandse belastingdienst. Ik vind dat ondanks dat deze artiestengezelschappen geen aangifte vennootschapsbelasting doen, wel onderworpen kunnen zijn aan de belasting van Nederland en daarmee ook inwoner kunnen zijn van een verdrag op grond van artikel 4 OESO-Modelverdrag.

Als een artiestengezelschap wel toegang heeft tot een verdrag, hebben zij vervolgens vaak te maken met verrekeningsproblemen. De buitenlandse bronbelastingen kunnen vaak niet verrekend worden. Het is logisch dat dat niet bij het artiestengezelschap in de vennootschapsbelasting kan, zij hebben immers vaak geen winst waarmee het verrekend kan worden. Echter vind ik het vreemd dat het niet in de inkomstenbelasting bij de artiest in dienst van het artiestengezelschap kan. De Hoge Raad heeft in 2007



namelijk voor drie sporters waarbij de vrijstellingsmethode van toepassing was wel de belastingverrekening toegestaan in de inkomstenbelasting, ondanks dat de belasting bij de sportteams was ingehouden. Echter Rechtbank Gelderland heeft in 2019 voor een DJ anders geoordeeld, voor de DJ was de belastingverrekening van de buitenlandse bronbelasting ingehouden bij de vennootschap niet mogelijk in de inkomstenbelasting. Een aangezien de verrekeningsmethode in de meeste gevallen van toepassing is, lijkt dus de verrekening van buitenlandse bronbelasting bij de artiesten in dienst van de artiestengezelschap niet mogelijk te zijn. Hierdoor wordt dus nog steeds zowel in het woonland als in het land van optreden belasting geheven van het artiestengezelschap. De belastingheffing gebaseerd op de aparte bepaling voor artiesten en sporters kan dus ook nadelig uitpakken. De bepaling zorgt er namelijk vaak voor dat er dubbele belasting geheven wordt over de inkomsten of winsten uit het buitenland en dat kan vervolgens vaak niet voorkomen worden in Nederland.

Oplossingen voor de problemen van de buitenlandse belastingheffing van artiestengezelschappen en de verrekening daarvan in Nederland zijn gevonden in internationale maatregelen en nationale maatregelen. De oplossingen voor het internationale belastingrecht zijn nu al vaker naar voren gebracht. En behalve dat het lang duurt voordat de oplossingen in verdragen zijn doorgevoerd levert het voor artiestengezelschappen vaak ook weinig op. Zij zijn namelijk vaak niet belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting of worden niet uitgenodigd tot het doen van VPB-aangifte en daardoor hebben zij in de praktijk soms geen toegang tot het verdragenetwerk van Nederland. Als ze wel belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting hebben ze vaak geen winst waarmee de belasting verrekend kan worden. Ik vind dat Nederland dus zelf met een oplossing moet komen en deze oplossing kan gevonden worden in het mogelijk maken van belastingverrekening. Nederland zal het toe moeten gaan staan dat de buitenlandse bronbelasting bij de artiesten in de inkomstenbelasting verrekend moet kunnen worden. En om te voorkomen dat dan alsnog de buitenlandse bronbelasting niet volledig verrekend kan worden doordat premies volksverzekeringen onderdeel uitmaken van het inkomstenbelastingtarief, moet Nederland de premies volksverzekeringen fiscaliseren of eenzijdig de compensatieregeling toestaan. De enige oplossing voor het niet hebben van verdragstoegang van artiestengezelschappen als het Rotterdams Philharmonisch Orkest en Amsterdam Sinfonietta is dat de Hoge Raad haar visie veranderd over de belastingplicht van verenigingen en stichtingen die geen onderneming drijven en dat artiestengezelschappen daardoor wel aan de voorwaarde van onderworpenheid voldoen en daardoor wel als inwoner van een verdrag gezien kunnen worden op grond van artikel 4 OESO-Modelverdrag.

## Bijlagen

### **Bijlage 1 – Artikel 17 OESO-Modelverdrag in de Nederlandse belastingverdragen**

<b>Land</b>	<b>jaar</b>	<b>art.</b>	<b>toewijzing</b>	<b>lid 2</b>	<b>lid 3</b>	<b>soort</b>
Albanië	2004	17	werkland	ja		
Algerije	2018	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerde / culturele overeenkomst
Argentinië	1996	18	werkland	ja	ja	gesubsidieerd
Armenië	2001	17	werkland	ja	ja	uitwisseling / non-profit
Australië	1976	17	werkland	ja		
Azerbeidzjan	2008	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd
Bahrein	2008	16	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Bangladesh	1993	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Barbados	2006	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Belarus	1996	17	werkland	ja		
België	2001	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd (> 30%)
Bermuda	2009	7	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Bosnië	1982	17	werkland	ja	ja	culturele uitwisseling
Brazilië	1990	17	werkland	ja		
Bulgarije	1990	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Canada	1986	17	werkland	ja		lid 2: niet als artiest geen eigenaar is
China	1987	17	werkland	ja	ja	culturele uitwisseling
China	2013	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Denemarken	1996	17	werkland	ja		
<i>Duitsland</i>	<i>1959</i>	<i>9</i>	<i>werkland</i>			
		<i>10</i>	<i>woonland</i>			<i>uitlenen van werknemers</i>
Duitsland	2012	16	werkland	ja	ja	gesubsidieerd(>50%) / ANBI / culturele overeenkomst
Egypte	1999	17	werkland	ja		
Estland	1997	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd
Ethiopië	2012		<i>woonland</i>			tenzij vaste inrichting of dienstbetrekking
Filippijnen	1989	17	werkland		ja	gesubsidieerd / non-profit organisaties
Finland	1995	17	werkland	ja		
Frankrijk	1973	17	werkland	ja		lid 2: niet als artiest geen eigenaar is
Georgië	2002	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Ghana	2008	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / uitwisseling
Griekenland	1981	18	werkland	ja		

Land	jaar	art.	toewijzing	lid 2	lid 3	soort
Hongarije	1986	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Hongkong	2010	16	werkland	ja	ja	gesubsidieerd
Ierland	1969	16	werkland			
<i>Ierland</i>	<i>2019</i>	<i>16</i>	<i>werkland</i>	<i>ja</i>	<i>ja</i>	<i>gesubsidieerd / culturele overeenkomst</i>
India	1988	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Indonesië	2002	18	werkland			
Irak	2019		<i>woonland</i>			tenzij vaste inrichting of dienstbetrekking
Israël	1973	19	werkland			lid 1: niet als artiest geen eigenaar is
Italië	1990	17	werkland	ja		
Japan	1970	18	werkland	ja		
Japan	2010	16	werkland	ja		
Jordanië	2006	17	werkland	ja		
Kazachstan	1996	17	werkland	ja		
Kenia	2015	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Kirgizië	1986		<i>woonland</i>			tenzij vaste inrichting of dienstbetrekking
Koeweit	2001	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / non-profit organisaties
Kosovo	1982	17	werkland	ja	ja	culturele uitwisseling
Kroatië	2000	17	werkland	ja		
Kyrgyzstan	1986		<i>woonland</i>			tenzij vaste inrichting of dienstbetrekking
Letland	1994	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd
Litouwen	1999	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd
Luxemburg	1968	18	werkland			
Macedonië	1998	17	werkland	ja	ja	culturele uitwisseling
Malawi	2015	16	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Maleisië	1988	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd
Malta	1977	18	werkland	ja		
Marokko	1977	18	werkland	ja	ja	non-profit organisaties
Mexico	1993	17	werkland	ja		
Moldavië	2000	17	werkland	ja		
Montenegro	1982	17	werkland	ja	ja	culturele uitwisseling
Nieuw-Zeeland	1980	17	werkland	ja		
Nigeria	1991	17	werkland	ja		
Noorwegen	1990	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd
Oeganda	2004	16	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Oekraïne	1995	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Oezbekistan	2001	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst

Land	jaar	art.	toewijzing	lid 2	lid 3	soort
Oman	2009	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Oostenrijk	1970	18	werkland	ja	ja	culturele overeenkomst / non-profit
Pakistan	1982	17	werkland	ja		
Panama	2010	16	werkland	ja	ja	gesubsidieerd (>75%) / culturele overeenkomst
Polen	2002	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd
Portugal	1999	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Qatar	2008	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Roemenië	1998	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Rusland	1996	17	werkland	ja		
Saoedi-Arabië	2008	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Servië	1982	17	werkland	ja	ja	culturele uitwisseling
Singapore	1971	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd
Slovenië	2004	16	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Slowakije	1974	18	werkland			
Spanje	1971	18	werkland			
Sri Lanka	1982	17	werkland	ja		
Suriname	1975	18	werkland	ja		
Taiwan	2001	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd
Tajikistan	1986		woonland			tenzij vaste inrichting of dienstbetrekking
Thailand	1975	17	werkland	ja		
Tsjechië	1974	18	werkland			
Tunesië	1995	17	werkland	ja		
Turkije	1986	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / non-profit organisaties
Turkmenistan	1986		woonland			tenzij vaste inrichting of dienstbetrekking
Venezuela	1991	17	werkland	ja		
Ver. Koninkrijk	2008	16	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Ver. Ar. Emiraten	2007	16	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Ver. Staten	1992	18	werkland	ja		grens van \$10,000 p.p. lid 2: niet als artiest geen eigenaar is
Vietnam	1995	17	werkland	ja	ja	culturele uitwisseling
IJsland	1997	17	werkland	ja		
Zambia	2015	16	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Zimbabwe	1989	17	werkland	ja		
Zuid-Afrika	2005	16	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst

<b>Land</b>	<b>jaar</b>	<b>art.</b>	<b>toewijzing</b>	<b>lid 2</b>	<b>lid 3</b>	<b>soort</b>
Zuid-Korea	1978	18	werkland	ja	ja	gesubsidieerd
Zweden	1991	17	werkland	ja		
Zwitserland	2010	17	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / culturele overeenkomst
Curaçao culturele	2013	16	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / ANBI / overeenkomst
Sint Maarten culturele	2015	16	werkland	ja	ja	gesubsidieerd / ANBI / overeenkomst
Belastingregeling 2011 BES-eilanden (Bonaire, Sint Eustatius, Saba)	2011	2.8	werkland	ja		overeenkomst

## **Literatuurlijst**

### **Albregtse, Arends, Essers, Hoogeveen, Van Kempen, Pötgens, Rijkers en Weerepas 2011**

D.A. Albregtse, A.J.M. Arends, P.H.J. Essers, M.J. Hoogeveen, M.J.M. van Kempen, F.P.G. Pötgens, A.C. Rijkers, M.J.G.A.M. Weerepas, *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer Nederland 2011.

### **De Graaf, Kavelaars en Stevens 2017**

A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars, A.J.A. Stevens, *Internationaal Belastingrecht* (FED Fiscale studiereserie nr. 39), Deventer: Wolters Kluwer Nederland 2017.

### **De Graaf en Pötgens, WFR 2010/266**

A.C.G.A.C. de Graaf, F.P.G. Pötgens, 'Verontrustende Hoge Raad-uitleg verdragsbegrip 'inwoner'', *WFR* 2010/266.

### **Michielse, NDFR 2007/19**

G.M.M. Michielse, 'Topsport gesubsidieerd? Artikel 17 OESO een anachronisme?', *NDFR* 2007/19.

### **Molenaar en Grams 2012**

D. Molenaar, H. Grams, 'Article 17(3) for Artistes and Sportsmen: Much More than an Exemption', *Intertax: international tax review* 40(4).

### **Molenaar, WFR 2011/582**

D. Molenaar, 'Nederland wil geen art. 17 (artiesten en sporters) meer in zijn belastingverdragen', *WFR* 2011/582.

### **Molenaar, WFR 2014/1308**

D. Molenaar, 'Nederland benadeelt nog steeds zijn eigen artiesten en sporters', *WFR* 2014/1308.

### **Molenaar, TFO 2015/141.3**

D. Molenaar, 'Sporters en artiesten', *TFO* 2015/141.3.

### **Peters, NTFR 2008/1177**

F.G.F. Peters, 'Bepaling van de woonplaats onder belastingverdragen', *NTFR* 2008/1177.

### **Pötgens 2019**

F.P.G. Pötgens e.a., *Cursus Belastingrecht Vennootschapsbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer Nederland 2019 (online, laatst bijgewerkt op 4 maart 2019).

### **Van de Streek 2019**

J.L. van de Streek e.a., *Cursus Belastingrecht Vennootschapsbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer Nederland 2019 (online, laatst bijgewerkt op 5 maart 2019).

### **Strik 2019**

S.A.W.J. Strik e.a., *Cursus Belastingrecht Vennootschapsbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer Nederland 2019 (online, laatst bijgewerkt op 2 april 2019).

## **Jurisprudentielijst**

### **Gerechtshof**

Hof 's-Gravenhage 26 juni 2007, nr. BK-03/01081, BK-03/01083, BK-03/01084, V-N 2007/57.1.2.

### **Hoge Raad**

HR 7 september 1988, *BNB 1988/296*, nr. 24 965.

HR 28 februari 2001, *BNB 2001/295*, nr. 35 557 (m. nt. S. van Weeghel).

HR 28 oktober 2005, *BNB 2006/80*, nr. 41 071 (m. nt. P.H.J. Essers).

HR 9 februari 2007, *BNB 2007/142*, nr. 40.465 (m. nt. P. Kavelaars).

HR 9 februari 2007, *BNB 2007/143*, nr. 40 604 (m. nt. P. Kavelaars).

HR 9 februari 2007, *BNB 2007/144*, nr. 41 478 (m. nt. P. Kavelaars).

HR 4 december 2009, *BNB 2010/177*, nr. 07/10383.

HR 22 juni 2012, *BNB 2012/226*, nr. 10/03228.

### **Rechtbank**

Rb. Utrecht 9 juni 2004, nr. 149021/HAZA 02-1436, *JOR 2004/227*.

Rb. Breda 12 januari 2011, nr. AWB 09/4519, V-N 2011/20.13.

Rb. Zeeland-West-Brabant 5 april 2016, nr. BRE-15\_1502, V-N 2016/1155.

Rb. Gelderland 1 juli 2019, nr. AWB-18\_4028, V-N 2019/1713.

## **Beleidsdocumenten**

### **Kamerstukken**

*Kamerstukken II 1959/60*, 6000 nr. 3.

*Kamerstukken II 1987/88*, 20 365 nr. 5.

*Kamerstukken II 1992/93*, 23 220, nr. 3.

*Kamerstukken II 2010/11*, 25 087, nr. 7

*Kamerstukken II 2011/12*, 33006, nr. 2.

## **Internetdocumenten**

### **Amsterdam Sinfonietta (J. Westerveld) 2018**

Amsterdam Sinfonietta (Dhr. J. Westerveld), 'Artikel 17 voor artiesten (en sporters)', gedownload 17 oktober 2019 van:

[https://www.internetconsultatie.nl/fiscaalverdragsbeleid\\_laagbelastendestaten/reacties/datum/2](https://www.internetconsultatie.nl/fiscaalverdragsbeleid_laagbelastendestaten/reacties/datum/2).

### **Jaarrekening Amsterdam Sinfonietta 2015, 2017 en 2018 en beleidsplan Amsterdam Sinfonietta 2017-2020.**

Amsterdam Sinfonietta, 'Jaarrekening Amsterdam Sinfonietta 2015', 'Jaarrekening Amsterdam Sinfonietta 2017', 'Jaarrekening Amsterdam Sinfonietta 2018', 'Beleidsplan Amsterdam Sinfonietta 2017-2020', gedownload 6 november 2019 van: <https://anbi.federatiecultuur.nl/organisatie/napk/amsterdam-sinfonietta/>.

### **Jaarverslag Stichting Rotterdams Philharmonisch Orkest 2014, 2016 en 2018**

Rotterdams Philharmonisch Orkest, 'Jaarverslag 2014', 'Jaarverslag 2016', 'Jaarverslag 2018', gedownload 6 november 2019 van: <https://www.rotterdamsphilharmonisch.nl/nl/pQmYZCl/anbi>.

**NAPK (L. Burghout) 2018**

NAPK (L. Burghout) 2018, ‘*Artikel 17 voor artiesten (en sporters)*’, gedownload 17 oktober 2019 van:  
[https://www.internetconsultatie.nl/fiscaalverdragsbeleid\\_laagbelastendestaten/reacties/datum/2](https://www.internetconsultatie.nl/fiscaalverdragsbeleid_laagbelastendestaten/reacties/datum/2).

**OESO-rapport 1987**

OESO-rapport 1987, ‘The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities’, gedownload 25 november 2019 van: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version/r-7-the-taxation-of-income-derived-from-entertainment-artistic-and-sporting-activities\\_9789264239081-100-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version/r-7-the-taxation-of-income-derived-from-entertainment-artistic-and-sporting-activities_9789264239081-100-en#page1).

**OESO-rapport 2014**

OESO-rapport 2014, ‘Issues related to article 17 of the model tax convention’, gedownload op 25 november 2019 van: <https://www.oecd.org/tax/treaties/report-article%2017-model-tax-convention.pdf>.

**Raad voor Cultuur 2015**

Raad voor Cultuur, ‘Agenda Cultuur 2017-2020 (en verder)’, gedownload 27 oktober 2019 van: <https://www.cultuur.nl/adviezen/sectoroverstijgend/agenda-cultuur-2017-2020-en-verder/item3387>.

**Rotterdams Philharmonisch Orkest (D. Rosenquist) 2018**

Rotterdams Philharmonisch Orkest (Dhr. D. Rosenquist) 2018, ‘*Artikel 17 voor artiesten (en sporters)*’, gedownload 17 oktober 2019 van:  
[https://www.internetconsultatie.nl/fiscaalverdragsbeleid\\_laagbelastendestaten/reacties/datum/2](https://www.internetconsultatie.nl/fiscaalverdragsbeleid_laagbelastendestaten/reacties/datum/2).