

ECLI:NL:GHAMS:2021:3033

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	14-10-2021
Datum publicatie	18-10-2021
Zaaknummer	19/01571
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBNHO:2019:7851, (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Voorkoming van dubbele belasting; Belanghebbende komt in aanmerking voor een vrijstelling voor zover het salaris uit zijn B.V. is toe te rekenen aan zijn werkzaamheden in Spanje. Belanghebbende heeft geen recht op verrekening van bronbelasting die bij de B.V. in 2012 niet tot verrekening is gekomen.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 18-10-2021

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

kenmerk 19/01571

14 oktober 2021

uitspraak van de derde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

[X], wonende te [Z], belanghebbende,
gemachtigde: D. Molenaar (All Arts Belastingadviseurs te Rotterdam)

tegen de uitspraak van 12 september 2019 in de zaak met kenmerk HAA 18/3203 van de rechtbank Noord-Holland (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

belanghebbende

en

de inspecteur van de Belastingdienst, de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De inspecteur heeft met dagtekening 7 januari 2015 voor het jaar 2012 een aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) aan belanghebbende opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning (tevens verzamelinkomen) van € 39.831.
- 1.2. Belanghebbende heeft daartegen bij brief van 29 december 2016 (ontvangen door de inspecteur op 18 januari 2017) bezwaar gemaakt. De inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar van 22 november 2017 het bezwaar niet-ontvankelijk verklaard, het bezwaar aangemerkt als een verzoek om ambtshalve vermindering en dat verzoek afgewezen.
- 1.3. De inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar van 12 juni 2018 het bezwaar tegen de afwijzing van het verzoek tot ambtshalve vermindering afgewezen en de aanslag gehandhaafd.
- 1.4. Belanghebbende heeft daartegen beroep ingesteld. De rechtbank heeft bij uitspraak van 12 september 2019 het door belanghebbende ingestelde beroep ongegrond verklaard.
- 1.5. Het door belanghebbende ingestelde hoger beroep is bij het Hof ingekomen (per fax) op 15 oktober 2019 en is aangevuld bij brief van 14 november 2019. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.6. Op 29 maart 2020 is (per fax) een nader stuk van belanghebbende ontvangen met dagtekening 28 maart 2020. De inspecteur heeft daarop gereageerd bij brief van 14 april 2020.
- 1.7. Belanghebbende heeft een pleitnota aan het Hof toegezonden.
- 1.8. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 20 januari 2020. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.
- 1.9. Op 28 september 2021 is (per fax) een brief van belanghebbende ontvangen, waarin hij is ingegaan op een arrest van de Hoge Raad van 24 september 2021 in een vergelijkbare zaak. Het Hof heeft in deze brief geen aanleiding gezien het aan het slot van de zitting van 20 januari 2021 gesloten onderzoek te heropenen.

2 Tussen partijen vaststaande feiten

- 2.1. De rechtbank heeft de volgende feiten vastgesteld (in deze uitspraak is belanghebbende aangeduid als 'eiser' en de inspecteur aangemerkt als 'verweerder'):

"1. Eiser is woonachtig in Nederland. Hij is een veelgevraagd cellist en treedt op in verschillende

landen. Eiser is solist, ook bij orkesten en gezelschappen, en speelt daarnaast in duo's, trio's en kwartetten.

2. In 2012 was eiser directeur en enig aandeelhouder van [Y] B.V. (hierna: de B.V.), waarbij hij in loondienst was. De B.V. ontving de gages voor de optredens, nam de zakelijke kosten voor haar rekening en betaalde eiser een vast salaris van € 74.755, waarop in Nederland € 27.973 aan loonheffing is ingehouden. De B.V. heeft in de aangifte vennootschapsbelasting 2012 € 235.642 aan netto-omzet en € 22.838 aan belastbare winst aangegeven. De verschuldigde vennootschapsbelasting (hierna: Vpb) bedroeg € 4.567. Aan de B.V. is tot hetzelfde bedrag aftrek elders belast verleend. De buitenlandse bronbelasting bedroeg € 23.129. In 2018 is de onderneming van de B.V. voortgezet als eenmanszaak.

3. Eiser heeft in 2012 opgetreden in Nederland en in het buitenland. De B.V. heeft in de aangifte Vpb 2012 bedragen aangegeven in de rubriek 'verrekening wegens buitenlandse bronbelasting', met daarbij telkens het desbetreffende land vermeld. Het betreft:

- landen waar in het bilaterale belastingbedrag een vrijstellingsmethode is opgenomen: Duitsland en Spanje;
- landen waar in het bilaterale belastingbedrag een verrekenmethode is opgenomen: België, Brazilië, Groot-Brittannië, Canada, Italië, Oostenrijk, Verenigde Staten van Amerika en Zwitserland.

4. De aanslag IB/PVV 2012 is overeenkomstig de aangifte met dagtekening 7 januari 2015 vastgesteld. Op 18 januari 2017 is door verweerder een bezwaarschrift tegen de aanslag ontvangen. Bij uitspraak op bezwaar van 22 november 2017 is het bezwaarschrift wegens overschrijding van de bezwaartermijn niet-ontvankelijk verklaard en tevens aangemerkt als verzoek om ambtshalve herziening als bedoeld in artikel 9.6 van de Wet IB 2001, waarop afwijzend is beslist. Op het daartegen gerichte bezwaarschrift is bij uitspraak van 12 juni 2018 afwijzend beslist."

2.2. Nu voormelde door de rechtbank vastgestelde feiten door partijen op zichzelf niet zijn bestreden, zal ook het Hof daarvan uitgaan. Het Hof voegt hieraan het volgende toe:

2.3.1. Met ingang van 1998 heeft belanghebbende zijn onderneming ingebracht in de B.V. en worden de gages voor de optredens van belanghebbende betaald op de bankrekening van de B.V. Nadat belanghebbende zijn onderneming in de B.V. heeft ingebracht is hij een vast salaris voor zijn werkzaamheden gaan ontvangen en heeft hij als aandeelhouder recht op de winst.

2.3.2. Het dienstverband tussen belanghebbende en zijn B.V. – als directeur van de B.V. - is niet vastgelegd in een arbeidsovereenkomst. Ook ter zake van zijn werkzaamheden als uitvoerend musicus zijn tussen belanghebbende en zijn B.V. geen schriftelijke afspraken opgesteld.

2.3.3. Van de door de B.V. voor de Vpb aangegeven omzet heeft € 59.703 betrekking op in Nederland en € 175.939 op in het buitenland behaalde omzet. Het gehele bedrag aan buitenlandse bronbelasting (€ 23.129) heeft betrekking op deze in het buitenland behaalde omzet. Van die bronbelasting vindt € 5.371 zijn oorsprong in landen met een vrijstellingsmethode in het belastingverdrag met Nederland; de rest, te weten € 17.758, in landen met de verrekeningsmethode.

2.3.4. De conform de aangifte Vpb 2012 opgelegde aanslag staat onherroepelijk vast.

2.3.5. Er is ten tijde van de zitting van het Hof namens de B.V. nog niet verzocht om een voortwentelingsbeschikking Vpb 2012 voor niet verrekenende bronbelasting.

2.3.6. Belanghebbende is een bedrag van € 11.468 aan inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen verschuldigd op grond van de vastgestelde aanslag (€ 4.486 inkomstenbelasting box 1 + € 10.548 premies volksverzekeringen +/- € 3.566 heffingskortingen).

2.3.7. Tijdens de zitting in hoger beroep is namens belanghebbende onder meer het volgende verklaard:

“Desgevraagd verklaar ik dat niet is verzocht om vergoeding van de proceskosten voor de bezwaarfase. Wij vonden dat niet redelijk omdat de inspecteur het te laat ingediende bezwaar als een verzoek om ambtshalve vermindering in aanmerking heeft genomen.”

3 Geschil in hoger beroep

Evenals bij de rechtbank is in hoger beroep in geschil:

- of, en zo ja, tot welk bedrag vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting moet worden verleend;
- of, en zo ja, tot welk bedrag buitenlandse bronbelasting kan worden verrekend;
- of de inspecteur gehouden is een voortwentelingsbeschikking als bedoeld in artikel 14 Besluit voorkoming dubbele belasting vast te stellen.

4 Het oordeel van de rechtbank

De rechtbank heeft voor zover van belang het volgende overwogen en beslist:

“8. Op eiser rust de last aannemelijk te maken in hoeverre hij aanspraak kan maken op voorkoming van dubbele belasting. Ter onderbouwing van zijn standpunten heeft eiser een door hemzelf opgesteld overzicht overgelegd, met daarin vermeld een aantal in 2012 gewerkte dagen, het van de B.V. ontvangen salaris, de omzet van de B.V. en ingehouden bronbelasting, telkens uitgesplitst per land. Aangezien verweerder de juistheid van deze gegevens (reeds in de bezwaarfase) gemotiveerd heeft betwist, ligt het op de weg van eiser stukken te overleggen aan de hand waarvan deze gegevens op juistheid kunnen worden gecontroleerd. Eiser heeft dit nagelaten.

9. Eiser heeft in het beroepschrift niet toegelicht waarom hij ervan heeft afgezien nadere stukken te overleggen. Uit het bezwaarschrift leidt de rechtbank af dat eiser kennelijk van mening is dat een nadere onderbouwing van zijn standpunt niet nodig is, aangezien bekend is wat hij met de verschillende werkzaamheden in de verschillende landen heeft verdiend. Dit is echter niet juist omdat eiser een vast salaris van de B.V. heeft ontvangen. Om te kunnen beoordelen in hoeverre eiser aanspraak kan maken op voorkoming van dubbele belasting dient eiser aan de hand van stukken nader te onderbouwen hoe dit vaste salaris zich tot de werkzaamheden in de onderscheiden landen, tot de omzet van de B.V. en tot de ingehouden bronbelasting verhoudt. Eiser dient te onderbouwen dat, over welk inkomen, ten laste van welke persoon, en hoeveel bronbelasting is ingehouden in de landen waarvoor de verrekenmethode van toepassing zou zijn. Verweerder heeft in de bezwaarfase daarom om nadere informatie ter zake kunnen verzoeken.

10. Ter zitting heeft eiser aangeboden alsnog contracten en bewijzen van ingehouden bronbelasting te overleggen. De rechtbank ziet geen aanleiding op dit aanbod in te gaan en overweegt daartoe als volgt. Gelet op de bewijslastverdeling en het reeds in de bezwaarfase door verweerder ingenomen standpunt heeft eiser reeds toen redelijkerwijs moeten begrijpen dat hij ter onderbouwing van zijn standpunt niet kan volstaan met een door hemzelf opgesteld overzicht. In de beroepsfase is eiser voorafgaand aan de zitting ruimschoots in de gelegenheid geweest nadere stukken te overleggen. Ter zitting heeft eiser toegelicht dat hij nog heeft overwogen voorafgaand aan de zitting nadere stukken te overleggen, maar heeft hij niet duidelijk kunnen maken waarom hij daarvan toch heeft afgezien. Onder deze omstandigheden moet bij de afweging van de betrokken belangen het belang van de voortgang van de procedure de doorslag geven.

11. Mede gelet op het vorenoverwogene heeft eiser niet aannemelijk gemaakt dat hij in aanmerking komt voor enige vorm van voorkoming van dubbele belasting. Voor zover eiser een beroep heeft gedaan op de vrijstellingsmethode faalt dit omdat onvoldoende inzichtelijk is geworden welk deel van het vaste salaris moet worden toegerekend aan werkzaamheden die zijn verricht in landen waarmee verdragen zijn gesloten waarin de vrijstellingsmethode is voorgeschreven. Voor zover eiser zich beroept op de verrekenmethode of de compensatieregeling faalt dit omdat niet aannemelijk is gemaakt dat buitenlandse bronbelasting is ingehouden, en evenmin dat dit ten laste van eiser is gebeurd en op welke grond eiser dit zou kunnen verrekenen. De rechtbank tekent hierbij aan dat tussen partijen niet in geschil is dat de gages en de kosten (waaronder bronbelasting) en het salaris van eiser in het kader van de Vpb in de B.V. zijn verantwoord. De B.V. en eiser zijn verschillende fiscale subjecten die niet met elkaar kunnen worden vereenzelvigd en afzonderlijk in de heffing van respectievelijk Vpb en IB/PVV worden betrokken. Bronbelasting die bij de B.V. is ingehouden kan dan ook niet worden verrekend met inkomstenbelasting die van eiser is geheven. Eiser heeft met de enkele verwijzing naar de fiscale behandeling van [naam] onvoldoende aangevoerd dat hij zich feitelijk en juridisch in een zodanig gelijke positie bevindt dat het beroep op schending van het gelijkheidsbeginsel moet slagen. Voor vermindering van de aanslag en vaststelling van een voortwentelingsbeschikking is geen aanleiding.

12. Gelet op het vorenoverwogene dient het beroep ongegrond te worden verklaard.”

5 Beoordeling van het geschil

Standpunt belanghebbende

5.1.1. Belanghebbendes primaire standpunt houdt in dat voor zover de op de gages ingehouden buitenlandse bronbelasting niet in het onderhavige jaar door de B.V. volledig kan worden verrekend, die verrekening met de door belanghebbende verschuldigde inkomstenbelasting kan plaatsvinden. Belanghebbende baseert zich daarbij op artikel 17 van het OESO-modelverdrag dat volgens hem is opgenomen in nagenoeg alle belastingverdragen die Nederland heeft gesloten, en dat in 1977 is uitgebreid met een tweede lid; op grond van dat tweede lid mag het land van optreden ook belasting heffen over de gage indien de betaling voor de werkzaamheden van de artiest plaatsvindt aan een ander. Tegenover dit recht om belasting te heffen mag Nederland als woonland, de gages in de belastbare grondslag opnemen en daarover belasting berekenen; dat gebeurt volgens belanghebbende zowel bij hem als bij zijn B.V. Omdat op grond van artikel 17 OESO-modelverdrag zowel belanghebbende als zijn B.V. in het werkland in de belastingheffing mogen worden betrokken, dient aan beiden op grond van voormelde artikelen vrijstelling dan wel verrekening ter voorkoming van dubbele belasting te worden verleend.

5.1.2. Voor dit standpunt vindt belanghebbende steun in de paragrafen 8 en 11.5 van het

Commentaar op artikel 17 van het OESO-modelverdrag 1992. Deze paragrafen luiden als volgt:

"8. Paragraph 1 applies to income derived directly and indirectly by an individual artiste or sportsman. In some cases the income will not be paid directly to the individual or his impresario or agent. For instance, a member of an orchestra may be paid a salary rather than receive payment for each separate performance: a Contracting State where a performance takes place is entitled, under paragraph 1, to tax the proportion of the musician's salary which corresponds to such a performance. Similarly, where an artiste or sportsman is employed by e.g. a one person company, the State where the performance takes place may tax an appropriate proportion of any remuneration paid to the individual. In addition, where its domestic laws "look through" such entities and treat the income as accruing directly to the individual, paragraph 1 enables that State to tax income derived from appearances in its territory and accruing in the entity for the individual's benefit, even if the income is not actually paid as remuneration to the individual."

"11.5 Whilst the Article does not provide how the income covered by paragraphs 1 and 2 is to be computed and leaves it to the domestic law of a Contracting State to determine the extent of any deductions (see paragraph 10 above), the income derived in respect of the personal activities of a sportsperson or entertainer should not be taxed twice through the application of these two paragraphs. This will be an important consideration where, for example, paragraph 2 allows a Contracting State to tax the star-company of an entertainer on a payment received by that company with respect to activities performed by the entertainer in that State and paragraph 1 also allows that State to tax the part of the remuneration paid by that company to the entertainer that can reasonably be attributed to these activities. In that case, the Contracting State may, depending on its domestic law, either tax only the company or the entertainer on the whole income attributable to these activities or tax each of them on part of the income, e.g. by taxing the income received by the company but allowing a deduction for the relevant part of the remuneration paid to the entertainer and taxing that part in the hands of the entertainer. "

Tevens ontleent belanghebbende steun voor zijn standpunt aan de artikelen 23A (vrijstellingsmethode) en 23B (verrekeningsmethode) van het OESO-modelverdrag. Voorts vindt belanghebbende bevestiging van zijn standpunt in de arresten van de Hoge Raad van 9 februari 2007, respectievelijk nrs. 40.465, ECLI:NL:PHR:2007:AU3571, BNB 2007/142, nr. 40.604, ECLI:NL:PHR:2007:AU3577, BNB 2007/143 en nr. 41.478, ECLI:NL:PHR:2007:AU3578, BNB 2007/144. Belanghebbende vindt dat hij nog sterker dan de sporters in deze arresten, voldoet aan de door de Hoge Raad gestelde voorwaarden: hij stelt in dat verband dat hij telkens persoonlijk wordt gecontracteerd voor de buitenlandse optredens en zelf moet optreden om zijn gage betaald te krijgen. Op grond van deze jurisprudentie komt belanghebbende in aanmerking voor een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor een evenredig deel van het salaris in verband met zijn persoonlijke werkzaamheden in de landen waarin hij heeft opgetreden.

5.1.3. Hoewel in voormelde arresten van 9 februari 2007 alleen is geoordeeld over de toepassing van de vrijstellingsmethode, acht belanghebbende deze arresten evenzeer van belang voor de verrekeningsmethode. Ter zitting van het Hof heeft belanghebbende ter ondersteuning van zijn standpunt nog gewezen op de conclusie van A-G Wattel van 7 januari 2021 (ECLI:NL:PHR:2021:19, V-N 2021/11.8 en NTFR 2021/610).

5.1.4. In het kader van zijn hiervoor ingenomen standpunten heeft belanghebbende gesteld dat van alle contracten met de organisatoren van de optredens in het buitenland 2/3 op eigen naam zijn gesloten, en dus niet op naam van zijn B.V. Dit geldt ook voor de zogenoemde 'tax certificates' waarin de op de gages ingehouden buitenlandse bronbelasting is vermeld. Verder heeft belanghebbende gesteld dat er voor de B.V. niet echt loonarbeid wordt verricht. Belanghebbende is weliswaar directeur en enig aandeelhouder van zijn B.V., maar er zijn geen andere personen bij betrokken en er worden dan ook geen werkzaamheden verricht voor een echte werkgever; belanghebbende is niet op basis van een arbeidsovereenkomst in dienst bij zijn B.V. Verder is er volgens belanghebbende een directe relatie tussen zijn salaris uit de B.V. en de gages omdat de

B.V. voor 97,2% haar omzet behaalt uit optredens van belanghebbende; vanwege die duidelijke relatie is er geen reden om de dagenbreuk toe te passen maar kan het salaris op inkomensbasis worden toebedeeld aan het land van het optreden. Dit stemt volgens belanghebbende overeen met het recht van de bronstaat om belasting te heffen waarbij wordt geheven op basis van het verdiende inkomen en niet op basis van het aantal gewerkte dagen.

5.1.5. Voor de door hem voorgestane toepassing van de vrijstellingsmethode heeft belanghebbende het evenredig deel van zijn salaris primair bepaald op 16,23%, overeenkomend met de mate waarin de gages behaald in Duitsland en Spanje (€ 38.250) onderdeel uitmaken van de totaal door de B.V. aangegeven omzet (€ 235.642). Het salaris waarop aldus de vrijstellingsmethode kan worden toegepast heeft belanghebbende bepaald op € 12.138 (16,23% x € 74.775).

Subsidiair berekent belanghebbende met toepassing van de dagenbreuk het inkomen voor de vrijstellingsmethode op een bedrag van € 8.837 uitgaande van 26 dagen in de vrijstellingslanden op een totaal aantal werkdagen van 220 waarvan 118 in het buitenland.

5.1.6. Het bedrag aan buitenlandse bronbelasting dat volgens belanghebbende voor verrekening met de inkomstenbelasting in aanmerking komt heeft hij berekend op € 13.932. Dit is het bedrag aan bronbelasting dat in de B.V. niet tot verrekening is gekomen, verhoogd met € 741 (dit laatste is een bedrag aan Vpb voor zover dat is toe te rekenen aan de omzet behaald in de vrijstellingslanden). Het te verrekenen bedrag wordt vervolgens beperkt tot de evenredigheidslimiet die belanghebbende heeft berekend volgens een eigen methode met als uitgangspunt de omzet behaald in de 'verrekeningslanden' in verhouding tot de totaal door de B.V. behaalde omzet. Het aldus bepaalde bedrag van € 4.486 wordt dan nog verminderd voor zover de inkomstenbelasting minder bedraagt na toepassing van de vermindering op grond van de vrijstellingsmethode, uitkomend op € 3.119.

Subsidiair berekent belanghebbende met toepassing van de dagenbreuk de vermindering volgens de verrekeningsmethode en neemt daarvoor 92 dagen als gewerkt in de 'verrekeningslanden' in aanmerking. Dit komt volgens belanghebbende overeen met 41,82% van zijn uit de B.V. ontvangen salaris hetgeen overeenkomt met een belastingaftrek van € 3.491.

5.1.7. Voor het gedeelte van de buitenlandse bronbelasting dat – zonder verrekening – meer bedraagt dan de inkomstenbelasting die belanghebbende aan de buitenlandse gages toerekent, en daarom niet geheel kan worden verrekend, luidt zijn standpunt dat hij recht heeft op een voortwendingbeschikking als bedoeld in artikel 14 Besluit voorkoming dubbele belasting.

5.1.8. Anders dan in eerste aanleg doet belanghebbende in hoger beroep geen beroep op het gelijkheidsbeginsel noch op de compensatieregeling uit het belastingverdrag tussen Nederland en België.

Standpunt inspecteur

5.2.1. De inspecteur heeft het standpunt ingenomen dat belanghebbende niet voor enige vermindering ter voorkoming van dubbele belasting in aanmerking komt. De B.V. waaruit belanghebbende (alleen) salaris geniet, is een zelfstandige entiteit en wordt zelfstandig in de belastingheffing betrokken. Belanghebbende (in zijn hoedanigheid van directeur-groootaandeelhouder) wordt ook zelfstandig en individueel in de heffing van de inkomstenbelasting betrokken. De B.V. is niet fiscaal transparant; de B.V. en belanghebbende kennen hun eigen rechtstoepassing. Voor de verdragstoepassing is dit niet anders. Volgens de inspecteur dient voor de toepassing van 'de aftrek elders belast' een verband te bestaan tussen (een deel van) de beloning en de verrichte werkzaamheden. Ook is er geen duidelijke link tussen het salaris van belanghebbende, en de omzet van de B.V. waarin – naast andere opbrengsten – de gages van de optredens begrepen zijn. Het salaris van belanghebbende is ook niet als zodanig in het buitenland in de belastingheffing betrokken. Belastingplichtige was ook vrij in de wijze waarop hij zijn ondernemingsactiviteiten vorm heeft gegeven; aan de gemaakte keuze zijn gevolgen verbonden.

Verder gaat belanghebbende volgens de inspecteur er ten onrechte aan voorbij dat niet alle belastingverdragen waar belanghebbende een beroep op doet, een met artikel 17, eerste en tweede lid, van het OESO-modelverdrag overeenkomstige bepaling hebben.

5.2.2. Aangaande de toepassing van het uit 1959 daterende belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland, heeft de inspecteur het standpunt ingenomen dat het daarin opgenomen artikel 9 voor sporters en artiesten, beperkt is tot zelfstandig uitgeoefende werkzaamheden. Omdat daarvan geen sprake is bij belanghebbende, is op hem artikel 10 van dit belastingverdrag van toepassing dat betrekking heeft op niet-zelfstandige arbeid. De toepassing van dat artikel, meer specifiek het eerste lid, leidt in dit geval tot het toewijzen van de belastingheffing over de inkomsten aan Nederland als woonland van belanghebbende.

Ook op grond van het belastingverdrag tussen Nederland en Spanje bestaat volgens de inspecteur geen recht op aftrek elders belast, omdat op basis van de verstrekte informatie het niet mogelijk is om te bepalen of en zo ja voor welk gedeelte van het salaris belanghebbende daarvoor in aanmerking komt; bij voldoende bewijs is de inspecteur wel bereid tot het verlenen van een vrijstelling.

5.2.3. Wat betreft de toepassing van de verrekeningsmethode luidt het standpunt van de inspecteur dat daar evenmin recht op bestaat. De buitenlandse bronbelasting is niet ingehouden op het salaris van belanghebbende, maar op de gages die zijn opgenomen als omzet van de B.V. Aangezien de B.V. rechtspersoonlijkheid bezit en (fiscaal)juridisch een zelfstandige entiteit is en als zodanig zelfstandig in de belastingheffing wordt betrokken, evenals belanghebbende, kan er niet door de B.V. worden heen gekeken; er is geen fiscale transparantie. Belanghebbende kan daarom niet de buitenlandse bronbelasting verrekenen die is ingehouden op de gages die tot het resultaat van de B.V. worden gerekend. Voor verdragstoepassing is dit volgens de inspecteur niet anders.

5.2.4. De arresten van 9 februari 2007 waar belanghebbende een beroep op doet zijn volgens de inspecteur niet op belanghebbende van toepassing: in die procedures was de vraag aan de orde of een deel van het basissalaris dat de sporters ontvingen van de wielerbond, voetbalclub, KNVB en schaatsploeg, in aanmerking kwam voor een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting. Dat speelt volgens de inspecteur niet in de onderhavige casus.

5.2.5. De wijze waarop belanghebbende de vrijstellingsmethode en verrekeningsmethode ter voorkoming van dubbele belasting primair toepast, namelijk gebaseerd op de verhouding buitenlandse omzet en totale omzet van de B.V. acht de inspecteur in strijd met het recht en een te ver verwijderd verband hebben met de daadwerkelijk in het buitenland verrichte werkzaamheden. Belanghebbende dient volgens de inspecteur, voor zover al recht zou bestaan op een aftrek elders belast, de dagenbreuk toe te passen gespecificeerd met onderliggende bescheiden. De inspecteur wijst in dit verband op HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AP1424: indien het niet mogelijk is om een loon vast te stellen voor de werkzaamheden in de werkstaat, dient dat loon naar tijdsevenredigheid afgeleid te worden uit het verkregen jaarloon.

5.2.6. Voor zover belanghebbende wel recht zou hebben op een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting luidt het standpunt van de inspecteur dat belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan. In die aangifte had belanghebbende dan de buitenlandse gages waarop de vermindering betrekking heeft, als resultaat uit overige werkzaamheden dienen aan te geven, aldus de inspecteur.

5.2.7. De inspecteur acht gegeven zijn voormelde standpunten een voortwendingenbeschikking ten behoeve van belanghebbende niet aan de orde.

Oordeel Hof

5.3.1. Belanghebbende heeft verklaard dat hij in 1998 met zijn agent heeft afgesproken dat de organisatoren van de optredens de gages betalen op de rekening van zijn B.V. Verder heeft hij verklaard dat hij zijn onderneming in 1998 heeft ingebracht in de B.V. om dusdoende van daaruit zijn werkzaamheden te verrichten. Hiervan uitgaande en mede gegeven de omstandigheid dat met ingang van 1998 de in het buitenland verdiende gages worden aangegeven als omzet van de B.V., de B.V. de kosten voor haar rekening neemt en belanghebbende uit die B.V. een vast salaris geniet waarop loonheffing door de B.V. wordt ingehouden, acht het Hof het aannemelijk dat de B.V. de gerechtigde is tot de gages en dat belanghebbende zijn werkzaamheden als uitvoerend musicus verricht vanuit de B.V. Hieraan doet niet af, naar belanghebbende heeft verklaard, dat slechts een klein gedeelte van de overeenkomsten met de organisatoren op naam van de B.V. staat en belanghebbende dus meestal contracteert op zijn eigen naam. Belanghebbende heeft immers ook verklaard dat de tenaamstelling van het contract min of meer bij toeval gebeurt omdat het voor de organisatoren slechts van belang is dat belanghebbende persoonlijk komt optreden en voor hen niet relevant is of hij voor zijn inkomsten en kosten een Nederlandse B.V. gebruikt. Evenmin doet hieraan af dat ook een groot deel van de uit het buitenland verkregen 'tax certificates' waarin de op de gages ingehouden bronbelasting is vermeld, niet op naam van de B.V. zijn gesteld maar op naam van belanghebbende. Deze tenaamstelling laat immers onverlet dat de gages – na inhouding van bronbelasting – zijn overgemaakt naar de bankrekening van de B.V., zodat de buitenlandse bronbelastingen niet van belanghebbende, maar van zijn B.V. zijn geheven. Ook overigens valt uit de door belanghebbende geschetste feiten en omstandigheden af te leiden dat belanghebbende een dienstverband heeft met zijn B.V. als directeur en als uitvoerend musicus, dit ondanks het ontbreken van een arbeidscontract. Dit leidt het Hof voorts tot de conclusie – hetgeen als zodanig ook niet wordt betwist door belanghebbende – dat de gages op juiste wijze zijn verantwoord in de aangifte van de B.V. en dat ook belanghebbende het uit de B.V. ontvangen salaris op juiste wijze heeft verantwoord in zijn aangifte voor de inkomstenbelasting. Het (subsidiare) standpunt van de inspecteur dat belanghebbende voor het jaar 2012 niet de vereiste aangifte heeft gedaan, wordt dan ook verworpen.

5.3.2. Hetgeen hiervoor in 5.3.1. is overwogen leidt het Hof tot de conclusie dat de buitenlandse bronbelasting op de gages is ingehouden ten laste van de B.V. en dat op het (vaste) salaris dat belanghebbende ontvangt uit de B.V. niet die buitenlandse bronbelasting, maar de (Nederlandse) loonheffing is ingehouden. De B.V. heeft in haar aangifte ook om verrekening gevraagd van de buitenlandse bronbelasting en voor zover het resultaat van de B.V. zou leiden tot heffing van vennootschapsbelasting, is de buitenlandse bronbelasting daarmee verrekend. Verder is de conclusie dat belanghebbende zijn werkzaamheden als uitvoerend musicus verrichtte voor of vanuit zijn B.V. en dat die werkzaamheden daarom moeten worden aangemerkt als niet-zelfstandige arbeid. Daarvan uitgaande dient te worden beoordeeld of aan belanghebbende een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting toekomt voor de gages uit Duitsland en Spanje, en of hem een verrekening toekomt voor de bronbelasting die in de andere landen op de gages is ingehouden.

Vrijstellingsmethode

5.3.3. Voor het antwoord op de vraag of belanghebbende in aanmerking komt voor een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting op basis van de vrijstellingsmethode, acht het Hof de volgende overwegingen, ontleend aan het arrest van de Hoge Raad van 9 februari 2007, nr. 41.478, ECLI:NL:HR:2007:AU3578, van belang (vergelijkbare overwegingen zijn opgenomen in de beide andere arresten van die zelfde datum):

“-3.4. Bij de beoordeling van het middel, voorzover het zich richt tegen het hiervoor in 3.3 weergegeven oordeel van het Hof en de redengeving daarvoor, moet het volgende worden vooropgesteld.

-3.4.1. Het artiesten- en sportersartikel in de verdragen met Oostenrijk en Spanje is gebaseerd op artikel 17 van het OESOmodelverdrag 1963, dat - voorzover voor deze zaak van belang - ziet op

'income derived by athletes, from their personal activities as such'. Op de gronden vermeld in onderdeel 4.11 van de bijlage bij de conclusie van de Advocaat-Generaal moet worden geoordeeld dat onder omstandigheden (een deel van) het (basis)salaris van een in dienstbetrekking zijnde sportbeoefenaar kan worden gerekend tot de inkomsten die sportbeoefenaars uit hun persoonlijke werkzaamheden als zodanig verkrijgen.

-3.4.2. Of en, zo ja, in hoeverre het (basis)salaris van een sportbeoefenaar tot evenbedoelde inkomsten kan worden gerekend, hangt ervan af of en, zo ja, in hoeverre het (basis)salaris naar de bedoeling van partijen bij de arbeidsovereenkomst een beloning vormt voor de persoonlijke werkzaamheden als zodanig van de betrokken sportbeoefenaar. Indien de sportbeoefenaar bij de arbeidsovereenkomst zich (mede) heeft verplicht tot het deelnemen aan wedstrijden buiten de woonstaat, moet het (basis)salaris, behoudens bij aanwezigheid van aanwijzingen dat partijen bij die overeenkomst een andere toerekening voor ogen heeft gestaan, tijdsevenredig worden toegerekend aan de in de werkstaat verrichte persoonlijke werkzaamheden als zodanig.

-3.4.3. Tot de persoonlijke werkzaamheden als zodanig behoren het publieksgerichte optreden - waarop het artiesten- en sportersartikel blijktens onderdeel 2 van het Commentaar op het OESO-modelverdrag 1963 inzake artikel 17 in het bijzonder ziet - alsmede tijdsbesteding die met dat publieksgerichte optreden samenhangt, zoals trainingen, beschikbaarheidsdiensten, reizen en noodzakelijk verblijf, voorzover die tijdsbesteding heeft plaatsgehad in dezelfde staat als het optreden.

-3.5. Gelet op het hiervoor onder 3.4 overwogene wordt het middel, voorzover het zich richt tegen het hiervoor in 3.3 weergegeven oordeel van het Hof en de redengeving daarvoor, terecht voorgesteld. (...)"

Onderdeel 4.11 van de bijlage bij de conclusie van de A-G van 11 juli 2005, ECLI:NL:PHR:2007:AU3571, luidt als volgt:

"-4.11. Gelet op de tekst en context van artikel 17 OESO-modelverdrag meen ik dat het basissalaris onder het artikel kan vallen. Uit de tekst volgt niet hoe sterk het verband tussen de inkomsten en de buitenlandse werkzaamheden moet zijn; enige beperking tot direct met de werkzaamheden samenhangende voordelen of inkomsten, valt er niet in te lezen. Zoals ook volgt uit de hiervoor aangehaalde paragraaf 2 van het Commentaar 1963 kunnen artiesten en sportbeoefenaars 'performing for a salary or wages' onder artikel 17 vallen. Het Commentaar 1963, zoals verduidelijkt in de paragrafen 8 en 9 van het Commentaar 1992, geeft aanleiding te veronderstellen dat de opstellers van het OESO-modelverdrag met de toewijzingsbepaling van artikel 17 mede het oog hadden op (een deel van) het basissalaris dat voor de uitoefening van de dienstbetrekking in het algemeen wordt ontvangen en op (een deel van) het sponsorgeld dat in verband met de werkzaamheid van de sportbeoefenaar (wellicht naast zijn dienstbetrekking) wordt verdiend."

Het Hof acht de feiten in deze arresten, te weten de betaling van een basissalaris aan de sportbeoefenaars door de sportbonden en andere derden, voor de activiteiten die in het buitenland in het kader van hun sport werden verricht, voldoende vergelijkbaar met het geval van belanghebbende. Immers belanghebbende krijgt een vast salaris betaald vanuit zijn B.V. (mede) voor zijn optredens in het buitenland. Het Hof acht in dat verband aannemelijk dat ondanks het ontbreken van een op schrift gestelde arbeidsovereenkomst, belanghebbende zich (mede) heeft verplicht tot het verzorgen van optredens buiten de woonstaat, nu er geen aanwijzingen zijn dat belanghebbende en zijn B.V. een andere toerekening voor ogen heeft gestaan, te meer nu belanghebbende zijn onderneming – kennelijk toen ook al bestaande uit het verzorgen van optredens in binnen- en buitenland – in 1998 heeft ingebracht in zijn B.V. en, in ieder geval in het onderhavige jaar, alle gages aan de B.V. zijn toegekomen en de B.V. alle kosten van de werkzaamheden voor haar rekening heeft genomen. Verder volgt dit mede uit de omstandigheid dat belanghebbende als inkomen alleen het vaste salaris uit de B.V. geniet; aan hem zijn geen gages uit optredens betaald.

Vervolgens is dan nog wel de vraag of de toepasselijke belastingverdragen in het geval van belanghebbende hem het recht geven op een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting.

5.3.4. Met betrekking tot Duitsland stelt het Hof vast dat het Belastingverdrag Nederland-Duitsland van 16 juni 1959 (Trb. 1959, 85, hierna: het belastingverdrag met Duitsland) geen met het OESO-modelverdrag overeenkomende bepaling kent voor sportbeoefenaars en artiesten. De bepaling waarin die categorie belastingplichtigen wordt vermeld is opgenomen in artikel 9 van het belastingverdrag met Duitsland dat voor zover van belang als volgt luidt:

“1. Indien een persoon met woonplaats in een van de Staten inkomsten uit zelfstandige arbeid verkrijgt, heeft de andere Staat het recht tot belastingheffing voor deze inkomsten, indien de arbeid in de andere Staat wordt of is uitgeoefend.

2. Uitoefening van zelfstandige arbeid in de andere Staat wordt slechts dan aanwezig geacht, indien de persoon die de zelfstandige arbeid uitoefent, voor zijn werkzaamheden gebruik maakt van een duurzame inrichting die aldaar geregeld tot zijn beschikking staat. Deze beperking geldt echter niet voor zelfstandig uitgeoefende werkzaamheden op het terrein van de kunst, de voordrachtskunst, de sportbeoefening, het circus, het ballet, het variété en dergelijke.

3. (...).

4. (...).”

5.3.5. Het Hof is van oordeel dat belanghebbende aan deze bepaling geen recht op een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting toekomt, aangezien belanghebbende niet geacht kan worden inkomsten te hebben genoten uit zelfstandige arbeid (zie ook onder 5.3.1 en 5.3.2). Omdat in geval van belanghebbende sprake is van niet-zelfstandige arbeid is artikel 10 van het belastingverdrag met Duitsland van toepassing, dat voor zover van belang, als volgt luidt:

“1. Indien een natuurlijk persoon met woonplaats in een van de Staten inkomsten verkrijgt uit niet-zelfstandige arbeid, heeft de andere Staat het recht tot belastingheffing voor deze inkomsten, indien de arbeid in de andere Staat wordt uitgeoefend.

2. In afwijking van het eerste lid kunnen inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid slechts in de Staat worden belast, waar de werknemer zijn woonplaats heeft, indien deze werknemer

1. tijdelijk in totaal niet meer dan 183 dagen gedurende een kalenderjaar, in de andere Staat verblijft,

2. voor zijn gedurende deze tijd uitgeoefende werkzaamheden vergoeding ontvangt van een werkgever, die zijn woonplaats niet in de andere Staat heeft en

3. voor zijn werkzaamheden niet ten laste van een zich in de andere Staat bevindende vaste inrichting of duurzame inrichting van de werkgever vergoeding ontvangt.

2a. (...).

3. (...).”

Aangezien belanghebbende mede voor zijn werkzaamheden in Duitsland geacht wordt een salaris te hebben ontvangen uit zijn (in Nederland gevestigde) B.V. en (daarom) aannemelijk is dat voldaan is aan de omstandigheden omschreven in artikel 10, tweede lid, van het belastingverdrag met Duitsland (belanghebbende heeft in 2012 niet meer dan 183 dagen in Duitsland verbleven en gesteld noch gebleken is dat de B.V. over een vaste inrichting in Duitsland beschikt), komt op grond van deze bepaling het heffingsrecht over het salaris exclusief toe aan Nederland. Bijgevolg heeft belanghebbende dan geen recht op een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting voor het gedeelte van zijn salaris dat aan de Duitse optredens toerekenbaar zou zijn. Daaraan doet niet af de stelling van belanghebbende dat Duitsland het gestelde in paragraaf 8 uit het commentaar op artikel 17 OESO-modelverdrag (zie 5.1.2) volgt. Immers dit commentaar kan niet zonder meer van toepassing worden geacht op de sterk van het OESO-model afwijkende bepalingen uit het uit 1959 daterende belastingverdrag met Duitsland, nog daargelaten dat de kwalificatie van de arbeidsverhouding door Duitsland voor Nederland niet maatgevend is. Verder kan er op gewezen worden dat Nederland een voorbehoud heeft gemaakt bij het commentaar op

het OESO-modelverdrag bij de artikelen 23A en 23B voor zover dat commentaar inhoudt dat bij kwalificatieconflicten als gevolg van verschillen in nationale wetgeving, de kwalificatie volgens (de nationale wet van) de bronstaat voor het verlenen van voorkoming van dubbele belasting zou voorgaan op die van de woonstaat (Paragraaf 80 commentaar op artikel 23A en 23B van het OESO-modelverdrag 1992).

5.3.6. Met hetgeen is overwogen in 5.3.3 komt belanghebbende voor zover zijn salaris uit de B.V. is toe te rekenen aan zijn werkzaamheden in Spanje, een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting toe op grond van artikel 18 van het Belastingverdrag Nederland-Spanje van 16 juni 1971 (Trb. 1971, 144, hierna: het belastingverdrag met Spanje). Het Hof neemt daarbij in aanmerking dat op grond van de door belanghebbende bij zijn hogerberoepschrift overgelegde stukken, aannemelijk is dat hij 3 dagen in Spanje heeft verbleven en gewerkt. Zoals ook uit de voormelde arresten volgt, dient de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting te worden bepaald met behulp van de dagenbreuk. Belanghebbende heeft immers een vast salaris ontvangen en niet rechtstreeks een inkomen uit Spanje genoten. Naast de werkdagen in Spanje dient dan nog het totaal aantal werkdagen in 2012 te worden vastgesteld.

Belanghebbende heeft gesteld dat het gaat om 220 dagen. De inspecteur heeft dat weersproken bij het ontbreken van onderbouwing. Het Hof acht het door belanghebbende gestelde totaal aantal werkdagen niet aannemelijk; het berust kennelijk ook op een schatting. Immers er liggen geen stukken aan deze stelling ten grondslag zoals bijvoorbeeld een agenda en het gestelde aantal dagen is – zoals de inspecteur ook heeft aangevoerd – eerst lange tijd na het belastingjaar vastgesteld waardoor een schatting minder betrouwbaar is. Gegeven de aard van belanghebbendes beroep - een uitvoerend musicus in de klassieke muziek op hoog internationaal niveau - acht het Hof aannemelijk dat er in het onderhavige jaar naast de concrete optredens en de direct daaraan relateerde werkdagen zoals de dagen waarop wordt gereisd, sprake is geweest van veel studie en repetitie naast overleg met de agent en andere ondersteunende werkzaamheden en dat al deze werkzaamheden plaatsvonden in Nederland, deels ook in het weekend en op andere verlofdagen. Daarvan uitgaande acht het Hof het in dit geval passend om uit te gaan van een totaal aantal gewerkte dagen van 280. Het voor de vermindering in aanmerking te nemen salaris dat aan de werkzaamheden in Spanje kan worden toegerekend wordt met toepassing van de dagenbreuk dan bepaald op € 801 ($3/280 \times € 74.755$). Dat bij toepassing van de vrijstellingsmethode moet worden uitgegaan van het door belanghebbende gestelde bedrag aan inkomstenbelasting van € 4.486 is niet weersproken door de inspecteur. De vermindering ter voorkoming van dubbele belasting op grond van de vrijstellingsmethode bedraagt dan € 90 ($801/39.831 \times € 4.486$).

Het door de inspecteur (subsidiair) gedane beroep op interne compensatie wordt verworpen. Dit standpunt van de inspecteur is gebaseerd op het onjuiste uitgangspunt dat niet de B.V., maar belanghebbende de buitenlandse gages rechtstreeks als inkomen heeft genoten (zie het onder 5.3.1 opgenomen oordeel).

Verrekeningsmethode

5.3.7. Naast de optredens in Duitsland en Spanje heeft belanghebbende in het onderhavige jaar nog in veel andere landen optredens verzorgd; voor die landen is de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting in de door Nederland met die landen gesloten belastingverdragen gebaseerd op de verrekeningsmethode. Belanghebbende heeft het standpunt ingenomen dat het uit de B.V. genoten salaris aan de werkzaamheden en daaruit verkregen gages kan worden toegerekend, en daarom recht op verrekening bestaat van de op de gages ingehouden bronbelasting althans voor zover deze in het onderhavige jaar nog niet tot verrekening is gekomen bij de B.V. De inspecteur heeft het recht op verrekening betwist.

5.3.8. Het Hof verwierpt het standpunt van belanghebbende dat hij recht heeft op verrekening van de bronbelasting die bij de B.V. in 2012 niet tot verrekening is gekomen en overweegt daartoe als volgt. In het onderhavige geval is komen vast te staan dat alle in het buitenland (en ook de in

Nederland) verdiende gages in dit geval zijn toegerekend aan de B.V. (zie onder 5.3.1 en 5.3.2). Aan de B.V. komt in dat geval op grond van de met artikel 23B van het OESO-modelverdrag overeenkomende voorkomingsbepalingen in de toepasselijke belastingverdragen, het recht op verrekening toe van de op de gages ingehouden buitenlandse bronbelasting. Dit laatste wordt als zodanig ook niet betwist door belanghebbende; hij heeft namens de B.V. die bronbelasting voor het totaal als te verrekenen buitenlandse bronbelasting opgenomen in de aangifte Vpb voor het onderhavige jaar. Conform de aangifte is de over de belastbare winst berekende vennootschapsbelasting van € 4.567 in de aanslag Vpb geheel met deze bronbelasting verrekend.

5.3.9. Het Hof is van oordeel dat er geen juridische basis is om het bij de B.V. in de vennootschapsbelasting onverrekende gedeelte van de bronbelasting met de door belanghebbende verschuldigde inkomstenbelasting te kunnen verrekenen. In zijn arrest van 24 september 2021, nr. 20/01875, ECLI:NL:HR:2021:1352 heeft de Hoge Raad – voor zover hier van belang – het volgende overwogen:

“2.1 Belanghebbende is artiest. Hij is directeur en enig aandeelhouder van een in Nederland gevestigde houdstermaatschappij, die op haar beurt alle aandelen houdt in een eveneens in Nederland gevestigde werkmaatschappij.

2.2 Ter zake van optredens van belanghebbende sluit de werkmaatschappij overeenkomsten met opdrachtgevers. De werkmaatschappij ontvangt de gages voor die optredens en betaalt de daarmee verband houdende kosten. Tevens betaalt de werkmaatschappij een managementvergoeding aan de houdstermaatschappij. De inkomsten van de houdstermaatschappij bestaan uit de door de werkmaatschappij betaalde managementvergoeding, royalty's, sponsorgelden en andere vergoedingen.

2.3 Belanghebbende wordt in de heffing van inkomstenbelasting betrokken voor het loon dat hij van de houdstermaatschappij krijgt.

2.4 In 2015 zijn buitenlandse bronbelastingen ingehouden op de gages die de hiervoor in 2.2 bedoelde opdrachtgevers hebben betaald aan de werkmaatschappij ter zake van buitenlandse optredens. De aangifte vennootschapsbelasting voor het jaar 2015 van de werkmaatschappij vermeldt een bedrag van € 247.493 aan in het buitenland ingehouden verrekenbare bronbelastingen. (...)

2.5 Van de hiervoor in 2.4 genoemde bronbelasting is € 70.807 verrekend met de door de werkmaatschappij over het jaar 2015 verschuldigde vennootschapsbelasting en € 3.725 is verrekend met door de houdstermaatschappij over dat jaar verschuldigde vennootschapsbelasting. Aldus bleef voor de vennootschapsbelasting over het jaar 2015 € 172.961 onverrekend.

2.6 Belanghebbende heeft de Inspecteur verzocht om van het hiervoor in 2.5 vermelde bedrag van € 172.961 een gedeelte groot € 39.609 te verrekenen met de aan hem opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) voor het jaar 2015 en voor het restant van € 133.352 op zijn naam een beschikking als bedoeld in artikel 14 van het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting (hierna: het Besluit) af te geven. De Inspecteur heeft dit verzoek afgewezen.

(...)

4.1. Bij de beoordeling van de middelen stelt de Hoge Raad het volgende voorop.

De in deze zaak relevante verdragen ter voorkoming van dubbele belasting bevatten alle een zogenoemd artiesten- en sportersartikel dat (voor zover hier van belang) gelijkkluidend is aan artikel 17 van het OESO-modelverdrag. Met betrekking tot de voorkoming van dubbele belasting over de onder het artiesten- en sportersartikel vallende inkomsten voorzien al deze verdragen in

toepassing van de verrekeningsmethode, bedoeld in artikel 23B van het OESO-modelverdrag. In het geval waarin geen verdrag ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is, zoals hier geldt voor de gages uit Chili, voorziet artikel 13 van het Besluit ook in toepassing van de verrekeningsmethode.

4.2 Het eerste middel keert zich tegen het oordeel van het Hof dat de buitenlandse belastingen waar het hier om gaat slechts zijn geheven van de werkmaatschappij en niet tevens van belanghebbende. Het middel wil uit de paragrafen 8 en 11(c) van het commentaar bij het OESO-Modelverdrag en uit de artikelen 17 en 23A, respectievelijk 23B van dat modelverdrag afleiden dat uit de toepasselijke verdragsbepalingen volgt dat de artiest en zijn star company vereenzelvigd moeten worden en dat daarom de ten laste van laatstgenoemde geheven bronbelasting door de artiest moet kunnen worden verrekend. Op de gronden uiteengezet in de onderdelen 4.6 tot en met 4.12 van de conclusie van de Advocaat-Generaal kan echter niet worden gezegd dat de in het middel aangehaalde bepalingen en het commentaar daarbij tot deze vereenzelving dwingen.

Het oordeel van het Hof dat aan de voor dit geding van belang zijnde belastingverdragen geen van het recht van de verdragstaten afwijkende rechtsregels kunnen worden ontleend aan de hand waarvan zou moeten worden beoordeeld van wie een belasting is geheven, is juist. Het daarop voortbouwende oordeel van het Hof dat de buitenlandse belastingen slechts zijn geheven van de werkmaatschappij en niet van belanghebbende kan in cassatie niet op juistheid worden getoetst voor zover het berust op uitleg van buitenlands recht, en voor het overige evenmin wegens de verwevenheid van dat oordeel met waarderingen die zijn voorbehouden aan de feitenrechter. Het oordeel is ook niet onvoldoende gemotiveerd of onbegrijpelijk. Middel 1 faalt daarom.

4.3 Ook middel 2 faalt. Het Hof is terecht ervan uitgegaan dat uit paragraaf 11.5 van het OESO-commentaar bij artikel 17 van het OESO-modelverdrag niet kan worden afgeleid dat de woonstaat verplicht is om verrekening bij zowel de artiest als de werkmaatschappij toe te staan. De opmerkingen in paragraaf 11.5 van het OESO-commentaar op artikel 17 OESO-modelverdrag zien op de manier waarop de bronstaat gebruik maakt van zijn heffingsrecht. Aan de inhoud van die passage kan reeds daarom geen gevolgtrekking worden verbonden ten aanzien van het door belanghebbende gestelde recht op verrekening in de woonstaat.

4.4 Middel 3 doet een beroep op de arresten van 9 februari 2007. Het middel betoogt dat uit die arresten volgt dat voor het verlenen van voorkoming van dubbele belasting aan een sporter of artiest niet de voorwaarde kan worden gesteld dat de desbetreffende buitenlandse inkomsten daar ook specifiek belast zouden moeten zijn. Het middel faalt. In de gevallen waarover die arresten gaan, was in de desbetreffende belastingverdragen bepaald dat de in het buitenland genoten inkomsten vrijgesteld waren van Nederlandse inkomstenbelasting. Bij voorkoming van dubbele belasting met toepassing van de vrijstellingsmethode is niet vereist dat de inkomsten waar het over gaat daadwerkelijk in het buitenland in de heffing zijn betrokken, en daarom ook niet of daar belasting van de desbetreffende belastingplichtige is geheven. In het geval van belanghebbende gaat het echter niet om toepassing van de vrijstellingsmethode maar om toepassing van de verrekeningsmethode. Daarbij gaat het om verrekening van daadwerkelijk in het buitenland van de belastingplichtige geheven belasting en is dus wel van belang of, en zo ja van wie, die buitenlandse belasting is geheven. Daarom kan aan de omstandigheid dat in die arresten geen betekenis is toegekend aan de wijze waarop in de bronstaat de gages waren belast, niet de conclusie worden verbonden dat dit evenmin van belang is in het geval van belanghebbende."

Uit dit inmiddels gewezen arrest van de Hoge Raad volgt dat het andersluidende standpunt van belanghebbende moet worden verworpen.

5.3.10. Gegeven de voorgaande overwegingen komt het Hof niet toe aan een oordeel over de vraag of aan belanghebbende een voortwentelingsbeschikking als bedoeld in artikel 14 van

het Besluit voorkoming dubbele belasting moet worden gegeven.

Slotsom

5.4. Hetgeen hiervoor is overwogen in 5.3.6 leidt tot de slotsom dat het hoger beroep gegrond is, dat de uitspraak van de rechtbank moet worden vernietigd, en dat aan belanghebbende een vrijstelling dient te worden verleend ter voorkoming van dubbele belasting voor het inkomen dat kan worden toegerekend aan zijn werkzaamheden in Spanje.

6 (Proces)kosten

6.1. Aangezien het hoger beroep gegrond is vindt het Hof aanleiding voor een veroordeling in de (proces)kosten op de voet van artikel 8:75 Awb in verbinding met artikel 8:108 van die wet, en overweegt daarbij het volgende.

6.2. Belanghebbende komt geen kostenvergoeding toe voor de bezwaarfase omdat – naar het Hof begrijpt – belanghebbende uiteindelijk geen beroep heeft willen doen op een kostenvergoeding voor de bezwaarfase; zie onder 2.3.7.

6.3. Wat de fase van het beroep in eerste aanleg en hoger beroep betreft bepaalt het Hof de (proces)kostenvergoeding overeenkomstig het in de bijlage bij het Besluit opgenomen tarief als volgt: € 3.366 [= 4,5 punten (beroepschrift en verschijnen ter zitting rechtbank) + (hogerberoepschrift, conclusie van repliek en verschijnen ter zitting Hof) x € 748 x 1 (wegingsfactor)].

7 Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank;
- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vermindert de aanslag tot een aanslag berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 39.831, met een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ten bedrage van € 90;
- veroordeelt de inspecteur in de kosten van belanghebbende tot een bedrag van € 3.366, en
- draagt de inspecteur op het door belanghebbende betaalde griffierecht van in totaal € 174 (€ 46 rechtbank en € 128 Hof) te vergoeden.

De uitspraak is gedaan door mrs. R.C.H.M. Lips, voorzitter, H.E. Kostense en N. Djebali, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. A.H. van Dapperen als griffier. De beslissing is op 14 oktober 2021 in het openbaar uitgesproken en wordt gepubliceerd op www.rechtspraak.nl.

De griffier is verhinderd

de uitspraak te ondertekenen

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij **de Hoge Raad der Nederlanden via het webportaal van de Hoge Raad www.hogeraad.nl**.

Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie instellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag**. Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie www.hogeraad.nl).

Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak gevoegd;
- 2 - (alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;
- 3 - het beroepschrift moet ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. de dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.

Toelichting rechtsmiddelverwijzing

Per 15 april 2020 is digitaal procederen bij de Hoge Raad opengesteld. Niet-natuurlijke personen (daaronder begrepen publiekrechtelijke lichamen) en professionele gemachtigden zijn verplicht digitaal te procederen. Wie niet verplicht is om digitaal te procederen, kan op vrijwillige basis digitaal procederen. Hieronder leest u hoe een cassatieberoepschrift wordt ingediend.

Digitaal procederen

Het webportaal van de Hoge Raad is toegankelijk via "Login Mijn Zaak Hoge Raad" op www.hogeraad.nl. Informatie over de inlogmiddelen vindt u op www.hogeraad.nl.

Niet in Nederland wonende of gevestigde partijen of professionele gemachtigden hebben in beginsel geen geschikt inlogmiddel en kunnen daarom niet inloggen in het webportaal. Zij kunnen zo lang zij niet over een geschikt inlogmiddel kunnen beschikken, per post procederen.

Per post procederen