

# ECLI:NL:HR:2021:1352

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	24-09-2021
Datum publicatie	24-09-2021
Zaaknummer	20/01875
Formele relaties	Conclusie: ECLI:NL:PHR:2021:19 In cassatie op : ECLI:NL:GHARL:2020:4220
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Cassatie
Inhoudsindicatie	-
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

## Uitspraak

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

BELASTINGKAMER

**Nummer** 20/01875

**Datum** 24 september 2021

ARREST

in de zaak van

[X] te [Z] (hierna: belanghebbende)

tegen

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 3 juni 2020, nr. 19/01073 op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Gelderland (nr. AWB 18/4028), betreffende een verzoek om ambtshalve vermindering van de aan

belanghebbende voor het jaar 2015 opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

## **1 Geding in cassatie**

Belanghebbende, vertegenwoordigd door D. Molenaar, heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door [P], heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal P.J. Wattel heeft op 7 januari 2021 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het cassatieberoep.<sup>1</sup>

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

## **2 Uitgangspunten in cassatie**

- 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. Deze inhoudingen hebben plaatsgevonden in Argentinië, België, Brazilië, Canada, Chili, Groot-Brittannië, India, Japan en Oostenrijk.
- 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.

## **3 Procedure voor het Hof**

- 3.1 Het Hof heeft geoordeeld dat de aftrek die Nederland moet verlenen ter voorkoming van dubbele belasting persoonlijk is, dat wil zeggen dat zij toekomt aan de inwoner in wiens inkomen het desbetreffende inkomensbestanddeel is begrepen en te wiens laste de buitenlandse bronbelasting is geheven. Daarom komt uitsluitend aan de werkmaatschappij het recht toe op

verrekening van de buitenlandse bronbelasting die over haar inkomsten is geheven. Geen van de relevante verdragen bevat een bepaling op grond waarvan eventueel niet verrekenbare buitenlandse bronbelasting kan worden overgedragen aan een andere belastingplichtige. Hieruit volgt naar het oordeel van het Hof dat belanghebbende de ten laste van de werkmaatschappij geheven buitenlandse bronbelasting niet kan verrekenen met de door belanghebbende verschuldigde inkomstenbelasting.

- 3.2 Het Hof heeft voorts geoordeeld dat uit paragraaf 11.5 van het OESO-commentaar bij artikel 17 van het OESO-modelverdrag volgt dat de staat waarin een artiest zijn werkzaamheden verricht, de keuze heeft hetzij alleen de artiest hetzij de 'star company' voor het gehele inkomen te belasten, dan wel beide pro rata in de belastingheffing te betrekken. Volgens het Hof vloeit hieruit alleen voor het geval beide in de bronstaat pro rata in de belastingheffing zijn betrokken, voor hun woon-/vestigingsstaat de verplichting voort om zowel aan de artiest persoonlijk voor zijn salaris/inkomen als aan de star company voor haar winst een verrekening van de ten laste van ieder geheven bronbelasting toe te staan.
- 3.3 Ten slotte heeft het Hof het betoog van belanghebbende verworpen dat de desbetreffende bronstaten geacht moeten worden een deel van het belastbaar inkomen uit werk en woning van belanghebbende in de belastingheffing te hebben betrokken. Belanghebbende heeft volgens het Hof niet aannemelijk gemaakt dat de bronstaten waar de werkmaatschappij inkomsten heeft genoten, ervoor hebben gekozen om naast de werkmaatschappij ook belanghebbende voor een deel van de opbrengsten in de belastingheffing te betrekken. In dit verband heeft het Hof ook verworpen het beroep van belanghebbende op de arresten van de Hoge Raad van 9 februari 2007<sup>2</sup> (hierna: de arresten van 9 februari 2007).

#### **4 Beoordeling van de middelen**

- 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) gelijklopend 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.
- 4.5 Ook ten aanzien van de van de werkmaatschappij geheven bronbelasting over de gages in Chili, een land waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten, geldt dat belanghebbende geen aanspraak kan maken op verrekening van die belasting. Het Besluit biedt daarvoor geen grondslag.
- 4.6 Al hetgeen hiervoor is overwogen leidt tot de slotsom dat het beroep in cassatie ongegrond moet worden verklaard.

## **5 Proceskosten**

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

## **6 Beslissing**

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Dit arrest is gewezen door de vice-president R.J. Koopman als voorzitter, en de raadsheren J. Wortel, A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, M.T. Boerlage en P.A.G.M. Cools, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 24 september 2021.

---

<sup>1</sup> ECLI:NL:PHR:2021:19.

<sup>2</sup> ECLI:NL:HR:2007:AU3571, ECLI:NL:HR:2007:AU3577 en ECLI:NL:HR:2007:AU3578.

---