



Belastingdienst

# Handleiding Voorkoming van dubbele belasting voor inkomsten van artiesten en sporters in de Vennootschapsbelasting

Datum 1 december 2023

## Colofon

Contactpersoon Kennisgroep IBR Vpb & winst  
Corporate Dienst Vaktechniek

# Voorwoord

Deze handleiding van de Kennisgroep IBR Vpb & winst is bedoeld als hulpmiddel voor de inspecteur bij de voorkoming van dubbele belasting ter zake van inkomsten van sporters en artiesten in de vennootschapsbelasting.

Diverse aspecten komen aan bod.

Is een belastingverdrag van toepassing? Is verrekening mogelijk? Kan vrijstelling voor de inkomsten worden verleend of kostenaf trek voor de bronbelasting? Hoe hoog is het bedrag dat kan worden verrekend of vrijgesteld?

Na een theoretische uiteenzetting volgen in het laatste hoofdstuk praktische voorbeelden met een cijfermatige uitwerking.

De handleiding omvat de jurisprudentie tot 1 december 2023 alsmede het tot die datum gepubliceerde beleid.

Heb je na raadpleging van deze handleiding nog vragen, neem dan contact op met de Kennisgroep IBR Vpb & winst.

# Inhoud

<b>1</b>	<b>Inleiding—5</b>
<b>2</b>	<b>Vaste inrichting?—6</b>
<b>3</b>	<b>De verschillende categorieën ten aanzien van sporters- en artiesteninkomsten—7</b>
3.1	Categorie I Er is een belastingverdrag van toepassing met een bepaling over sporters en artiesten (zoals artikel 17 OESO-modelverdrag) inclusief een bepaling overeenkomstig artikel 17, tweede lid, OESO-modelverdrag.—8
3.2	Categorie II Er is een belastingverdrag van toepassing maar dat verdrag kent geen specifieke bepaling over sporters en artiesten.—9
3.3	Categorie III Er is een belastingverdrag van toepassing met slechts een bepaling overeenkomstig artikel 17, eerste lid, OESO-modelverdrag.—10
3.4	Categorie IV Er is met het land waarin de artiest of sporter zijn werkzaamheden verricht geen belastingverdrag gesloten.—10
<b>4</b>	<b>Verrekening—12</b>
4.1	Afzonderlijke methode—13
4.2	Gezamenlijke methode—13
4.3	Kostenaftrek—15
<b>5</b>	<b>Concrete voorbeelden—16</b>
5.1	Voorbeeld 1—16
5.2	Voorbeeld 2—18
5.3	Voorbeeld 3—18
5.4	Voorbeeld 4—19
5.5	Voorbeeld 5—21

# 1 Inleiding

In deze handleiding staan de inkomsten van artiesten en sporters en de daarover geheven belasting centraal. Sporters genieten de inkomsten door (bijvoorbeeld) deelname aan sportevenementen en artiesten door het geven van concerten en het opvoeren van theaterproducties in binnen- en buitenland.<sup>1</sup> Voor een internationaal opererende artiest of sporter betreft het veelal tijdelijke activiteiten in een veelvoud aan landen.

In tegenstelling tot Nederland heffen veel andere landen belasting aan de bron over (bruto)betalingen voor deze tijdelijke activiteiten. Artiesten en sporters ontvangen deze betalingen doorgaans in persoon of laten deze betalen aan een daartoe opgerichte vennootschap. Dit worden ook wel “*star companies*” of “*rent-a-star companies*” genoemd. Ook komt het voor dat artiesten en sporters niet direct worden betaald maar dat de betaling wordt gedaan aan bijvoorbeeld het sportteam of muziekgezelschap, welke vervolgens de artiest of sporter een loon of andere beloning verstrekt.

De voorkoming van dubbele belasting ten aanzien van de inkomsten van sporters en artiesten roept in de praktijk regelmatig vragen op. Deze handleiding gaat met name in op de verrekening van buitenlandse bronheffingen. Daarbij wordt alleen ingegaan op de situatie dat de betalingen voor de persoonlijke werkzaamheden van artiesten en sporters worden ontvangen door binnenlands belastingplichtige lichamen onderworpen aan de Nederlandse vennootschapsbelasting; meestal zijn dat de hiervoor genoemde star companies.

De handleiding geeft de stand van de jurisprudentie aan tot 1 december 2023 waarbij ook het gepubliceerde beleid tot die datum is meegenomen.

---

<sup>1</sup> Zie voor een beschrijving van de mogelijke activiteiten welke hieronder kunnen vallen par. 3 OESO-commentaar op artikel 17 OESO-modelverdrag vanaf 1992. Vanaf 2014 gaat het over “entertainers and sportspersons” in plaats van “artists and sportsmen” Niettemin wordt in deze handleiding steeds gesproken over artiesten en sporters.

## 2 Vaste inrichting?

Voor de volledigheid dient eerst te worden onderzocht of de werkzaamheden van de sporter of artiest een vaste inrichting vormen.

### *Verdragslanden*

Een belastingverdrag definieert, doorgaans in artikel 5, wanneer er sprake is van een vaste inrichting. Wanneer de onderneming van een binnenlands belastingplichtig lichaam wordt uitgeoefend met behulp van een vaste inrichting in het andere land, dan mag dat andere land de aan de vaste inrichting toerekenbare winst belasten. Het verdrag geeft de regels voor winstallocatie aan de vaste inrichting en bepaalt vervolgens dat het land waarvan het lichaam inwoner is, vrijstelling verleent voor de aan de vaste inrichting toerekenbare winst.

### *Niet-verdragslanden*

Voor niet-verdragslanden bepaalt artikel 3, vierde tot en met twaalfde lid van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb) wanneer sprake is van een vaste inrichting. Artikel 15e, zesde lid van de Wet Vpb, geeft de regels voor winstallocatie.

### *Vrijstelling*

Als op basis van de winstallocatieregels de inkomsten van de artiest of sporter moeten worden toegerekend aan een vaste inrichting, dan worden de betreffende netto inkomsten meegenomen in de objectvrijstelling die van toepassing is op de winst van die vaste inrichting.

Deze vrijstelling is geregeld in artikel 15e Wet Vpb:

- voor verdragslanden in artikel 15e, tweede lid, letter a, onder 1° Wet Vpb
- voor niet-verdragslanden in artikel 15e, tweede lid, letter b, onder 1° Wet Vpb.

De activiteiten van sporters en artiesten vormen doorgaans geen vaste inrichting.

## 3 De verschillende categorieën ten aanzien van sporters- en artiesteninkomsten

Als de opbrengsten uit de werkzaamheden van de sporter of artiest niet tot de winst van een vaste inrichting behoren, dan is het hiernavolgende van toepassing. Zoals in de inleiding reeds is vermeld, gaat deze handleiding uitsluitend in op situaties waarin de betaling voor de persoonlijke activiteiten van een artiest of sporter wordt ontvangen door een ander dan de artiest of sporter zelf. Denk hierbij aan een in Nederland aan vennootschapsbelasting onderworpen lichaam. Voor de beoordeling óf en vervolgens hoe dubbele belasting voor deze inkomsten wordt voorkomen, is allereerst van belang of een belastingverdrag van toepassing is.

We onderscheiden de volgende categorieën:

- 3.1 Het verdrag bevat een bepaling over sporters en artiesten (zoals in artikel 17 van het OESO-modelverdrag (hierna ook: OMV)), inclusief een bepaling overeenkomstig artikel 17, tweede lid, OMV (**categorie I**).
- 3.2 Er is een belastingverdrag van toepassing maar dat verdrag kent geen specifieke bepaling over sporters en artiesten (**categorie II**).
- 3.3 Er is een belastingverdrag van toepassing met slechts een bepaling overeenkomstig artikel 17, eerste lid, OMV (**categorie III**).
- 3.4 Er is met het land waarin de artiest of sporter zijn werkzaamheden verricht geen belastingverdrag gesloten (**categorie IV**).

De vier categorieën worden, na een korte uitleg van artikel 17 OMV, hierna nader toegelicht en uitgewerkt.

### *Artikel 17 OESO-modelverdrag*

Artikel 17<sup>2</sup> van het OMV geeft een specifieke regeling voor artiesten en sporters. De persoonlijke werkzaamheden van artiesten en sporters kunnen in de heffing worden betrokken door middel van een heffing aan de bron.

---

<sup>2</sup> Artikel 17 OMV:

1. Notwithstanding the provisions of Article 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from that resident's personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.

2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman acting as such accrues not to the entertainer or sportsman but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Article 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised.

Op basis van artikel 17, eerste lid, OMV mag een land heffen over de inkomsten die een artiest of sporter verkrijgt uit diens als zodanig verrichte werkzaamheden (de uitvoering, de sportbeoefening) in dat betreffende land.

Veel landen hebben gebruik gemaakt van deze mogelijkheid om op basis van nationale wetgeving belasting aan de bron in te houden.

Artikel 17, tweede lid, OMV breidt de werking van de bepaling uit naar betalingen aan een ander dan de artiest of sporter zelf. Op basis hiervan kunnen betalingen aan een in Nederland gevestigde vennootschap in de heffing worden betrokken, voor zover deze betalingen zien op de werkzaamheden van een artiest of sporter die deze artiest of sporter persoonlijk en als zodanig verricht. Dit tweede lid stelt buitenlandse autoriteiten aldus in staat om in Nederland gevestigde lichamen voor deze inkomsten aan een bronheffing te onderwerpen.

In de meeste belastingverdragen zijn bepalingen als lid 1 én lid 2 van artikel 17 van het OMV opgenomen, in enkele belastingverdragen<sup>3</sup> slechts een bepaling als het eerste lid. Sommige verdragen stellen aanvullende voorwaarden voor heffing op grond van het tweede lid, bijvoorbeeld dat de vennootschap wordt beheerst door de artiest of sporter.

### **Raadpleeg daarom altijd het van toepassing zijnde verdrag en ga niet uit van het OMV.**

Tot slot kennen veel verdragen een aanvullend derde lid dat een uitzondering biedt voor gesubsidieerde optredens of optredens in het kader van een culturele uitwisseling of overeenkomst. Op deze laatste mogelijkheid wordt in deze handleiding niet verder ingegaan.

#### *De vier categorieën*

### 3.1

#### Categorie I

Er is een belastingverdrag van toepassing met een bepaling over sporters en artiesten (zoals artikel 17 OESO-modelverdrag) inclusief een bepaling overeenkomstig artikel 17, tweede lid, OESO-modelverdrag.

Het verdrag kent in deze situatie aan het bronland heffingsrecht toe, ook wanneer de inkomsten toekomen aan een ander dan de artiest of sporter.

Een verdrag kan voor de sporters- en artiesteninkomsten voorkoming van dubbele belasting voorschrijven op basis van de vrijstellingsmethode (vergelijk artikel 23A OMV) óf op basis van de verrekeningsmethode (vergelijk artikel 23B OMV). Dit moet voor ieder verdrag afzonderlijk worden nagegaan.

Indien de **vrijstellingsmethode** is voorgeschreven zal Nederland de objectvrijstelling toepassen ten aanzien van de winst die aan de sporters- en artiestenwerkzaamheden in het betreffende land kan worden toegewezen. Het betreft hier een vrijstelling voor de netto-opbrengsten. De objectvrijstelling wordt verleend op basis van artikel 15e, tweede lid, letter a, onder 3°, Wet Vpb.

---

<sup>3</sup> Bijvoorbeeld in het verdrag met Spanje.



Indien de **verrekeningsmethode** is voorgeschreven kan onder voorwaarden de buitenlandse (bron)belasting worden verrekend met de Nederlandse vennootschapsbelasting die over deze buitenlandse inkomsten is verschuldigd. Vaak wordt in een verdrag voor de berekening van de aftrek verwezen naar de betreffende bepalingen in de Nederlandse regelgeving.

In tegenstelling tot de verrekening van buitenlandse belasting op dividenden, interest en royalty's<sup>4</sup> biedt het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: Bvdb 2001) voor de vennootschapsbelasting geen regeling die ziet op de verrekening van buitenlandse belasting over inkomsten ter zake van de persoonlijke werkzaamheden van artiesten en sporters.

In het [Besluit van 18 april 2023, nr. 2023-2897](#)<sup>5</sup> (hierna: het Besluit van 18 april 2023) heeft de Staatssecretaris in paragraaf 3.5 echter goedgekeurd dat de buitenlandse belasting op artiesten- en sportersinkomsten wordt verrekend onder overeenkomstige toepassing van de regels in het Bvdb 2001 die gelden voor verrekening van buitenlandse belasting op dividenden, interest en royalty's.<sup>6</sup> Dus met toepassing van dezelfde systematiek en voorwaarden, waaronder toepassing van de gezamenlijke methode. De gezamenlijke methode ter verrekening van buitenlandse belasting op artiesten- en sportersinkomsten dient echter gescheiden plaats te vinden van de gezamenlijke methode ter verrekening van buitenlandse belasting op dividenden, interest en royalty's.<sup>7</sup>

Meer informatie over verrekening en over toepassing van de gezamenlijke methode is te vinden in Hoofdstuk 4, Verrekening.

### 3.2 Categorie II

Er is een belastingverdrag van toepassing maar dat verdrag kent geen specifieke bepaling over sporters en artiesten.

Als in het verdrag een specifieke regeling voor artiesten en sporters (conform artikel 17 OMV) ontbreekt en het verdrag ook niet op een andere wijze voorziet in (bron)belasting over deze inkomsten, heeft de bronstaat op basis van het verdrag geen heffingsrecht.

Vrijstelling van de (netto-)inkomsten of verrekening van buitenlandse, op basis van de nationale wetgeving van dat land geheven (bron)belasting, is dan niet mogelijk. Ook tellen de inkomsten uit het bronland (ongeacht of bronbelasting is geheven) niet mee voor de verrekening van bronbelasting op basis van de gezamenlijke methode (meer informatie over de gezamenlijke methode is te vinden in Hoofdstuk 4, Verrekening).

---

<sup>4</sup> Zie artikelen 36 en 37 Bvdb 2001 voor de regeling voor de verrekening en voortwenteling van buitenlandse belasting op dividenden, interest en royalty's en artikel 38 Bvdb 2001 voor kostenaftrek als alternatief.

<sup>5</sup> Besluit van 18 april 2023 "Vermijden van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen en andere regelingen ter vermindering van dubbele belasting", nr. 2023-2897.

<sup>6</sup> Verrekening is overigens op basis van het Besluit van 18 juli 2008, CPP 2007/664M ook al mogelijk ter zake van inkomsten uit jaren vóór 2023 met uitzondering van inkomsten uit een land dat geen verdrags- of ontwikkelingsland (zie ook onder categorie IV).

<sup>7</sup> Onderdeel 3.5.2 van het Besluit van 18 april 2023.

Aftrek van de buitenlandse belasting als kosten is evenmin mogelijk, omdat het bronland op basis van het verdrag geen heffingsrecht heeft.<sup>8</sup>

Dubbele belastingheffing kan slechts worden voorkomen door de ten onrechte ingehouden bronbelasting terug te vragen in het betreffende land.

### 3.3

#### Categorie III

Er is een belastingverdrag van toepassing met slechts een bepaling overeenkomstig artikel 17, eerste lid, OESO-modelverdrag.

Als het verdrag wel een specifieke regeling voor artiesten en sporters bevat (artikel 17, eerste lid OMV), maar geen bepaling (overeenkomstig artikel 17, tweede lid OMV), die de werking van deze regeling uitbreidt naar betalingen aan een ander dan de artiest of sporter zelf en het verdrag ook niet op een andere wijze voorziet in (bron)heffing over deze inkomsten, dan heeft de bronstaat op basis van het verdrag geen heffingsrecht ten aanzien van die betalingen.

Vrijstelling van de (netto-)inkomsten of verrekening van buitenlandse, op basis van de nationale wetgeving van dat land geheven bronbelasting, is dan niet mogelijk. Ook tellen de inkomsten uit het bronland (ongeacht of bronbelasting is geheven) niet mee voor de verrekening van bronbelasting op basis van de gezamenlijke methode. (Meer informatie over de gezamenlijke methode is te vinden in Hoofdstuk 4, Verrekening).

Aftrek van de buitenlandse belasting als kosten is evenmin mogelijk, omdat het bronland op basis van het verdrag geen heffingsrecht heeft.<sup>8</sup>

Dubbele belastingheffing kan slechts worden voorkomen door de ten onrechte ingehouden bronbelasting terug te vragen in het betreffende land.

### 3.4

#### Categorie IV

Er is met het land waarin de artiest of sporter zijn werkzaamheden verricht geen belastingverdrag gesloten.

Indien geen verdrag van toepassing is dat voorziet in de voorkoming van dubbele belasting, wordt voor de met vennootschapsbelasting belastbare inkomsten uit dividend, rente en royalty's teruggevallen op het Bvdb 2001, dat als 'vangnet' fungeert. Het Bvdb 2001 kent voor de vennootschapsbelasting echter geen regeling die voorziet in de voorkoming van dubbele belasting ter zake van de inkomsten uit buitenlandse activiteiten van artiesten en sporters.

In het Besluit van 18 april 2023, heeft de Staatssecretaris in paragraaf 3.5 evenwel goedgekeurd dat de buitenlandse belasting wordt verrekend onder overeenkomstige toepassing van de regelgeving in het Bvdb 2001 voor verrekening van buitenlandse belasting op dividenden, interest en royalty's.

---

<sup>8</sup> Artikel 10, eerste lid, letter e, Wet Vpb bepaalt dat buitenlandse belasting niet in aftrek komt op de winst wanneer er een verdrag van toepassing is. Ook artikel 38 Bvdb 2001 biedt geen uitkomst, want dat artikel kan pas worden toegepast wanneer aan het betreffende land heffingsrecht toekomt.

Het Besluit van 18 april 2023 regelt dat die buitenlandse bronbelasting, onder voorwaarden, kan worden verrekend met de Nederlandse vennootschapsbelasting.<sup>9</sup>

Het betreft hier de verrekeningstechniek die ook toegepast wordt in geval van verrekening op basis van een verdrag als hierboven uiteengezet onder categorie I. Ook toepassing van de gezamenlijke methode is toegestaan en wel voor alle verdragslanden en niet-verdragslanden tezamen. Indien in het niet-verdragsland geen belasting wordt geheven, kunnen de inkomsten uit het betreffende land echter niet worden meegenomen bij de berekening volgens de gezamenlijke methode.<sup>10</sup> (Meer informatie over verrekening en over de gezamenlijke methode is te vinden in Hoofdstuk 4, Verrekening).

Belastingplichtige heeft ook voor de buitenlandse bronbelasting van een niet-verdragsland de mogelijkheid van kostenaftrek<sup>11</sup>, maar kan, evenals bij kostenaftrek voor bronbelasting uit een verdragsland, in dat geval niet daarnaast de gezamenlijke methode toepassen.<sup>12</sup>

---

<sup>9</sup> Wanneer de inkomsten worden verkregen uit een land dat geen ontwikkelingsland is (zie voor ontwikkelingslanden artikel 6 Bvdb 2001 en de jaarlijkse aanwijzing door de staatssecretaris) dan geldt de mogelijkheid tot verrekening pas vanaf de inwerkingtreding van het Besluit van 18 april 2023. Bronbelasting ter zake van inkomsten uit ontwikkelingslanden kon al op basis van het Besluit van 18 juli 2008, CPP 2007/664M, worden verrekend.

<sup>10</sup> Onderdeel 3.5 in combinatie met onderdeel 3.3 van het Besluit van 18 april 2023.

<sup>11</sup> Wordt voor kostenaftrek gekozen, dan valt de (bron)belasting niet onder de aftrekbeperking van artikel 10, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969.

<sup>12</sup> Zie artikel 38 Bvdb 2001 en het Besluit van 18 april 2023 (onderdelen 3.3, 3.5 en 3.6).

## 4 Verrekening

Voor verrekening van buitenlandse (bron)belasting op artiesten- en sportersinkomsten met de in Nederland te betalen vennootschapsbelasting, wordt aangesloten bij de rekenregels voor dividenden, interest en royalty's. Het besluit van 18 april 2023 schrijft in paragraaf 3.5 voor dat deze regels overeenkomstig worden toegepast. Het betreft artikel 36, tweede en vierde tot en met zesde lid, artikel 37, artikel 38, artikel 44, artikel 44a, artikel 45 en artikel 46 Bvdb 2001.

Door middel van verrekening van de buitenlandse (bron)belasting wordt een vermindering van de in Nederland te betalen vennootschapsbelasting verleend. Het bedrag van de verrekening is het laagste van de 1<sup>e</sup> en 2<sup>e</sup> limiet, maar belooft nooit meer dan de verschuldigde vennootschapsbelasting (ook wel: de 3<sup>e</sup> limiet<sup>13</sup>):

- 1<sup>e</sup> limiet =  
Voortgewentelde bronbelasting (oude jaren) + de bronbelasting (belastingjaar)
- 2<sup>e</sup> limiet =  
[Inkomsten (a) -/- alle samenhangende kosten (b)]<sup>14</sup> x hoogste tarief Vpb

In dit verband wordt verstaan onder:

- *inkomsten (a)*: bruto inkomsten uit de persoonlijke werkzaamheden van artiesten en sporters als zodanig;
- *alle samenhangende kosten (b)*: alle (directe- én indirecte) kosten die samenhangen met de buitenlandse inkomsten. Let wel: alle kosten die samenhangen met de buitenlandse inkomsten moeten in mindering worden gebracht;
- *directe kosten*: werkelijke kosten toerekenbaar aan de optredens/sportbeoefening;
- *indirecte kosten*: toerekening kan plaatsvinden door middel van een verdeelsleutel.

Bij de berekening van de 1<sup>e</sup> en 2<sup>e</sup> limiet staat de verrekening van buitenlandse bronbelasting op betalingen ter zake van de werkzaamheden van artiesten en sporters volledig los van de verrekening van buitenlandse (bron)belasting op dividenden, interest en royalty's.<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> Artikel 36, lid 6, Bvdb 2001.

<sup>14</sup> Van het betreffende jaar

<sup>15</sup> Zie paragraaf 3.5.2. Besluit van 18 april 2023: "Net zoals de gezamenlijke methode ter verrekening van (bron)belasting op dividenden, interest en royalty's gescheiden van de gezamenlijke methode voor innovatieboxroyalty's wordt toegepast, moet ook de toepassing van de gezamenlijke methode ter verrekening van (bron)belasting die van een vennootschap wordt geheven ter zake van werkzaamheden door een artiest of sportbeoefenaar gescheiden plaatsvinden." De volgorde van verrekening is geregeld in 3.5.1 van het Besluit van 18 april 2023.

Als een aan de Nederlandse vennootschapsbelasting onderworpen, in Nederland gevestigd, lichaam zowel betalingen ontvangt voor de persoonlijke verrichtingen van een artiest of sporter als dividenden, interest of royalty's, worden deze verschillende inkomensstromen en bijbehorende bronbelastingen volledig separaat berekend en verrekend.

Voor zover de bronbelasting niet kan worden verrekend, wordt deze bij beschikking vastgesteld<sup>16</sup> en naar het volgende jaar voortgewenteld.<sup>17</sup> In dat jaar wordt de 1<sup>e</sup> limiet met dit voortgewentelde bedrag verhoogd. De 2<sup>e</sup> limiet wordt door de voortwenteling niet beïnvloed. Bovendien staat bij de berekening van de 2<sup>e</sup> limiet (en daarmee ook van de berekening inkomsten minus alle samenhangende kosten) ieder jaar op zichzelf. Met andere woorden: er is ook geen sprake van een doorschuif- of inhaalregeling van de netto-inkomsten (inkomsten minus alle samenhangende kosten).

#### 4.1 Afzonderlijke methode

Verrekening en voortwenteling van de in een jaar niet-verrekenbare buitenlandse bronbelasting geschiedt in beginsel op basis van de afzonderlijke methode. Bij die methode wordt per land de 1<sup>e</sup> en 2<sup>e</sup> limiet berekend, vindt verrekening plaats met inachtneming van artikel 44a Bvdb 2001 (volgorde van verrekening<sup>18</sup>) en wordt zo nodig per land (een (evenredig) deel van) de niet-verrekenbare bronbelasting voortgewenteld.

In het Besluit van 18 april 2023 wordt echter (in navolging van eerdere besluiten) de toepassing van de gezamenlijke methode goedgekeurd.<sup>19</sup> Belastingplichtige kan per jaar kiezen voor toepassing van de afzonderlijke dan wel de gezamenlijke methode.

#### 4.2 Gezamenlijke methode

Bij de gezamenlijke methode wordt voor alle daarvoor in aanmerking komende landen de berekening van de verrekening van de buitenlandse bronbelasting tezamen uitgevoerd. De verrekening van bronbelasting ter zake van artiesten- en sportersinkomsten vindt echter gescheiden plaats van de gezamenlijke methode van dividenden, interest en royalty's (zie voetnoot 15).

De 1<sup>e</sup> limiet is de som van de door de verschillende landen geheven (bron)belasting. De verrekening wordt ook bij de gezamenlijke methode beperkt door de 2<sup>e</sup> limiet. De 2<sup>e</sup> limiet wordt gevormd door het totale bedrag van de in het betreffende jaar in aanmerking komende netto-inkomsten vermenigvuldigd met het percentage van het hoogste Vpb-tarief in dat jaar.

---

<sup>16</sup> Artikel 44 Bvdb 2001.

<sup>17</sup> Artikel 37 Bvdb 2001.

<sup>18</sup> Zie ook onderdeel 3.5.1 van het Besluit van 18 april 2023

<sup>19</sup> Onderdeel 3.5.2 van het Besluit van 18 april 2023.

Bij toepassing van de gezamenlijke methode worden de volgende uitgangspunten gehanteerd:

- De gezamenlijke methode geldt voor de verrekening van bronbelasting ter zake van de bij elkaar opgetelde:
  - o inkomsten uit alle landen met een verdrag dat een bepaling conform artikel 17, tweede lid, OMV bevat, op voorwaarde dat het verdrag in de voorkomingsbepaling voor sporters- en artiesteninkomsten de verrekeningsmethode voorschrijft (categorie I);
  - o inkomsten uit niet-verdragslanden, waarover het niet-verdragsland daadwerkelijk belasting heft (categorie IV).<sup>20</sup>

Gedeeltelijke toepassing van de gezamenlijke methode is niet mogelijk.

- De verrekeningsruimte (de 2<sup>e</sup> limiet) wordt bepaald door de inkomsten (ter zake van de persoonlijke werkzaamheden van artiesten en sporters als zodanig) waarop buitenlandse bronbelasting is ingehouden. Voor de verrekeningsruimte tellen ook de inkomsten mee waarop op grond van het nationale recht van een verdragsland niet daadwerkelijk bronbelasting is ingehouden, maar die het land op grond van het verdrag wel hadden kunnen inhouden en waarbij de inhouding niet door een andere internationale regeling wordt beperkt.
- De volgende inkomsten tellen niet mee voor het bepalen van de verrekeningsruimte:
  - o inkomsten uit landen waarmee in het belastingverdrag geen equivalent van artikel 17 OMV is overeengekomen (categorie II hiervoor);
  - o inkomsten uit landen waarmee een verdrag is gesloten waarin geen bepaling is opgenomen op grond waarvan van een ander dan van de artiest of sporter zelf kan worden geheven (artikel 17, tweede lid, OMV; categorie III hiervoor);
  - o inkomsten uit landen waarmee in het belastingverdrag wel een bepaling als artikel 17 OESO-Modelverdrag is overeengekomen, maar waarin in de voorkomingsbepaling de vrijstellingsmethode is voorgeschreven; en
  - o inkomsten uit niet-verdragslanden waarover het betreffende land niet daadwerkelijk heft. In geval van niet-verdragslanden moet dus daadwerkelijk bronbelasting zijn ingehouden!

Voor zover een betaling in Nederland op grond van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting al is vrijgesteld van belasting, vindt niet tevens verrekening van buitenlandse bronbelasting plaats.

---

<sup>20</sup> Inkomsten uit een land dat *geen* ontwikkelingsland is, kunnen pas met ingang van de inwerkingtreding van het Besluit van 18 april 2023 worden meegenomen.

Gedacht kan worden aan inkomsten die deel uitmaken van de winst van een buitenlandse vaste inrichting in het bronland of een ander land. Zowel de op deze betalingen ingehouden buitenlandse bronbelasting, als de inkomsten zelf worden niet in aanmerking genomen bij de toepassing van de gezamenlijke methode.

- Ook bij toepassing van de gezamenlijke methode geldt dat de verrekening nooit meer bedraagt dan de belasting die in dat jaar volgens de Wet Vpb is verschuldigd (de zogenoemde 3<sup>e</sup> limiet).

#### 4.3 Kostenaf trek

Het Besluit van 18 april 2023 verklaart ook artikel 38 Bvdb 2001 van toepassing op buitenlandse bronbelasting op sporters- en artiesteninkomsten. Op basis van artikel 38 Bvdb 2001 is het mogelijk om voor die buitenlandse bronbelasting kostenaf trek in plaats van belastingverrekening toe te passen.

Het moet dan wel gaan om inkomsten zoals bedoeld in de hiervoor in hoofdstuk 3 benoemde categorie I (mits het verdrag voor sporters- en artiesteninkomsten niet de vrijstellingsmethode voorschrijft en de inkomsten bovendien niet kunnen worden toegerekend aan een buitenlandse vaste inrichting) en categorie IV (voor zover daar ook niet al een vrijstelling van Nederlandse Vpb aan de orde is, omdat er sprake is van een vaste inrichting).

Het staat belastingplichtigen vrij jaarlijks per land afzonderlijk te kiezen voor kostenaf trek voor de *in dat jaar* geheven buitenlandse belasting. Kostenaf trek voor voortgewentelde buitenlandse belasting is niet mogelijk. Kostenaf trek is bovendien niet toegestaan in combinatie met de gezamenlijke methode.<sup>21</sup>

Voor de hierboven beschreven categorieën II en III is kostenaf trek niet mogelijk. Kostenaf trek is ook niet mogelijk voor ingehouden bronbelasting op inkomsten waarvoor de objectvrijstelling geldt.

---

<sup>21</sup> Besluit van 18 april 2023, onderdeel 3.6.1: “*Kostenaf trek is in beginsel alleen mogelijk als geen gebruik wordt gemaakt van de gezamenlijke methode*”. “In beginsel” en de uitzondering in 3.6.3 van het Besluit van 18 april 2023 zien op de inkomsten uit dividenden, interest en royalty’s. Ten aanzien van die inkomsten wordt bij niet-verdragslanden namelijk onderscheid gemaakt tussen ontwikkelingslanden en niet-ontwikkelingslanden. Dat is bij de sporters- en artiesteninkomsten niet het geval. Kostenaf trek in combinatie met toepassing van de gezamenlijke methode is daarom bij laatstgenoemde inkomsten in het geheel niet mogelijk.

Uitzondering: Voor jaren 2022 en ouder is voor de bronbelasting op inkomsten uit een land dat geen verdrags- of ontwikkelingsland is kostenaf trek mogelijk naast de gezamenlijke methode voor de overige landen, zie ook voetnoot 9.

## 5 Concrete voorbeelden

De voorbeelden betreffen een in Nederland woonachtige succesvolle DJ die wereldwijd optreedt in verschillende landen.<sup>22</sup> De inkomsten die hij hiermee verdient, worden betaald aan een in Nederland gevestigde vennootschap: DJ BV. De DJ is enig aandeelhouder van DJ BV.

In de hiernavolgende voorbeelden 1 tot en met 4<sup>23</sup> ontvangt de DJ via DJ BV in ieder land waar hij optreedt een beloning van 115 voor zijn artistieke prestatie. De (directe- én indirecte) kosten die met de buitenlandse inkomsten samenhangen bedragen 65 en worden net als de inkomsten toegerekend aan DJ BV. DJ BV heeft in geen enkel land een vaste inrichting.

In deze vier voorbeelden heft het land waar wordt opgetreden steeds een bronbelasting over de bruto beloning.<sup>24</sup>

De overige omzet van DJ BV bedraagt 300 en de overige kosten 100, zodat de overige winst 200 bedraagt. Het Vpb tarief in Nederland veronderstellen we op 25%.

Hoe werkt deze casus uit voor de verschillende categorieën?

### 5.1

#### Voorbeeld 1

**Er is een belastingverdrag van toepassing met een bepaling conform artikel 17 OMV, inclusief een bepaling als artikel 17, tweede lid OMV.**

**1a)** In dit voorbeeld is in het betreffende belastingverdrag voor de sporters- en artiesteninkomsten de verrekeningsmethode voorgeschreven (zoals bij de meeste verdragen het geval is).

De DJ heeft opgetreden in de Filipijnen. Nederland heeft met de Filipijnen een belastingverdrag gesloten waarin een bepaling is opgenomen als artikel 17 OMV, inclusief een bepaling die het heffingsrecht uitbreidt naar betalingen aan een ander dan de artiest of sporter voor de diensten van de artiest of sporter als zodanig.<sup>25</sup>

---

<sup>22</sup> Vanzelfsprekend gelden de voorbeelden ook voor andere artiesten (zangers, acteurs...) en sporters (tennissers, springruiters, bokkers...).

<sup>23</sup> Voorbeeld 5 gaat uit van andere feiten. Alle bedragen in de voorbeelden (1 tot en met 5) luiden in euro's.

<sup>24</sup> Vaak wordt naar nationaal recht geheven over de bruto vergoeding. Op grond van het arrest HvJ EU Gerritse, HvJ EG 12 juni 2003, C-234/01, mag een EU-bronland echter slechts heffen over de netto inkomsten. Is er een mogelijkheid tot teruggave in het bronland in geval van een te hoge inhouding? En heeft men verzocht om teruggave? Dan verlaagt een teruggave de ingehouden en dus de te verrekenen bronbelasting.

<sup>25</sup> De tekst van het belastingverdrag met de Filipijnen wijkt af van artikel 17 OMV. Lid 1 en lid 2 van artikel 17 OMV zijn in het verdrag met de Filipijnen beide verwoord in artikel 17, lid 1 van dat verdrag, waarbij voor de betalingen aan de ander het als volgt is geformuleerd: "...en inkomsten verkregen uit de terbeschikkingstelling door een onderneming van de diensten van zodanige artiesten of sportbeoefenaars...".



Artikel 22, lid 3, van het belastingverdrag met de Filipijnen schrijft als voorkomingsmethode de verrekeningsmethode voor.

De Filipijnen heffen een bronbelasting van 25% over de bruto beloning.  
Door DJ BV te betalen belasting in de Filipijnen:  $25\% \times 115 = \mathbf{28,75}$

Door DJ BV te betalen belasting in Nederland (vóór verrekening):  $250 \times 25\% = 62,50$

Het laagste bedrag van de drie limieten kan worden verrekend:

- 1<sup>e</sup> limiet = buitenlandse bronbelasting = 28,75
- 2e limiet = (inkomsten optreden -/- samenhangende kosten) x Vpb tarief =  $(115 -/- 65) \times 25\% = \mathbf{12,5}$
- 3<sup>e</sup> limiet = totaal verschuldigde Vpb (vóór verrekening) = 62,5

Door DJ BV te betalen belasting in Nederland:

Te betalen Vpb $250 \times 25\%$	=	62,50
Te verrekenen bronbelasting -/-		12,50
		<b>50</b>

De totale belastingdruk voor de DJ BV bedraagt:  $50 + 28,75 = \mathbf{78,75}$

De niet-verrekenbare bronbelasting van 16,25 (= 28,75 – 12,50) wordt door de inspecteur bij een voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld en wordt daarmee voortgewenteld naar het volgende jaar. De voortgewentelde belasting wordt aangemerkt als belasting die in het volgende jaar is geheven en behoort tot de 1<sup>e</sup> limiet (paragraaf 3.5 Besluit van 18 april 2023 jo. art. 37 Bvdb 2001) in dat jaar.

DJ BV kan ook kiezen voor kostenaftrek. Dit is echter niet toegestaan in combinatie met de gezamenlijke methode (in geval van inkomsten en bronbelasting uit optredens uit meer landen dan alleen de Filipijnen).<sup>26</sup>

**1b)** Soms schrijft het van toepassing zijnde belastingverdrag de vrijstellingsmethode voor.

Een voorbeeld van een dergelijk verdrag is het verdrag met Israël.  
Artikel 26, A, tweede lid van het verdrag Nederland - Israël schrijft als voorkomingsmethode de vrijstellingsmethode voor.

Op basis van artikel 15e, lid 2, onderdeel a, onder 3<sup>o</sup>, Wet Vpb verleent Nederland objectvrijstelling voor de beloning ontvangen uit Israël. Het betreft een netto vrijstelling. Ook bij de vrijstellingsmethode moeten alle (directe- én indirecte) kosten die samenhangen met de buitenlandse inkomsten in aanmerking worden genomen.

Door DJ BV te betalen belasting in Israël (23% van de bruto beloning):

$$23\% \times 115 = \mathbf{26,45}$$

<sup>26</sup> Zie voor een cijfermatige uitwerking bij voorbeeld 4.

Door DJ BV te betalen belasting in Nederland:  
(250 (wereldwinst) -/- 50 (objectvrijstelling voor de netto-inkomsten)) x 25% = **50**

Totale belastingdruk voor DJ BV bedraagt **76,45**

5.2

### Voorbeeld 2<sup>27</sup>

**Er is een belastingverdrag van toepassing maar dat verdrag bevat geen bepaling over sporters en artiesten.**

De DJ heeft opgetreden in Ethiopië. Nederland heeft met Ethiopië wel een verdrag gesloten, maar is geen speciale regeling voor artiesten en sporters overeengekomen. Ethiopië mag op basis van het belastingverdrag niet heffen over de beloning die aan DJ BV wordt betaald.

Ethiopië heft echter op basis van zijn nationale recht 10% bronbelasting over de bruto betalingen aan DJ BV.

Deze bronheffing kan niet worden verrekend en de inkomsten van Ethiopië tellen niet mee voor de gezamenlijke methode. Ook kostenaf trek is niet mogelijk.

Door DJ BV te betalen belasting in Ethiopië: 10% x 115 = **11,50**

De enige mogelijkheid voor DJ BV om dubbele belasting te voorkomen, is het indienen van een verzoek om teruggave van de belasting in Ethiopië.

Door DJ BV te betalen belasting in Nederland: 25% x 250 = **62,50**

De totale belastingdruk voor DJ BV bedraagt **62,50** (bij teruggave) of **74** (zonder teruggave).

5.3

### Voorbeeld 3

**Er is een belastingverdrag van toepassing met een bepaling conform artikel 17 OMV, maar zonder een bepaling conform artikel 17, tweede lid, OMV.**

De DJ heeft opgetreden in Spanje. Nederland heeft met Spanje wel een verdrag gesloten met een speciale regeling voor artiesten en sporters, maar het verdrag bevat geen bepaling op basis waarvan Spanje belasting mag heffen van een ander dan de sporter of artiest.

Spanje heeft dan ook op grond van het verdrag geen heffingsrecht ten aanzien van de beloning die wordt betaald aan DJ BV. Spanje heft echter op grond van zijn nationale wetgeving 19% bronbelasting over de inkomsten van de DJ. Daarbij hanteert Spanje een zogenaamde “look through” bepaling. Ook al wordt een beloning voor een optreden betaald aan een vennootschap, Spanje ziet die als een vergoeding die wordt betaald aan de artiest of sporter zelf.

---

<sup>27</sup> Dit voorbeeld 2 zal echter in de praktijk niet veel voorkomen, omdat Nederland in bijna alle verdragen een sporters- en artiestenartikel (in welke vorm dan ook) is overeengekomen.

Op grond van het verdrag met Spanje heeft Spanje echter slechts heffingsrecht over de beloning betaald aan de artiest zelf, en niet over de beloning betaald aan de vennootschap. Nederland hoeft dan ook in de vennootschapsbelasting geen voorkoming van dubbele belasting te verlenen.

De bronheffing telt ook niet mee voor de gezamenlijke methode ingeval er nog inkomsten uit andere categorie I of IV landen zijn. Ook kostenaf trek is niet mogelijk.

Wel heeft Spanje heffingsrecht – en wordt er een (belasting)vrijstelling in de inkomstenbelasting gegeven<sup>28</sup> –voor eventueel door DJ BV aan de DJ doorbetaalde inkomsten, mits wordt voldaan aan de voorwaarden zoals opgenomen in de arresten van de Hoge Raad van 9 februari 2007, [ECLI:NL:HR:2007:AU3571](#), [ECLI:NL:HR:2007:AU3577](#) en [ECLI:NL:HR:2007:AU3578](#)).

In Spanje wordt aan belasting betaald:  $19\% \times 115 = 21,85$

Door DJ BV te betalen belasting in Nederland:  $25\% \times 250 = 62,50$

Totale belastingdruk voor DJ BV bedraagt **84,35**

Stel DJ BV betaalt 70 beloning door aan de DJ. In de inkomstenbelasting van DJ wordt dan een vrijstelling verleend op basis van evenredigheid salaris toe te rekenen aan inkomsten Spanje ten opzichte van de totale inkomsten.<sup>29</sup>

#### 5.4

#### Voorbeeld 4

#### Er is geen belastingverdrag van toepassing

De DJ heeft opgetreden in Ivoorkust. Nederland heeft geen belastingverdrag met Ivoorkust.

Voor dit voorbeeld wordt aangenomen dat Ivoorkust 20% bronbelasting heft over de bruto beloning.

Door DJ BV te betalen belasting in Ivoorkust:  $20\% \times 115 = 23$

Door DJ BV te betalen belasting in Nederland (vóór verrekening)  $25\% \times 250 = 62,50$

Aangezien er geen belastingverdrag is gesloten kan er sowieso al geen vrijstelling worden verleend op basis van artikel 15e, tweede lid, letter a, onder 3°, Wet Vpb.

---

<sup>28</sup> Voor sporters- en artiesteninkomsten schrijft het verdrag met Spanje voorkoming van dubbele belasting op basis van vrijstelling voor.

<sup>29</sup> De tegemoetkoming in de inkomstenbelasting op basis van de vrijstellingsmethode geldt ook in relatie tot andere landen waarmee Nederland een verdrag heeft gesloten waarin voor de voorkoming van dubbele belasting voor sporters- en artiesteninkomsten vrijstelling is voorgeschreven. Er moet dan wel zijn voldaan aan de voorwaarden zoals bepaald door de Hoge Raad in zijn arresten van 9 februari 2007. In de inkomstenbelasting wordt echter geen tegemoetkoming verleend wanneer het verdrag bepaalt dat voorkoming plaatsvindt op basis van verrekening (HR 24 september 2021, [ECLI:NL:HR:2021:1352](#)). Dit laatste geldt ook voor de inkomsten uit niet-verdragslanden.

Artikel 15e, tweede lid, letter b, Wet Vpb is van toepassing als er geen belastingverdrag is gesloten, maar hierin staan de inkomsten van artiesten en sporters niet genoemd. De objectvrijstelling is niet van toepassing op de inkomsten uit een niet-verdragsland.

Er kan dus uitsluitend op basis van het Besluit van 18 april 2023 voorkoming van dubbele belasting worden verleend volgens de regels van het Bvdb 2001.<sup>30</sup>

Er wordt verrekening verleend voor het laagste bedrag van de drie limieten:

- 1e limiet = buitenlandse bronbelasting = 23
- 2e limiet = (inkomsten optreden +/- samenhangende kosten) x Vpb tarief =  $(115 \text{ +/- } 65) \times 25\% = \mathbf{12,50}$
- 3e limiet = totaal verschuldigde Vpb (vóór verrekening) = 62,50

Door DJ BV te betalen belasting in Nederland:

Te betalen Vpb $250 \times 25\%$	=	62,50
Te verrekenen bronbelasting +/-		12,50
		<b>50</b>

De totale belastingdruk voor DJ BV bedraagt  $50 + 23 = \mathbf{73}$

De niet-verrekenbare bronheffing 10,50 ( $23 - 12,50$ ) kan worden voortgewenteld.<sup>31</sup>

DJ BV kan ook kiezen voor kostenaf trek. Dit is echter niet toegestaan in combinatie met de gezamenlijke methode (in geval van inkomsten en bronbelasting uit optredens uit meer landen dan alleen Ivoorkust).

Door DJ BV te betalen belasting in Nederland bij keuze voor kostenaf trek:

Te betalen Vpb =  $(250 \text{ +/- } 23) \times 25\% = \mathbf{56,75}$

---

<sup>30</sup> Zie voor verdere toelichting Hoofdstuk 3, categorie IV en Hoofdstuk 4, Verrekening.

<sup>31</sup> Zie voorbeeld 1a.

## 5.5 Voorbeeld 5

De DJ treedt in 2022 op in de hieronder vermelde landen. De inkomsten en alle samenhangende kosten worden toegerekend aan DJ BV.

Land	Bruto-inkomsten vóór inhouding bronbelasting	Directe kosten	Bronbelasting <sup>32</sup>
Nederland	10.000	4.000	
Verenigde Staten	100.000	75.000	30.000 Na aangifte in de VS: 4.500
Spanje	50.000	30.000	9.500
Indonesië	20.000	9.000	4.000
Zweden	40.000	10.000	
Marokko	12.000	7.000	1.800
Bermuda	25.000	22.000	
Ivoorkust	8.000	4.500	1.600
<b>Totaal</b>	<b>265.000</b>	<b>161.500</b>	<b>21.400</b>

Naast de inkomsten uit optredens ontvangt DJ BV nog inkomsten uit merchandise voor een bedrag van 40.000. De directe kosten hiervan bedragen 20.000. DJ BV heeft in 2022 nog 75.000 aan indirecte kosten (waaronder het loon voor DJ).

Voor deze casus wordt aangenomen dat de indirecte kosten evenredig aan alle inkomsten zijn toe te rekenen.

Totaal aan inkomsten:	265.000 + 40.000	= 305.000
Totaal aan kosten:	161.500 + 20.000 + 75.000	= <u>256.500</u>
Winst in 2022		48.500

<sup>32</sup> Toelichting op de bedragen aan bronbelasting:

Door alle bronlanden wordt geheven over de bruto inkomsten.

Dit gebeurt aanvankelijk ook in de Verenigde Staten. In een na afloop van het jaar in de Verenigde Staten in te dienen aangifte kunnen echter de kosten in aftrek worden gebracht. De netto inkomsten worden dan bovendien tegen een ander percentage belast en daardoor kan (in dit voorbeeld een aanzienlijk) gedeelte van de bronbelasting in de Verenigde Staten worden teruggevraagd. De aangifte kan nog enkele jaren na het jaar van optreden worden gedaan.

In dit voorbeeld is ten tijde van de behandeling van de aangifte vennootschapsbelasting de aangifte in de Verenigde Staten gedaan en is bekend hoeveel belasting over 2022 in de Verenigde Staten moet worden betaald.

**Tip:** Ga altijd na of een aangifte in de Verenigde Staten is ingediend en zo niet, informeer de belastingplichtige over deze mogelijkheid!

T.a.v. de voorkoming voor dubbele belasting voor de verschillende landen geldt het volgende (voor de categorieën zie Hoofdstuk 3):

- Nederland, vanzelfsprekend geen voorkoming
- De Verenigde Staten is een land uit categorie I, waarvoor de verrekeningsmethode geldt<sup>33</sup>
- Spanje is een land uit categorie III
- Indonesië: categorie I en verrekeningsmethode
- Zweden: categorie I en verrekeningsmethode
- Marokko: categorie I en vrijstellingsmethode
- Bermuda: categorie IV
- Ivoorkust: categorie IV

**Objectvrijstelling:**

Op de netto-inkomsten uit Marokko is de objectvrijstelling van toepassing. Voor de berekening van de netto-inkomsten moet niet alleen rekening worden gehouden met de directe kosten, maar ook met de indirecte kosten. De indirecte kosten bedragen in totaal 75.000.

Van de indirecte kosten is aan Marokko toe te rekenen:  $12.000/305.000 \times 75.000 = 2.951$

De objectvrijstelling is van toepassing voor een bedrag van  $12.000 - 7.000 - 2.951 = 2.049$

De belastbare winst van DJ BV bedraagt:  $48.500 - 2.049 = 46.451$ . Er zijn geen te verrekenen verliezen.

De te betalen Vpb vóór verrekening van bronbelasting bedraagt:  $46.451 \times 15\% = 6.967$  (dit is het bedrag van de 3<sup>e</sup> limiet).

**Verrekening van buitenlandse bronbelasting**

DJ BV kiest voor verrekening op basis van de gezamenlijke methode.

---

<sup>33</sup> De bepaling inzake artiesten en sporters in het belastingverdrag met de Verenigde Staten bevat aanvullende voorwaarden voor heffing door het bronland. Heffing vindt slechts plaats indien de bruto inkomsten hoger zijn dan het in de bepaling genoemde drempelbedrag. Bovendien dient de sporter of artiest gerechtigd te zijn tot een deel van de winst van de andere persoon van wie mag worden geheven (Artikel 18 lid 1 en 2, Verdrag Nederland-VS).

*Berekening van de 1<sup>e</sup> limiet:*

Land	Bronbelasting in 1 <sup>e</sup> limiet	Toelichting
Verenigde Staten	4.500	Van het aanvankelijk ingehouden bedrag van 30.000, heeft DJ BV in de VS 25.500 teruggekregen
Spanje	0	Spanje heeft op grond van het verdrag geen heffingsrecht, de bronbelasting kan niet worden verrekend
Indonesië	4.000	
Marokko	0	Voor Marokko geldt de objectvrijstelling, de bronbelasting komt dan niet meer voor verrekening in aanmerking
Ivoorkust	1.600	
<b>Totaal</b>	<b>10.100</b>	

*Berekening van de 2<sup>e</sup> limiet:*

Land	Bruto-inkomsten – directe kosten voor 2 <sup>e</sup> limiet	Toelichting
Nederland	0	Voor de Nederlandse inkomsten geldt vanzelfsprekend geen voorkoming
Verenigde Staten	25.000	
Spanje	0	Spanje heeft op grond van het verdrag geen heffingsrecht
Indonesië	11.000	
Zweden	30.000	Ook al is er in Zweden geen bronbelasting geheven, de inkomsten mogen toch worden meegenomen voor de berekening van de 2 <sup>e</sup> limiet, omdat het verdrag Nederland-Zweden Zweden heffingsrecht geeft over de artiesten- en sportersinkomsten én de verrekeningsmethode van toepassing is
Marokko	0	Voor Marokko geldt de objectvrijstelling
Bermuda	0	Bermuda is een niet-verdragsland, de inkomsten kunnen slechts voor de berekening van de 2 <sup>e</sup> limiet worden meegenomen, wanneer daadwerkelijk bronbelasting wordt geheven. <sup>34</sup>
Ivoorkust	3.500	
<b>Totaal</b>	<b>69.500</b>	

<sup>34</sup> Overigens kan bronbelasting uit Bermuda pas worden verrekend vanaf inwerkingtreding van het Besluit van 18 april 2023 omdat Bermuda geen ontwikkelingsland is (zie ook voetnoot 9).

Naast de directe kosten moet rekening worden gehouden met de indirecte kosten. De inkomsten uit de landen die meetellen voor de 2<sup>e</sup> limiet dienen dus nog te worden verminderd met de daaraan toe te rekenen indirecte kosten.

De bruto-inkomsten van die landen bedragen: 100.000 (Verenigde Staten) + 20.000 (Indonesië) + 40.000 (Zweden) + 8.000 (Ivoorkust) = 168.000.

De daarop betrekking hebbende indirecte kosten bedragen:  $168.000/305.000 \times 75.000 = 41.311$ .

De 2<sup>e</sup> limiet bedraagt:  $69.500 - 41.311 = 28.189 \times 25,8\% = 7.273$ .

Verrekend wordt het laagste bedrag van de drie limieten:

1 <sup>e</sup> limiet	10.100
2 <sup>e</sup> limiet	7.273
3 <sup>e</sup> limiet	6.967

Verrekend wordt dus 6.967.

Het niet verrekende bedrag 3.133 (dit is  $10.100 - 6.967$ ) wordt bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld en wordt voortgewenteld naar 2023, waar het deel gaat uitmaken van de 1<sup>e</sup> limiet.