



Column

Zeventien miljoen fiscalisten

Mr. W.J.M. Vennix RB (blz. 562)

Artikelen

Middelingsregeling vraagt fundamentele heroverweging

Drs. A.T.H. van der Linden (blz. 564)

Een oproep tot de Hoge Raad voor een meer materiële invulling van het feitsbegrip van het ne bis in idem-beginsel

Mr. K.M.G. Demandt en mr. C.A.M. Janssen (blz. 572)

Sporters, artiesten en de belastingheffing van de digitale economie

M. Klootwijk LLM en dr. D. Molenaar (blz. 585)

Parlementair

Tegenmacht ontstaat niet vanzelf

Mr. dr. M.P.A. Spanjers (blz. 590)



Redactiecommissie

Mr. dr. J.J.M. Jansen, voorzitter; mr. J.A.G. van Es, prof. dr. P.H.J. Essers, prof. dr. S.J.C. Hemels, mr. F.R. Herreveld, dr. R.J. Koopman, mr. B.J.W. van Raaij, prof. dr. L.G.M. Stevens, mr. W.J.M. Vennix RB en prof. dr. B.G. van Zadelhoff.

Vaste medewerkers

Prof. mr. dr. P.G.H. Albert, prof. mr. T. Bender, prof. dr. T.M. Berkhout, prof. mr. dr. A.C.P. Bobeldijk, prof. dr. J.P. Boer, prof. mr. G.J.M.E. de Bont, prof. dr. R.P.C.W.M. Brandsma, mr. dr. C. Bruijsten, dr. W. Bruins Slot, prof. dr. I.J.J. Burgers, prof. mr. S.C.W. Douma, mr. J.A.R. van Eijnsden, prof. mr. F.A. Engelen, prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau, mr. I.M. de Groot, prof. mr. R.H. Happé, prof. dr. mr. E.J.W. Heithuis, prof. dr. H.T.P.M. van den Hurk, prof. dr. P. Kavelaars, prof. dr. H.W.M. van Kesteren, prof. dr. Q.W.J.C.H. Kok, prof. dr. A.O. Lubbers, prof. mr. dr. R.H.C. Luja, prof. mr. dr. M.M.W.D. Merckx, prof. mr. G.T.K. Meussen, prof. dr. mr. R.E.C.M. Niessen, mr. L.J.A. Pieterse, prof. mr. F.P.G. Pötgens, prof. dr. A.J.A. Stevens, prof. dr. S.A. Stevens, prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken, prof. dr. H. Vording en prof. mr. R.J. de Vries.

Redactiesecretariaat

Mr. B.J.W. van Raaij.

Redactieadres

Weekblad fiscaal recht, Postbus 23, 7400 GA Deventer. Tel.: (0570) 64 89 01.
E-mail: wfr@wolterskluwer.com.

Uitgever

Stephanie Keij, Stephanie.Keij@wolterskluwer.com

Citeerwijze

WFR jaar/publicatienummer, paragraafnummer; Bijvoorbeeld: *WFR* 2021/2, par. 3.4

Verschijsing

Wekelijks (m.u.v. de zomerperiode).

Aanvullende informatie

- Instructies voor het aanleveren van artikelen zijn te vinden op www.wolterskluwer.com/nl-nl/solutions/nederland/auteurs/voor-auteurs
- Auteurs die hun bijdragen voor het WFR als wetenschappelijk artikel aangemerkt willen zien, kunnen de redactie verzoeken om hun artikel te laten onderwerpen aan peer review volgens het WFR-model. Voor verdere informatie zie www.wolterskluwer.com/nl-nl/solutions/nederland/auteurs/voor-auteurs. De procedurele informatie en het beoordelingsformulier met toelichting zijn daar te downloaden.
- Inlichtingen kunnen worden ingewonnen bij de redactiesecretaris via wfr@wolterskluwer.com
- Een auteur vermeldt in een voetnoot al zijn of haar relevante functies.
- Auteurs die aan een universiteit zijn verbonden en hun artikel als 'open access' artikel willen publiceren, kunnen de redactie daarom verzoeken. Columns, verslagen en boekbesprekingen komen niet voor 'open access' publicatie in aanmerking.

Auteursrecht

Alle rechten in deze uitgave zijn voorbehouden aan Wolters Kluwer Nederland B.V. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van Wolters Kluwer. Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van art. 16h t/m 16m Auteurswet jo. Besluit van 27 november 2002, Stb. 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprorecht te Hoofddorp (Postbus 3051, 2130 KB).

Weekblad *fiscaal recht*

Abonnementen

Raadpleeg voor de abonnementsmogelijkheden en de bijbehorende prijzen:
www.wolterskluwer.nl/shop.

Klantenservice

Onze klantenservice kunt u bereiken via:
www.wolterskluwer.com/nl-nl/solutions/nederland/klantenservice

Advertentiedeelname

Cross Media Nederland
Tim Lansbergen
Tel.: (010) 742 10 22
E-mail: tim@crossmedianederland.com

Disclaimer

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en Wolters Kluwer geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor gevolgen hiervan.

Algemene voorwaarden en privacy statement

Op alle aanbiedingen en overeenkomsten van Wolters Kluwer Nederland B.V. zijn van toepassing de Algemene Voorwaarden van Wolters Kluwer Nederland B.V. U kunt deze raadplegen via:
www.wolterskluwer.nl/algemene-voorwaarden.
Indien Wolters Kluwer Nederland B.V. persoonsgegevens verkrijgt is daarop het privacybeleid van Wolters Kluwer Nederland B.V. van toepassing.
Dit is raadpleegbaar via:
www.wolterskluwer.com/nl-nl/privacy-cookies.

Standaardpublicatievoorwaarden

Op iedere inzending van een bijdrage of informatie zijn van toepassing de Standaardpublicatievoorwaarden van Wolters Kluwer Nederland BV, gedeponeerd ter griffie van de Rechtbank Amsterdam onder nr. 121/2004. De Standaardpublicatievoorwaarden kunt u raadplegen via:
www.wolterskluwer.com/nl-nl/solutions/nederland/algemene-voorwaarden.

ISSN 0043-1796



WFR 2021/84

Sporters, artiesten en de belastingheffing van de digitale economie

M. KLOOTWIJK LL.M.¹ EN DR. D. MOLENAAR²

1 Introductie

Trending topic in de internationale belastingwereld is momenteel de belastingheffing van de digitale economie. Tot nu toe zijn de toewijzingsregels van bedrijfswinsten gebaseerd op de fysieke aanwezigheid van bedrijven in landen, maar digitale ondernemingen hebben zo'n vaste inrichting niet nodig om hun producten aan consumenten te verkopen. Meestal zijn dat digitale diensten, maar het kunnen ook goederen zijn. Zonder vaste inrichting in het land van de consumenten is er geen heffing van vennootschapsbelasting mogelijk onder het huidige art. 7 van het OESO-modelverdrag (hierna: OESO MV), dat in nagenoeg alle bilaterale belastingverdragen is overgenomen. Daarom willen landen nieuwe regels om de digitale ondernemingen toch belasting te laten betalen in landen waarin zij hun inkomsten verkrijgen.

Deze nieuwe heffing lijkt heel erg op de belastingheffing van internationale sporters en artiesten onder art. 17 OESO MV. Dit artikel geeft het land van de werkzaamheden c.q. optredens het recht het inkomen daaruit te belasten, ongeacht of er sprake is van een vaste inrichting voor de sporter, artiest, het team of gezelschap. Dat betekent dat de heffing wordt toegewezen aan het land waar de consumenten gebruikmaken van die optredens. En dat is hetzelfde als de nieuwe plannen voor de belastingheffing van de digitale economie.

Dit artikel zal de gelijkenissen tussen deze twee werelden laten zien, naast de belastingproblemen die sporters en artiesten ondervinden, als een waarschuwing voor de nieuwe belastingregels voor de nieuwe economie. Het zal ook de Unified Approach van de OESO bespreken en bezien of zo'n benadering ook een oplossing zou kunnen betekenen voor sporters en artiesten. Want ook al zijn het twee verschillende werelden, ze kunnen hiermee samenkomen en van elkaar leren.

2 Digital Service Taxes (DST's)

Er zijn twee redenen voor de nieuwe aanpak van de internationale belastingheffing van de digitale economie:

- Grote techbedrijven zouden belasting moeten betalen in de landen waar zij hun producten verkopen, dus waar de consumenten zijn.
- Belastingontwijking door het gebruik van belastingparadijzen moet worden tegengegaan.

Dit stond al in het BEPS-programma, maar het eerste onderdeel raakte toen ondergesneeuwd door de andere onderwerpen die meer aandacht vroegen. De digitale economie groeide de voorbije jaren echter zeer snel, waardoor veel landen meer aandacht kregen voor de mogelijke belastingopbrengst. Zij begonnen eenzijdige bronheffingen aan te kondigen op de digitale verkopen in hun land. Voorbeelden zijn de Digital Service Taxes (DST's), die zijn ingevoerd of voorgesteld in onder meer het VK met 2%, Frankrijk met 3%, Spanje met 3%, Italië met 3% en Turkije met 7,5%. Deze DST's worden berekend over de bruto-opbrengsten van specifiek techbedrijven uit de verkopen van digitale streams, advertenties en andere diensten, zonder rekening te houden met een aftrek voor kosten. Maar elk land wil zijn DST wel pas toepassen boven een relatief hoge minimumdrempel, zodat alleen de grote techbedrijven worden belast en de kleine en middelgrote erbuiten kunnen blijven. Reden hiervoor is het administratieve werk dat hoort bij deze nieuwe belasting.

¹ Werkzaam bij Deloitte Belastingadviseurs in Rotterdam. Dit artikel volgt uit haar scriptie voor de master Fiscaal Recht van de Erasmus Universiteit Rotterdam. Zij schrijft dit artikel op persoonlijke titel.

² Partner bij All Arts Belastingadviseurs en onderzoeker bij de vakgroep Fiscaal Recht van de Erasmus Universiteit in Rotterdam.

Maar deze DST's zijn eenzijdig en niet gebaseerd op een bepaling uit een belastingverdrag en dus heeft een techbedrijf geen recht op voorkoming van dubbele belasting in de eigen vestigingsstaat. Dit betekent dat de DST als een soort extra omzetbelasting uitwerkt, in aanvulling op reeds bestaande omzetbelastingen, zoals de btw in de Europese Unie.³ Maar een DST zou ook als een belastingheffing op forfaitaire bedrijfswinsten gezien kunnen worden en dan leidt deze tot juridische dubbele belastingheffing. In beide gevallen is het een extra laag van belasting, die de prijzen zal laten stijgen en economische activiteiten zal belemmeren.

3 Belastingheffing van sporters en artiesten

Al vele jaren worden sporters en artiesten belast in het land van hun werkzaamheden, zoals sportwedstrijden en artistieke optredens. Sinds 1963 heeft het OESO MV het speciale art. 17 voor hen, dat de normale regels van art. 7 voor Business Profits en art. 15 voor Dependent Personal Services opzij zet. Dit betekent dat er geen vaste inrichting nodig is voor de belastingheffing in het bronland, zoals voor art. 7, en dat er geen uitzondering mogelijk is als het sportteam of artiestengezelschap met zijn werknemers naar het andere land gaat, zoals met art. 15 lid 2. Een belangrijke reden voor art. 17 is dat sporters en artiesten zo mobiel zijn dat zij eenvoudig hun woonplaats kunnen verhuizen naar een belastingparadijs en dan nergens belasting zouden betalen. Officieel is er geen reden dat landen het inkomen van (wereld) beroemde sporters en artiesten ook in hun land willen belasten om te voorkomen dat het publiek zou denken dat uit hun land kunnen weggaan zonder belasting te hebben betaald. Maar het lijkt er wel op dat dit mede een rol speelt.⁴

Omdat het moeilijk is om de winsten van sporters en artiesten van hun korte bezoeken te bepalen hebben landen de OESO gevraagd om toe te staan de bruto-inkomsten uit de optredens te belasten zonder de aftrek van kosten. De OESO heeft dat bevestigd, maar heeft daar wel aan toegevoegd dat het belastingtarief dan lager moet zijn dan normaal,⁵ hetgeen door de meeste

landen is opgevolgd als standaardregel. Zodoende bestaan de volgende bruto bronbelastingen: 15% in Frankrijk, 15,825% in Duitsland, 18% in België, 19% in Spanje, 20% in het VK, 30% in Italië en 30% in de VS.

.....

“Al vele jaren worden sporters en artiesten belast in het land van hun werkzaamheden”

.....

Veel landen staan inmiddels de aftrek van kosten en normale belastingaangiften wel toe, maar dan worden ook de normale belastingtarieven gebruikt.⁶ Van deze mogelijkheid wordt echter vrij weinig gebruikgemaakt door sporters en artiesten, omdat het veel werk is en daardoor extra kosten met zich brengt. Vaak blijft het daarom bij de bruto-bronheffing.

Art. 23 van het OESO MV geeft vervolgens belastingverrekening of vrijstelling in het woonland voor de buitenlandse inkomsten die onder art. 17 vallen. Dit gaat echter vaak fout door ontbrekende belastingbewijzen, netto-contracten, onleesbare talen, belastingbewijzen op naam van de groep terwijl het inkomen naar de individuele sporters en artiesten gaat en verschillen in belastbare inkomens door niet-afgetrokken kosten. Dit betekent in de praktijk dat er vaak dubbele belasting ontstaat door art. 17, met name voor kleine en middelgrote sporters en artiesten, omdat het artikel van toepassing is op elke betaling zonder een minimumdrempel. En het afwijkende systeem leidt tot hoge administratieve lasten, ook voor de belastingdiensten.

4 Overeenkomsten en verschillen

Er zijn opvallende gelijkenissen tussen de belastingheffing van sporters en artiesten en de nieuwe Digital Service Taxes:

- maatregel tegen de verplaatsing naar laag belastende landen;
- wens om inkomen in het land van de gebruikers te belasten;

³ In de EU vallen elektronische diensten nagenoeg telkens onder het gewone btw-tarief, dat ongeveer 20% bedraagt.

⁴ Zie hiervoor Savvas Kostikidis, 'Influencer Income and Tax Treaties', 74 Bulletin for International Taxation 6 (2020) voor zijn mening over het 'benefit principle' achter art. 17. En ook Dick Molenaar & Harald Grams, 'Influencer Income and Tax Treaties: A Response', 74 Bulletin for International Taxation 9 (2020).

⁵ Dit staat in § 10 van het commentaar op art. 17 OESO Model MV.

⁶ In de EU is dit verplicht na de uitspraken van het HvJ EU in de zaken Gerritse van 12 juni 2003, C-234/01, Scorpio van 3 oktober 2006, C-290/04 en Centro Equestre van 15 februari 2007, C-345/04. De OESO heeft dit als optie in § 10 van het commentaar overgenomen in 2008.

- bruto bronheffing omdat berekening van de winst niet eenvoudig is;
- problemen bij belastingverrekening of -vrijstelling in woonland;
- hoge administratieve lasten.

Maar er zijn ook verschillen:

- veel hogere bronbelastingtarieven voor sporters en artiesten (15-30%) dan voor digitale ondernemingen (2-7,5%);
- hoge drempel direct beschikbaar voor digitale ondernemingen, maar niet voor sporters en artiesten;
- geen voorkoming van dubbele belasting voor digitale ondernemingen, terwijl sporters en artiesten die wel hebben, echter met veel problemen.

5 Esports

Een terrein waarop beide werelden goed samenkomen is esports. Velen vinden dat dit professionele gamen als sport gezien moet worden, anderen zien het meer als entertainment. De verschillende esports zijn opgekomen met de beschikbaarheid van steeds betere digitale middelen. Spelers, organisatoren en kijkers kunnen makkelijk in verschillende landen zitten en de inkomstenstromen gaan over de hele wereld door middel van de modernste bankrekeningen.

Onder de bestaande belastingregels van art. 17 OESO MV zijn de esporters voor hun online wedstrijden en toernooien uitsluitend belastbaar in het land waar zijn hun werkzaamheden verrichten, meestal hun woonland, en daarmee zouden de landen van de organisatoren en kijkers geen heffingsrecht hebben. Maar deze landen kunnen dat vreemd vinden omdat de esports-inkomsten wel op hun grondgebied gegenereerd worden en de spelers op elke plek kunnen gaan wonen om online te spelen. Daarom passen sommige landen wel een bronheffing toe op deze inkomsten, tenzij de buitenlandse esporters kunnen laten zien dat zij normaal belastingplichtig zijn in hun woonland.

Maar in esports zijn ook live evenementen ontwikkeld, om de kijkers een echte beleving te geven, zoals bij reguliere sporten en ander entertainment. Deze evenementen vinden o.a. plaats voor Dota2, League of Legends and Fortnite en vullen grote arena's⁷ en ook stadions⁸ met toeschouwers die hun helden in actie willen zien tijdens echte, offline evenementen. Het is duidelijk dat de landen van deze wedstrijden het inkomen van de esporters kunnen belasten op grond van art. 17 van

hun belastingverdragen,⁹ waartegenover de esporters in hun woonland voorkoming van dubbele belasting kunnen krijgen.¹⁰

Met de nieuwe belastingregels voor de digitale economie zullen de bronlanden ook de online inkomsten van zowel de esporters als de organisatoren willen belasten. Dat geeft een extra dimensie aan de belastingheffing van esports, die al gecompliceerd is onder de bestaande regels.

6 Hoe kunnen deze problemen verholpen worden

6.1 Digitale economie – Inclusive Framework

De OESO heeft in 2019 snel gereageerd op de aankondiging van de eenzijdige Digital Service Taxes voor grote techbedrijven door de 130 landen van het BEPS-programma opnieuw samen te brengen, het zogenoemde Inclusive Framework (IF). Daarmee heeft de OESO een voorstel voor belastingheffing ontwikkeld onder de naam Unified Approach, wat er voor zorgde dat de invoering van de meeste DST's werden uitgesteld. De Unified Approach past binnen de belastingverdragen en voorkomt daarmee dubbele belastingheffing. Het voorstel bestaat uit:

- Pillar One, waarmee de belastbare winst van een digitale multinational wordt berekend en vervolgens verdeeld over de verschillende landen van de digitale verkopen.
- Pillar Two, waarmee een belastingtarief voor alle betrokken landen wordt geregeld.

In het plan komen de belastingdiensten van de landen waarin een techbedrijf actief is samen, onder leiding van het vestigingsland, om te beslissen over de omvang van de totale winst en welk land welk deel van die winst mag belasten. Dat geeft tegelijkertijd het vestigingsland van het techbedrijf de informatie over de wereldwinst en hoeveel verrekening van buitenlandse belasting moet worden verleend. De OESO overweegt om niet de vrijstellingsmethode te gebruiken, anders dan de meeste landen doen voor bedrijfswinsten onder het huidige art. 7 OESO MV. Reden hiervoor is dat het woonland met de Unified Approach een optioneel aanvullend heffingsrecht krijgt als de bronbelastingen lager zijn dan de belasting in het woonland en dat kan alleen worden gerealiseerd met de verrekeningsmethode.

⁷ Zoals de Europese finale van league of Legends in Ahoy, Rotterdam in april 2019.

⁸ Zoals de World Cup Fortnite in het Arthur Ashe Stadium in New York in juli 2019.

⁹ Dan moet het heffingsrecht wel zijn overgenomen in de nationale wetgeving. Dat heeft Nederland grotendeels niet gedaan, zie art. 5a lid 2 onderdeel b en art. 5b lid 2 ten 2e Wet LB 1964.

¹⁰ Zie Sebastiaan van Overbeek & Dick Molenaar, 'Esports en belastingen', WFR 2019/14.

Ook stelt de Unified Approach een minimumdrempel voor de belastingheffing in de bronlanden, die zou moeten worden gesteld op € 750 miljoen omzet wereldwijd en € 50 miljoen per land. Onder deze drempels zou de nieuwe belasting niet van toepassing moeten zijn, maar zouden de bestaande regels op basis van de vaste inrichting moeten blijven gelden.

De blauwdrukken voor Pillar One en Pillar Two van de Unified Approach zijn inmiddels ter consultatie voorgelegd binnen het IF en de resultaten daarvan worden in de zomer van 2021 verwacht. Maar aan de andere kant oefenen allerlei landen en ook de EU druk uit dat zij niet willen wachten met hun eenzijdige DST's als een samenhangende oplossing langer uit zou blijven.

Entertainment bedrijven, zoals Netflix en Spotify, en verkoopplatforms, zoals Amazon, hebben gereageerd op de discussienota's over de Unified Approach van de OESO. Zij schreven dat zij het eens zijn met het principe dat elke multinational normaal belasting moet betalen en dat zij geen moeite hebben met een andere heffingsverdeling over verschillende landen, zolang het eenvoudig gehouden wordt en de administratieve lasten niet te erg verhoogd worden. Maar dat lijkt nu juist het probleem te zijn met zowel de DST's als de Unified Approach/Pillar One en Two, alhoewel de minimumdrempel in deze heffingen nu juist bedoeld zijn om kleinere en middelgrote techbedrijven er buiten te houden vanwege de extra administratieve druk.

6.2 Sporters en artiesten

Voor sporters en artiesten zijn oplossingen beschikbaar voor delen van hun problemen:¹¹

- minimumdrempel;
- uitzondering voor betalingen aan anderen dan de sporter of artiest zelf (beperkte uitleg van art. 17 lid 2);
- aftrek van kosten en bestaan van normale belastingaangiften;
- uitzondering voor werknemers;
- uitzondering voor gesubsidieerde sporters en artiesten.

In de tekst van de US Model Tax Convention van 2016 staat een drempel van \$30,000 per person per jaar¹², terwijl het Commentaar op het OESO MV 15,000 IMF

Special Drawing Rights (gelijk aan ca. € 18.000 of \$20,000) per persoon per jaar voorstelt¹³.

De US Model Tax Convention van 2016 heeft ook de beperkte uitleg van art. 17 lid 2 in de tekst¹⁴, terwijl het Commentaar op het OESO MV slechts vermeldt dat Zwitserland, Canada en de VS een reservering hebben laten opnemen bij art. 17 lid 2¹⁵.

De aftrek van kosten en normale belastingaangiften zijn niet vermeld in het US Model, maar zijn wel onderdeel van de eigen Amerikaanse wetgeving, terwijl het OESO Commentaar dit slechts als optie heeft opgenomen in § 10.

De uitzonderingen voor werknemers en gesubsidieerde sporters en artiesten zijn slechts opgenomen in § 2 resp. § 14 van het commentaar op het OESO MV.

De VS heeft art. 16 van de Model Tax Convention weten over te nemen in bijna alle bilaterale belastingverdragen, alhoewel vaak met een lagere drempel, zoals \$20,000 of \$10,000 per persoon per jaar, want die bedragen stonden in vorige versies van de US Model Tax Convention.¹⁶ De OESO-lidstaten daarentegen hebben in bijna geen enkel belastingverdrag zo'n drempel opgenomen, behalve met de VS, alhoewel het verdrag tussen Chili en Nederland van januari 2021 een nieuwe trend zou kunnen worden. Dit heeft namelijk een drempel van € 5000 per persoon per jaar en dat lijkt laag, maar is bijna gelijk aan de \$5,000 per persoon per jaar die Chili in 2010 met de VS heeft afgesproken.

Ook de aftrek van kosten en het recht om normale belastingaangiften te mogen doen en de uitzondering voor werknemers staan bijna nooit in belastingverdragen, terwijl opvallend genoeg de uitzondering voor gesubsidieerde optredens in bijna 70% van de belastingverdragen in de wereld is opgenomen,¹⁷ terwijl dat de uitzondering is waar sporters en artiesten het minste aan hebben.

Voor art. 17 raadt de OESO aan om de verrekeningsmethode te gebruiken om dubbele belastingheffing te voorkomen.¹⁸ Hiermee kan bij een te lage bronheffing in het land van de optredens worden bijgeheven in het woonland.

¹³ Zie § 10.1-10.3 van het commentaar op art. 17 OESO MV.

¹⁴ Art. 16 lid 2 van de 2016 US Model Tax Convention.

¹⁵ Zie § 16 van het commentaar op art. 17 OESO MV.

¹⁶ Zie Dick Molenaar, 'Minimumdrempel voor artiesten en sporters in belastingverdragen', *MBB* 2015/12, p. 393.

¹⁷ Zie Dick Molenaar & Harald Grams, 'Article 17(3) for Artistes and Sportsmen: Much More than an Exception', *40 Intertax* 4 (2012).

¹⁸ Zie § 12 van het commentaar op art. 17 OESO MV.

¹¹ De beste oplossing zou zijn om art. 17 uit het OESO MV te schrappen, zoals diverse schrijvers verdedigen en ook Nederland binnen de OESO heeft bepleit. Maar de OESO-lidstaten hebben in 2014 besloten om het artikel in het Modelverdrag te laten staan.

¹² Art. 16 lid 1 van de 2016 US Model Tax Convention.

7 Mogelijkheden

Eenzijdige DST's zijn gevaarlijk voor de digitale economie, zoals kan worden geleerd van de belastingheffing van sporters en artiesten. Bruto-heffing zonder aftrek van kosten leidt heel vaak tot excessieve of zelfs dubbele belastingheffing en dat belemmert de internationale economische activiteiten. En het leidt tot hoge administratieve lasten, zowel voor de belastingplichtigen als voor de overheid. Dit gevaar is echter al gesignaleerd bij de belastingheffing van de digitale economie, want bij de DST's is reeds sprake van een hoge drempel en de OESO zet groot materieel in om met de Unified Approach samenhangende internationale regels af te spreken. Het zou echter ook eerlijk zijn als zo'n minimumdrempel in art. 17 OESO MV zou worden opgenomen en beschikbaar zou komen voor sporters en artiesten over de hele wereld, niet alleen de Amerikaanse. Dat zou de kleinere en middelgrote uit de bronheffing halen en die hebben het meeste last van de excessieve of dubbele belastingheffing en van de administratieve rompslomp.

Pillar One en Two bieden een goede balans voor belastingheffing in de bronstaat en voorkoming van dubbele belasting in de woonstaat. Ook sporters en artiesten zouden de optie van zo'n samenhangend internationaal systeem met samenwerking tussen belastingdiensten moeten kunnen krijgen. Grote sporttoernooien en

tournees van topartiesten zijn heel goed georganiseerd, ook financieel, en de managements kunnen samenwerken met de verschillende belastingautoriteiten om een duidelijke belastingheffing te krijgen, vergelijkbaar met Pillar One en Two.

8 Conclusies

Er zijn opvallende gelijkenissen tussen de belastingheffing van de digitale economie en van sporters en artiesten. De eerste is nieuw en nog steeds in ontwikkeling, de tweede bestaat al lang en laat zien dat er veel problemen kunnen ontstaan. De OESO kan hiervan leren voor de digitale economie, terwijl sporters en artiesten in de slipstream van deze ontwikkelingen zouden kunnen volgen om tot vergelijkbare oplossingen voor hun problemen te komen.

De bedoeling van de OESO is om de uiteindelijke uitkomst van de Unified Approach met een Multilateraal Instrument (MLI) in één keer in alle belastingverdragen van de deelnemende landen te laten opnemen. Het zou goed zijn om ook de aanpassingen voor art. 17 in dit MLI pakket op te nemen, zodat sporters en artiesten tegelijk kunnen komen tot een eerlijker verdeling van de belasting, betere voorkoming van dubbele heffing en minder administratieve lasten.