

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie (Directe Belastingen)

Fiscale topsport: Het voorkomen van dubbele belasting bij entertainers en sportbeoefenaars

Tijd voor een oplossing voor het knellende artikel 17 OESO-MV

Naam student: A.M.J.M. Dresschers

Studentnummer: 540723

Begeleider: Prof. dr. P. Kavelaars

Tweede beoordelaar: Mr. T.C. Hoogwout

Woordenaantal: 25.780

Datum definitieve versie: 16-12-2023

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoudsopgave

Lijst van gebruikte afkortingen	4
1. Inleiding	5
1.1 Aanleiding.....	5
1.2 Probleemstelling	7
1.3 Toetsingskader	7
1.4 Afbakening	8
1.5 Opbouw.....	8
2. Het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel	9
2.1 Inleiding.....	9
2.2 Geschiedenis	9
2.3 Werking.....	12
2.3.1 Verdragsinterpretatie.....	13
2.3.2 Entertainer	14
2.3.3 Sportbeoefenaar	16
2.3.4 Persoonlijke werkzaamheden als zodanig	18
2.3.5 Overig	20
2.3.5.1 Allocatie.....	20
2.3.5.2 Driehoeksituaties	22
2.4 Voorkomingsmethoden	22
2.4.1 Achtergrond	22
2.4.2 Toepassing op het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel	23
2.5 Deelconclusie	25
3. De afschaffing van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel	27
3.1 Inleiding.....	27
3.2 Theoretisch kader.....	27
3.3 Artikelen	28
3.3.1 Winst uit onderneming (art. 7 OESO-MV)	28
3.3.2 Royalty's (art. 12 OESO-MV)	32
3.3.3 Zelfstandige arbeid (art. 14 OESO-MV).....	34
3.3.4 Niet-zelfstandige arbeid (art. 15 OESO-MV)	36
3.3.5 Pensioenen (art. 18 OESO-MV)	37
3.4 Toetsing.....	39
3.5 Deelconclusie	44

4. Aanpassing aan het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel of de nationale wetgeving.....	46
4.1 Inleiding.....	46
4.2 Aanpassingen aan het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel.....	46
4.2.1 Vrijstelling voor (beperkte groep) werknemers.....	46
4.2.2 Kostenaf trek.....	48
4.2.3 Minimumdrempel.....	48
4.2.4 Gesubsidieerde entertainers en sportbeoefenaars.....	50
4.2.5. Gelimiteerde benadering.....	51
4.2.6. Vrijstellingsmethode.....	51
4.2.7. Uitbreiding van de personele reikwijdte.....	52
4.3 Aanpassen in de nationale wetgeving.....	53
4.3.1 Geen (of beperkte) bronstaatbelasting.....	53
4.3.2 Ruimere verrekening.....	54
4.3.3. Compensatieregeling.....	54
4.4 Deelconclusie.....	55
5. Samenvatting en conclusies.....	57
5.1 Inleiding.....	57
5.2 Samenvatting.....	57
5.3 Beantwoording onderzoeksvraag.....	60
5.4 Aanbeveling.....	61
Bibliografie.....	62

Lijst van gebruikte afkortingen

aant.	aantekening
art.	artikel
CFZ	Comité voor Fiscale Zaken
dj	diskjockey
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie
KEN	kapitaalexportneutraliteit
KIN	kapitaalamportneutraliteit
NFV	Notitie Fiscaal Verdragsbeleid
OEES	Organisatie voor Europese Economische Samenwerking
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OESO-MV	OESO-modelverdrag
p.	pagina
par.	paragraaf
r.o.	rechtsoverweging
VN	Verenigde Naties
VN-MV	VN-Modelverdrag
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
WV	Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

In 2023 heeft Staatsecretaris van Financiën Van Rij toegezegd om in internationaal en Europees verband te verkennen of afspraken gemaakt kunnen worden over de belastingheffing van zogenaamde *'high net worth individuals'* om belastingontwijking tegen te gaan. Hij benoemt dit in een antwoord op Kamervragen naar aanleiding van het artikel 'Monaco: belastingparadijs voor topsporters' in de Volkskrant¹. Het beeld dat in dit artikel wordt geschetst, dat in belastingparadijzen wonende personen in het geheel geen belasting betalen, behoeft echter enige nuance. Of een staat belasting kan heffen is afhankelijk van de nationale wetgeving. Het internationaal breed gedragen uitgangspunt van belastingheffing is het inwonerschap. In belastingparadijzen als Monaco is in de nationale wetgeving evenwel geen belastingheffing op grond van het inwonerschap opgenomen. In belastingparadijzen wonende topsporters of entertainers betalen derhalve geen belasting in hun woonstaat. Naast het inwonerschap is een ander uitgangspunt van belastingheffing, het zijn van de bronstaat van de inkomsten. In belastingparadijzen wonende topsporters en entertainers die werkzaam zijn in het buitenland kunnen over de inkomsten die zij daarmee verdienen derhalve belasting verschuldigd zijn in de bronstaat. Als alleen de bronstaat belasting heft wordt eenmalig belasting betaald over de inkomsten, hetgeen wenselijk is en het geval is bij niet internationaal opererende personen. In het uitzonderlijke geval dat zowel de woon- als de bronstaat niet heffen, ontstaat internationaal dubbele non-belasting, hetgeen onwenselijk is maar op basis van de huidige wet- en regelgeving niet kan worden voorkomen.

De andere kant van dubbele non-belasting is dubbele belasting. Op basis van de huidige wet- en regelgeving kan internationaal juridisch dubbele belasting, één natuurlijk persoon of rechtspersoon wordt over dezelfde inkomsten in zowel de woonstaat als in de bronstaat belast, worden voorkomen.² Als sprake is van dubbele belasting kunnen de desbetreffende staten onderling de heffingsbevoegdheid over de inkomsten verdelen middels belastingverdragen. Daarbij wordt de vraag beantwoord wie mag heffen. Veelal worden deze belastingverdragen opgesteld naar het voorbeeld van het door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO) opgestelde OESO-modelverdrag (hierna: OESO-MV). Reeds sinds de eerste publicatie van het OESO-MV in 1963 is voor entertainers en sportbeoefenaars een speciale bepaling, een *lex specialis*, opgenomen in art. 17 OESO-MV.³ De inkomsten die onder dit entertainers- en sportbeoefenaarsartikel vallen zijn de inkomsten voor publieksgerichte optredens van de entertainers of sportbeoefenaars als zodanig. De heffingsbevoegdheid over deze inkomsten worden altijd aan de bronstaat toegekend. Daarentegen kan in het niet-zelfstandige-arbeidsartikel, de *lex generalis* van de arbeidsartikelen, opgenomen in art. 15 OESO-MV, de heffingsbevoegdheid wel aan de woonstaat worden toegekend in het geval van een kort verblijf in bronstaat.⁴ De inkomsten die onder dit hoofdartikel vallen vloeien

¹ Giebels 2023.

² Introductie OESO-MV 2017, par. 1. Het OESO-MV pakt geen economisch dubbele belasting, bij twee natuurlijke personen of rechtspersonen wordt over dezelfde inkomsten door één of twee instantie belasting geheven of bij één natuurlijk persoon of rechtspersoon wordt twee maal over formeel verschillende, doch materieel dezelfde inkomsten door één of twee instanties belasting geheven.

³ Destijds nog onder de naam 'artiesten en atleten'.

⁴ Art. 15 lid 2 OESO-MV.

voort uit werkzaamheden buiten de woonstaat. Ook in het geval de entertainer of sportbeoefenaar zijn of haar prestaties uitoefent via een derde, bijvoorbeeld een besloten vennootschap, of als zelfstandige wordt hij of zij niet belast in het normaal van toepassing zijnde winst-uit-ondernemingsartikel, opgenomen in art. 7 OESO-MV, of het zelfstandige-arbeidsartikel, opgenomen in art. 14 OESO-MV⁵, maar in het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel. De heffingsbevoegdheid over de inkomsten in deze artikelen wordt in beginsel aan de woonstaat toegekend.

Uit de literatuur en jurisprudentie over het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel blijkt het artikel echter niet altijd de dubbele belasting (geheel) te voorkomen. De knelpunten voor entertainers en sportbeoefenaars zijn van principiële en praktische aard. Een principiële vraag die opkomt is wat precies onder een entertainer en sportbeoefenaar moet worden verstaan. Een andere principiële vraag is welke inkomsten onder het artikel vallen. Entertainers en sportbeoefenaars hebben vaak verschillende inkomstenbronnen. Naast hun salaris of winst verdienen ze inkomsten door prijzen, het meedoen aan reclames, het verkopen van merchandise, het verkopen van beeldrechten en, na hun actieve carrière, pensioen. Deze inkomsten kunnen onder het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel maar net zo goed onder het winst-uit-ondernemingsartikel, het royaltyartikel, opgenomen in art. 12 OESO-MV, het (niet-)zelfstandige-arbeidsartikel of het pensioenartikel, opgenomen in art. 18 OESO-MV, vallen. De knelpunten van praktische aard zijn de verschillende belastinggrondslagen in de bron- en woonstaat, verrekeningsproblemen met het gevolg van dubbele belasting en de administratieve lasten die gepaard gaan met vaak een kortverblijf in de bronstaat. Een verhuizing naar Monaco en andere belastingparadijzen is dan ook niet helemaal onbegrijpelijk. De knelpunten treden namelijk niet op.⁶

In de literatuur en praktijk zijn veelvuldig verschillende oplossingen voor de knelpunten in het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel genoemd. In de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid (hierna: NFV) 2011 zette Nederland in op het afschaffen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel.⁷ Er wordt dan teruggevallen op het winst-uit-ondernemingsartikel, het zelfstandige-arbeidsartikel of het niet-zelfstandige-arbeidsartikel. In het recent gesloten Belastingverdrag Nederland-België is dit bewerkstelligd.⁸ Molenaar heeft deze oplossing meermaals aangemoedigd.⁹ In het NFV 2020 werd hierop teruggekomen door in te zetten op aanpassingen aan het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel zoals een minimumdrempel en een vrijstelling voor gesubsidieerde gezelschappen.¹⁰ Verder heeft Nederland in 2007 de nationale wetgeving aangepast door eenzijdig de bronheffing voor buitenlandse entertainers en sportbeoefenaars af te schaffen indien zij woonachtig zijn in een verdragsstaat.¹¹

⁵ Het zelfstandige-arbeidsartikel staat niet langer in het OESO-MV maar is en wordt nog wel in concrete belastingverdragen opgenomen.

⁶ Over het algemeen worden geen belastingverdragen gesloten met belastingparadijzen.

⁷ NFV 2011.

⁸ Belastingverdrag Nederland-België 2023.

⁹ Bijvoorbeeld Molenaar 2020, par. 6.

¹⁰ NFV 2020.

¹¹ Ook Denemarken en Ierland hebben een dergelijke stap genomen.

1.2 Probleemstelling

De huidige vormgeving van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel lijkt niet langer te voldoen door de knelpunten die worden gesignaleerd. Dit geldt niet slechts voor Nederland maar voor alle staten die in hun belastingverdragen gebruik maken van art. 17 OESO-MV. Het doel van dit onderzoek is derhalve te bepalen welke oplossing voor het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel het meest wenselijk is voor de entertainers en sportbeoefenaars, de woonstaat en de bronstaat. De centrale onderzoeksvraag luidt:

Wat zijn de knelpunten ten aanzien van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel en welke oplossing is het meest wenselijk?

De centrale onderzoeksvraag wordt beantwoord aan de hand van de volgende deelvragen:

- *Hoofdstuk 2: Hoe worden internationaal opererende entertainers en sportbeoefenaars voor hun inkomsten uit publiekgerichte optredens in het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel behandeld?*
- *Hoofdstuk 3: Hoe worden internationaal opererende entertainers en sportbeoefenaars in het OESO-MV behandeld indien het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel komt te vervallen en in hoeverre is dit wenselijk?*
- *Hoofdstuk 4: Welke andere oplossingen voor het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel zijn er en in hoeverre zijn dezen wenselijk?*

1.3 Toetsingskader

In dit onderzoek wordt gebruik gemaakt van vier toetsingscriteria. De eerste drie toetsingscriteria zijn kwaliteitseisen uit de Nota Zicht op Wetgeving.¹² Ondanks dat dit onderzoek geen Nederlandse wetgeving betreft, zijn deze criteria mijns inziens ook van belang voor andere (buitenlandse) wet- en regelgeving. Het vierde toetsingscriterium is de Europeesrechtelijke houdbaarheid. De toetsingscriteria worden als volgt uitgelegd:

1. Doeltreffendheid: Meet in welke mate de het artikel/een oplossing tot verwezenlijking van de beoogde doelstellingen leidt. De doelstelling bestaat uit het voorkomen van dubbele (non)-belasting.
2. Doelmatigheid: Meet de verhouding tussen de baten en de lasten van het artikel/een oplossing. Het artikel/een oplossing mag niet zorgen voor een te ongunstige verhouding voor zowel de samenleving als de overheid.
3. Uitvoerbaarheid: Meet in hoeverre het artikel/een oplossing werkbaar is voor iedereen die ermee te maken krijgt. Het artikel/een oplossing moet duidelijk omschreven zijn voor de belastingplichtigen en de overheid moet ook de deskundigheid hebben om dit uit te voeren.

¹² Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nrs. 1-2.

4. Europeesrechtelijke bestendigheid: Meet in hoeverre het artikel/een oplossing voldoet aan het Europese recht.

De toetsingscriteria worden aan de hand van de volgende opties beoordeeld:

-- (*onvoldoende*), - (*matig*), +- (*neutraal*), + (*goed*), ++ (*uitstekend*)

De wenselijkheid wordt vervolgens aan de hand van alle vier de toetsingscriteria beoordeeld:

-- (*zeer onwenselijk*), - (*onwenselijk*), +- (*neutraal*), + (*wenselijk*), ++ (*zeer wenselijk*)

1.4 Afbakening

Om de reikwijdte van dit onderzoek te beperken wordt niet op alle verwante zaken ingegaan. Allereerst wordt in beginsel alleen op het OESO-MV ingegaan. Het modelverdrag van de Verenigde Naties (hierna: VN-MV) wordt alleen bij het royaltyartikel kort benoemd aangezien daar een substantieel verschil ten opzichte van het OESO-MV bestaat. Op enkele concrete belastingverdragen wordt slechts summier ingegaan. Daarnaast wordt niet op de nationale wetgeving van staten ingegaan. Ook wordt niet op speciale regelgeving rond om bijvoorbeeld voetbaltoernooien en de Olympische Spelen ingegaan. Verder kunnen niet alle mogelijke oplossingen worden besproken en getoetst. Derhalve is een selectie gemaakt van de in de literatuur meest prominente op zichzelfstaande oplossingen. Combinaties van verschillende oplossingen komen dus niet aanbod.

1.5 Opbouw

In dit literatuur- en jurisprudentieonderzoek staat het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel en mogelijke oplossingen voor de knelpunten in dit artikel centraal. In hoofdstuk twee wordt het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel uiteengezet en de knelpunten in dit artikel benoemd. In hoofdstuk drie wordt de eerste oplossing besproken en getoetst, zijnde het afschaffen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel. Daarbij worden de artikelen in het OESO-MV waarop wordt terugvallen besproken. In hoofdstuk vier worden de overige oplossingen toegelicht en getoetst. Hierbij worden de oplossingen in twee categorieën verdeeld. De eerste categorie, en tweede oplossing, is het aanpassen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel. De tweede categorie, en derde oplossing, is het aanpassen van de nationale wetgeving. Tot slot wordt in hoofdstuk vijf de centrale onderzoeksvraag beantwoord en een aanbeveling gedaan.

2. Het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel uiteengezet. Een goed begrip van hetgeen precies door het artikel wordt gedekt is noodzakelijk voor het identificeren van knelpunten en de toetsing van de oplossingen. Uit de tekst van het artikel blijkt het te gaan om de inkomsten die een 'entertainer' of 'sportbeoefenaar' verkrijgt uit 'persoonlijke werkzaamheden als zodanig'. Allereerst wordt op de totstandkoming en geschiedenis van het artikel ingegaan. Daarna wordt de werking van het artikel besproken. Hierbij komen de verdeling van de heffingsbevoegdheid en de verschillende termen aan bod. Tot slot wordt op de voorkomingsmethoden ingegaan. Doorlopend worden de knelpunten van dit artikel benoemd. Hiermee wordt antwoord gegeven op de eerste deelvraag: *'Hoe worden internationaal opererende entertainers en sportbeoefenaars voor hun inkomsten uit publiekgerichte optredens in het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel behandeld?'*

2.2 Geschiedenis

In veel staten werd rond 1900 een vorm van inkomstenbelasting voor zowel inwoners als niet-inwoners geïntroduceerd. Ter voorkoming van de internationaal dubbele belasting die hieruit voort kon komen, werden begin 20^{ste} eeuw de eerste ongecoördineerde belastingverdragen door Europese staten gesloten. In deze belastingverdragen werden de inkomsten uit de beoefening van kunst gelijk behandeld aan die van zelfstandigen en werknemers.¹³ In de jaren twintig van de 20^{ste} eeuw werd onder leiding van de Volkenbond¹⁴ het eerste gecoördineerde belastingverdrag voor directe belastingen opgesteld.¹⁵ Het bilaterale modelverdrag ter voorkoming van internationale dubbele belasting, *Prevention of Double Taxation in the Special Matter of Direct Taxes*, diende als richtlijn voor de individuele belastingverdragen tussen staten. In dit modelverdrag waren eveneens geen regels voor entertainers en sportbeoefenaars opgenomen waardoor zij nog steeds op dezelfde manier als andere zelfstandigen en werknemers werden behandeld. In 1939 kwam het eerste teken van een speciale behandeling voor entertainers en sportbeoefenaars. In het belastingverdrag tussen de Verenigde Staten en Zweden werd een uitzondering op de hoofdregel voor werknemers opgenomen voor het professionele inkomen van individuen als acteurs, kunstenaar, musici en professionele atleten.¹⁶ In tegenstelling tot werknemers konden deze individuen nooit in aanmerking komen voor een woonstaatheffing en was derhalve altijd sprake van een bronstaatheffing. De Verenigde Staten drong waarschijnlijk aan op deze speciale behandeling doordat het inzag dat Zweedse acteurs en atleten in korte tijd veel geld konden verdienen zonder dat de Verenigde Staten hierover kon heffen door het ontbreken van een vaste inrichting.^{17,18} In 1951 sloot Nederland een belastingverdrag met Zwitserland waarin voor het eerst een bronstaatheffing voor de inkomsten uit optredens van zelfstandige

¹³ Molenaar 2006, p. 21.

¹⁴ Een supranationale vredesorganisatie die na de Eerste Wereldoorlog werd opgericht met als doel blijvende internationale vrede te garanderen.

¹⁵ Molenaar 2006, p. 22.

¹⁶ Art. XI lid d Verdrag Verenigde Staten-Zweden 1939.

¹⁷ Molenaar 2006, p. 26.

¹⁸ Desalniettemin was de monetaire impact beperkt door het kleine aantal Zweedse acteurs en atleten in de Verenigde Staten.

entertainers werd opgenomen.¹⁹ De bepaling had dus geen betrekking op atleten of andere sportbeoefenaars. In 1959 sloot Nederland een belastingverdrag met Duitsland waarin een bronstaatheffing voor zelfstandigen entertainers en atleten werd opgenomen.²⁰ De bepaling had ditmaal dus wel betrekking op atleten. Bij de herziening van het belastingverdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten in 1965 werd echter geen bepaling voor entertainers en/of sportbeoefenaars opgenomen.²¹ Het fiscaal verdragsbeleid van Nederland was dus niet eenduidig.

Na de Tweede Wereldoorlog werd het werk van de Volkenbond overgenomen door de Organisatie voor Europese Economische Samenwerking (hierna: OEES), de voorloper van de OESO. De regelingen in de bestaande belastingverdragen waren verre van geharmoniseerd, hetgeen de rechtszekerheid van belastingplichtigen niet ten goede kwam. Daarnaast hadden niet alle staten belastingverdragen opgesteld of waren de belastingverdragen slechts op bepaalde inkomsten van toepassing. De OEES erkende dan ook de behoefte om het belastingnetwerk te vergroten.²² In 1959 werd in het tweede van vier rapporten van het Comité voor Fiscale Zaken (hierna: CFZ) van de OEES een speciale bepaling voor artiesten en atleten voorgesteld.²³ Het artikel had betrekking op publieke entertainers en atleten ongeacht of zij deze werkzaamheden zelfstandig of in dienstbetrekking uitvoerden. De heffingsbevoegdheid werd aan de bronstaat toegekend. Het voorkomen van praktische moeilijkheden voor internationaal opererende entertainers en atleten werd als reden voor de introductie van het artikel genoemd.²⁴ Het ontbreken van een nadere uitleg van hetgeen met praktische moeilijkheden wordt bedoeld, geeft Molenaar de verwachting dat het meer gaat om het verzekeren van enige belastingheffing dan het voorkomen van dubbele belasting.²⁵ Daarnaast werd aangegeven dat de bronstaatheffing door een strikte vormgeving tot belemmeringen voor de culturele uitwisseling zou kunnen zorgen.²⁶ Als oplossing werd een gelimiteerde toepassing van het artikel voorgesteld, welke slechts betrekking had op entertainers en atleten in dienstbetrekking. Dat een bronstaatheffing tot problemen kan leiden werd dus reeds bij de introductie van het artikel opgemerkt.

In 1963 werden alle voorgestelde artikelen uit de vier rapporten van de CFZ gebundeld in het eerste OESO-MV²⁷. Het artikel voor artiesten en atleten werd in art. 17 OESO-MV opgenomen en luidde als volgt:

'Notwithstanding the provisions of Articles 14 and 15, income derived by public entertainers, such as theatre, motion picture, radio or television artistes, and musicians, and by athletes, from their personal activities as such may be taxed in the Contracting State in which these activities are exercised.'

In 1974 publiceerde het CFZ een herziene versie van het OESO-MV 1963 waarin een nieuw lid werd voorgesteld.²⁸ Het tweede lid werd in het OESO-MV 1977 definitief geïntroduceerd. Het tweede lid bewerkstelligde dat ook kon worden geheven door de bronstaat indien niet aan de entertainer of

¹⁹ Art. 5 lid 2 Verdrag Nederland-Zwitserland 1951.

²⁰ Art. 9 lid 2 Verdrag Nederland-Duitsland 1959.

²¹ Aanvullend Verdrag Nederland-Verenigde Staten 1965.

²² Introductie OESO-MV 2017, par. 5.

²³ Art. XI OEES-Rapport II 1959.

²⁴ OEES-Commentaar 1959 op art. XI, par. 12.

²⁵ Molenaar 2006, p. 34.

²⁶ OEES-Commentaar 1959 op art. XI, par. 12.

²⁷ De OEES staat sinds 30 september 1961 bekend als de OESO.

²⁸ OESO 1974.

sportbeoefenaars zelf maar aan een derde, een zogenaamd star-bedrijf²⁹, werd betaald. Deze bedrijven waren veelal in belastingparadijzen gevestigd waardoor de behaalde winst niet of nauwelijks werd belast. Het ontbreken van een aanknopingspunt voor belastingheffing in de bronstaat leidt veelal tot dubbele non-belasting. Wel wordt duidelijk dat dit lid niet ziet op normale werknemer-werkgever relaties vanwege de ontbrekende dreiging dat een fiscaal motief ten grondslag zou liggen aan het gebruik van een derde.³⁰ Het tweede lid probeert dus eigenlijk een heffingsrecht te creëren daar waar op basis van nationale wetgeving geen heffing kan plaatsvinden. Dat is opvallend voor een verdrag dat het aanpakken van dubbele belasting tot doel. Inmiddels heeft het OESO-MV zowel de voorkoming van dubbele belasting als dubbele non-belasting als doel zodat dit niet langer opvallend te noemen is.³¹ Het tweede lid luidde als volgt:

'Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or an athlete in his capacity as such accrues not to the entertainer or athlete himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7, 14 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or athlete are exercised.'

In 1987 publiceerde het CFZ een rapport waarin het wantrouwen jegens entertainers en sportbeoefenaars nog duidelijker werd door hieraan een speciaal deel te weiden.³² Daarin werd duidelijk bewijs van niet-naleving en de angst voor het toenemen van de inventiviteit en complexiteit van de entertainment industrie benoemd. De bekendere entertainers en sportbeoefenaars werden beschuldigd van belastingontwijking via constructies. Daarentegen deden kleinere entertainers en sportbeoefenaars vaker geen aangifte van het broninkomen in hun woonstaat. Daarnaast werden twee principes naar voren gebracht. Het eerste principe was dat inkomen uit entertainment- en sportactiviteiten op dezelfde manier belast moeten worden als inkomen uit andere activiteiten.³³ Uitzonderingen hierop moesten tot het minimale beperkt blijven. Het tweede principe is dat entertainers en sportbeoefenaars, net als andere belastingplichtigen, in hun woonstaat belastingplichtig zijn over hun wereldinkomen en idealiter aan de hand daarvan belast moeten worden.³⁴ Ondanks deze principes werd geconcludeerd dat het gebrek aan vertrouwen en de moeilijkheden voor de woonstaat om de activiteiten van haar inwoners in het buitenland te identificeren, een bronstaatheffing nog altijd de juiste manier was.³⁵ Het doel van het rapport was daarom om de lidstaten te helpen een systeem neer te zetten zodanig dat entertainers en sportbeoefenaars ook effectief belast zouden worden in de staat van het optreden. Verder werd de reikwijdte van het tweede lid vergroot door ook andere derden dan alleen star-bedrijven eronder te laten vallen.³⁶ De afwijking van het originele standpunt naar een ongelimiteerde benadering werd niet beargumenteerd. Ook wordt de bepaling van de belastinggrondslag aan de staten zelf overgelaten.³⁷

Een aantal van de bevindingen uit het rapport van 1987 zijn in het OESO-MV 1992 geïncorporeerd. In 2014 is het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel enigszins gewijzigd zonder inhoudelijke

²⁹ Het star-bedrijf wordt in paragraaf 2.3 besproken.

³⁰ OESO-Commentaar 1977 op art. 17, par. 5.

³¹ Preambule OESO-MV 2017.

³² OESO 1987, par. 6-8.

³³ OESO 1987, par. 14.

³⁴ OESO 1987, par. 15.

³⁵ OESO 1987, par. 16 & 17.

³⁶ OESO 1987, par. 89.

³⁷ OESO 1987, par. 94.

verandering en is het Commentaar ter verduidelijking gewijzigd. Verder zijn vanaf 2000 slechts kleine wijzigingen doorgevoerd.³⁸ De voor dit onderzoek relevante wijzigingen komen in hoofdstuk twee en hoofdstuk drie aan de orde.

2.3 Werking

Na de bespreking van de totstandkoming en de geschiedenis van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel wordt in deze paragraaf op de werking van het artikel ingegaan. In de huidige vorm luidt art. 17 OESO-MV als volgt:

1. *'Notwithstanding the provisions of Article 15³⁹, 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 sportsperson, 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 sportsperson acting as such accrues not to the entertainer or sportsperson but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Article 15⁴⁰, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsperson are exercised.'*

Het eerste lid bevat de hoofdregel, waarin de heffingsbevoegdheid wordt verdeeld over de inkomsten die een entertainer of sportbeoefenaar als inwoner van een verdragsluitende staat uit zijn persoonlijke werkzaamheden verkrijgt en in de andere verdragsluitende staat verricht. De heffingsbevoegdheid wordt aan de andere verdragsluitende staat, de bronstaat, toegekend. De bronstaat mag de inkomsten dus belasten. Of de bronstaat deze inkomsten ook kan belasten wordt op grond van de nationale wetgeving bepaald. De woonstaat mag de inkomsten dus niet belasten. Als de woonstaat op grond van de nationale wetgeving deze inkomsten wel kan belasten, moet hij in de voorkoming van dubbele belasting voorzien.⁴¹

Het tweede lid bevat een antimisbruikbepaling. De hoofdregel kan makkelijk worden omzeild door de entertainer of sportbeoefenaar de inkomsten niet direct maar via een derde te laten ontvangen. Als de bronstaat op grond van de nationale wetgeving niet door deze derde heen kan kijken (fiscale transparantie), kan de entertainer of sportbeoefenaar niet worden belast. Als daarnaast een vaste inrichting⁴² ontbreekt, mag de bronstaat op geen enkele manier heffen over de inkomsten. Het tweede lid zorgt ervoor dat de bronstaat de inkomsten van een entertainer of sportbeoefenaar voor hun persoonlijke werkzaamheden als zodanig die door een derde worden ontvangen, mag belasten. Ook bij de afwezigheid van een vaste inrichting. Het tweede lid heeft dus voorrang op de bepalingen uit het winst-uit-ondernemingsartikel.⁴³ De toepassing ziet op drie hoofdsituaties. De eerste situatie is een

³⁸ Deze wijzigingen hebben in 2000, 2008, 2010, 2014 en 2017 plaats gevonden.

³⁹ Tot 29 april 2000 werd ook het zelfstandige arbeidsartikel genoemd. Tussen 29 april 2000 en 1 januari 2001 werd het zelfstandige arbeidsartikel vervangen door het winst-uit-ondernemingsartikel. Vanaf 1 januari 2001 wordt alleen nog het niet-zelfstandige-arbeidsartikel genoemd.

⁴⁰ Tot 29 april 2000 werden ook het zelfstandige-arbeidsartikel en het winst-uit-ondernemingsartikel genoemd. Vanaf 29 april 2000 wordt het zelfstandige-arbeidsartikel niet langer genoemd. Vanaf 15 juli 2014 wordt het winst-uit-ondernemingsartikel eveneens niet langer genoemd.

⁴¹ De voorkoming van dubbele belasting wordt in paragraaf 2.4 besproken.

⁴² Art. 5 OESO-MV 2017.

⁴³ Art. 7 lid 4 OESO-MV 2017.

managementbedrijf dat de inkomsten uit optredens van een groep entertainers of sportbeoefenaars ontvangt die zelf geen rechtspersoon is.⁴⁴ De tweede situatie omvat een team, gezelschap, orkest, etc. dat zelf wel een rechtspersoon is en de inkomsten uit optredens ontvangt.⁴⁵ De individuele leden van het team, gezelschap, orkest, etc. worden belast voor hun inkomsten uit optredens op grond van het eerste lid. De achterblijvende winst bij de rechtspersoon wordt op grond van het tweede lid belast. De derde situatie en tevens de aanleiding voor dit lid is het star-bedrijf.⁴⁶ De entertainer of sportbeoefenaar is in dienstbetrekking bij de vennootschap waarvan hij of zij zelf aandeelhouder is. De vestigingsplaats van de vennootschap en woonplaats van de entertainer of sportbeoefenaar wordt naar een belastingparadijs⁴⁷ verplaatst waardoor zowel de bron- als woonstaat weinig of respectievelijk geen belasting kan heffen.

Sinds 1992 wordt in het OESO-Commentaar ook een derde lid genoemd.⁴⁸ Het derde lid zorgt ervoor dat de woonstaat mag heffen over de inkomsten die voor een substantieel deel uit de openbare middelen van een verdragsluitende staat worden gefinancierd. De inkomsten vallen dus niet onder het eerste en tweede lid. Deze uitzondering is opgenomen doordat bij de organisatie van culturele activiteiten soms sprake was van misbruik bij de voorkoming van dubbele belasting.⁴⁹ Het opnemen van de woonstaatheffing zorgt ervoor dat geen voorkoming van dubbele belasting hoeft te worden verleend. Het opnemen van het derde lid wordt aan de verdragsluitende staten overgelaten. Als het derde lid wordt opgenomen moet deze duidelijk definieerbare en objectieve criteria bevatten ter verzekering dat deze alleen wordt gegeven voor hetgeen waarvoor het bedoeld is. Daartoe is een voorbeeldtekst opgenomen, welke echter lang niet altijd wordt gevolgd.⁵⁰ De relevantie van het derde lid wordt steeds beperkter doordat gesubsidieerde gezelschappen steeds meer eigen inkomsten behalen waardoor nog zelden aan het vereiste van 50% aan gesubsidieerde inkomsten wordt voldaan.⁵¹

Het toepassingsbereik van het gehele artikel ziet op de inkomsten uit 'persoonlijke werkzaamheden als zodanig' van de 'entertainer' of 'sportbeoefenaar'. Deze termen worden niet gedefinieerd in het OESO-MV. Allereerst wordt daarom uiteengezet hoe de definities van ongedefinieerde termen wordt bepaald. Daarna worden de termen 'entertainer' en 'sportbeoefenaar' besproken. Verder wordt op de term 'persoonlijke werkzaamheden als zodanig' ingegaan. De behandeling van de inkomsten van entertainers en sportbeoefenaars die niet als zodanig zijn verdiend, komt in hoofdstuk drie aan de orde.

2.3.1 Verdragsinterpretatie

In beginsel worden de termen in een verdrag uitgelegd volgens hun gewone betekenis en in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het verdrag. Deze *lex generalis* volgt uit art. 31 lid 1 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht (hierna: WVV). Echter staat in art. 3 lid 2 OESO-

⁴⁴ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 11(a).

⁴⁵ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 11(b).

⁴⁶ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 11(c).

⁴⁷ Geen of lage inkomsten- en/of winstbelasting.

⁴⁸ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 14.

⁴⁹ OESO 1987, par. 98.

⁵⁰ Molenaar 2006, p. 135.

⁵¹ Molenaar 2018, par. 9 onderdeel a.

MV ook hoe met ongedefinieerde termen moet worden omgegaan, de *lex specialis*. Allereerst moet naar de verdragscontext worden gekeken. De verdragscontext omvat enerzijds de doelstelling van het verdrag en de overige bepalingen, ook wel de interne context, en anderzijds het officiële OESO-Commentaar en vermoedelijk rechterlijke uitspraken, de externe context.⁵² De opvatting dat bij de uitleg van een belastingverdrag ook het latere, posterieur, OESO-Commentaar mag worden geraadpleegd is internationaal omstreden.^{53, 54} In Nederland heeft verdragsposterieur OESO-Commentaar slechts betekenis indien het gaat om een precisering of verduidelijking.⁵⁵ In Nederland wordt dan ook grote betekenis aan het verdragsanterieur OESO-Commentaar toegekend indien de tekst van de bepaling zoveel mogelijk aansluit bij het OESO-MV.⁵⁶ In Duitsland⁵⁷, Frankrijk⁵⁸ en Spanje⁵⁹ wordt sinds kort eveneens betekenis toegekend aan het verdragsposterieur OESO-Commentaar als het om een verduidelijking gaat. Desondanks kunnen verdragsstaten andere opvattingen hebben over interpretatie op grond van posterieur OESO-Commentaar waardoor verschillen in verdragsinterpretatie en betekenissen van verdragstermen kunnen ontstaan. Als op basis van de verdragscontext geen definitie kan worden opgesteld, moet de nationale wetgeving van de toepassende verdragsluitende staten worden geraadpleegd.⁶⁰ Daarvoor wordt eerst de toepasselijke fiscale wetgeving bekeken. Vervolgens wordt de overige fiscale wetgeving onderzocht. Tenslotte wordt de overige wetgeving geraadpleegd. Sinds 2017 kan middels een *mutual agreement* tussen de autoriteiten van de verdragsluitende staten de definitie van een verdragsterm worden overeengekomen die afwijkt van die in de nationale wetgeving van die staten.⁶¹ Kan op basis van het voorgaande geen definitie worden vastgesteld wordt teruggevallen op art. 31 WVV.

2.3.2 Entertainer

De term 'entertainer' is niet gedefinieerd in het OESO-MV waardoor naar de verdragscontext moet worden gekeken. Het artikel zelf bevat de eerste aanwijzingen door een aantal voorbeelden van entertainers te geven. Hieronder moeten onder meer theaterspelers, filmacteurs, radio-televisiemensen en musici worden verstaan. Overigens werd voorheen over de bredere term 'artiesten' in plaats van 'entertainers' gesproken. Alhoewel al langer duidelijk was dat de nadruk meer lag op het entertainment karakter dan op het artistieke karakter, is in 2014 van term gewisseld.⁶² De weinige twijfels hadden te maken met de voorbeelden die werden, en nog altijd worden, gegeven. Ook

⁵² Pötgens in: *Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht)*, aant. IBR.3.2.4.A.c (online, bijgewerkt 24 maart 2023).

⁵³ Pötgens in: *Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht)*, aant. IBR.3.2.4.A.c (online, bijgewerkt 24 maart 2023).

⁵⁴ Introductie OESO-MV 2017, par. 33.

⁵⁵ HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436, r.o. 3.2.3.

⁵⁶ HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436, r.o. 3.2.1.

⁵⁷ Schreiben Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Besluit van het Ministerie van Financiën 6 april 2023 (IV C 6 - S 2246/19/10004 :004).

⁵⁸ Conseil d'État (= Hoge Raad, Frankrijk) 11 december 2020, ECLI:FR:CESSR:2020:420174.

⁵⁹ Tribunal Supremo (= Hoge Raad, Spanje) 24 juni 2022, ECLI:ES:APCA:2022:2637.

⁶⁰ Als beide verdragsluitende staten tot een andere betekenis komen, kan dit tot dubbele belasting leiden doordat beide staten heffingsbevoegdheid hebben op grond van de nationale wetgeving. De woonstaat geeft dan geen voorkoming van dubbele belasting. Over het algemeen zal geen sprake zijn van dubbele non-belasting doordat staten over het algemeen belasting willen heffen.

⁶¹ Pötgens 2017, par. 4.

⁶² Art. 17 OESO-MV 2014.

het feit dat in het OESO-MV 1963 al over een publieke performer werd gesproken, waarmee het produceren van artistieke werken door schilders, beeldhouwers, schrijver en componisten buiten de reikwijdte vielen, droeg bij aan de duidelijkheid. In 2014 ontstond wel enige verwarring doordat het CFZ hintte op toepassing van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel ondanks het ontbreken van een publiek optreden.⁶³

De verdragscontext kan ook uit het OESO-Commentaar blijken. In het OESO-Commentaar op het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel wordt verduidelijkt wat onder een entertainer moet worden verstaan. Daaronder vallen sowieso toneelspelers, filmacteurs en acteurs van televisiereclames.⁶⁴ Ook kunnen personen die inkomsten uit politieke, sociale, religieuze of liefdadigheidsactiviteiten ontvangen als entertainer worden gezien indien een entertainment karakter aanwezig is. Aan de andere kant wordt ook een aantal activiteiten genoemd waarbij geen sprake is van een entertainer.⁶⁵ In dergelijke gevallen lijkt het entertainment karakter afwezig of te beperkt. Een spreker op een conferentie of een geïnterviewde persoon zijn duidelijk geen entertainers.⁶⁶ Daarnaast is in 2014 het werk van modellen die als zodanig, bijvoorbeeld in een modeshow of als fotomodel, optreden expliciet uitgezonderd van het zijn van entertainer onder voorbehoud dat het entertainment karakter ontbreekt.⁶⁷ Bij modellen die modeshows lopen kan ook worden beargumenteerd dat wel een entertainment karakter aanwezig is. Al ruim voor 2014 schreef Sandler dat hij van mening is dat het karakter van een modeshow in gelijke delen moet worden verdeeld tussen entertainment, de show, en commercieel, de mode.⁶⁸ Daarentegen lijkt de OESO het entertainment karakter van ondergeschikt belang te achten door het opnemen van deze uitzondering. Het entertainment criterium lijkt daarmee redelijk zwaar te zijn. Een aantal OESO-⁶⁹ en niet-OESO landen⁷⁰ is het niet eens met de OESO en neemt het standpunt in dat modeshowlopende modellen onder omstandigheden toch als entertainers worden gezien. Verder kunnen reclamemodellen volgens Sandler als acteurs worden gezien.⁷¹ Mijns inziens kan dit op voorbehoud dat voldoende entertainment karakter aanwezig is. Verder worden administratief en ondersteunend personeel, zoals producenten, filmregisseurs, cameramensen, choreografen, technisch personeel en roadies, uitgesloten van de kwalificatie als entertainer.⁷² Hetzelfde geldt voor impresario's, een persoon die de publiekgericht optredens voor entertainers organiseert.⁷³ Het entertainment karakter is bij deze beroepen slechts indirect, en derhalve te weinig, aanwezig doordat deze personen achter de schermen werken ter ondersteuning van een entertainer die een publiek optreden geeft. Er geldt dus een beperkte interpretatie.⁷⁴ Sandler vindt het verrassend dat producenten en filmregisseurs worden uitgesloten omdat zij minstens even mobiel als entertainers zijn waardoor hetzelfde probleem, het ontbreken van een aanknopingspunt in de bronstaat, zich kan voordoen.⁷⁵ Daarenboven kunnen zij minstens evenveel als acteurs verdienen waardoor hiermee

⁶³ OESO 2014, par. 31.

⁶⁴ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 3.

⁶⁵ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 3.

⁶⁶ OESO 1987, par. 68.

⁶⁷ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 3.

⁶⁸ Sandler 1995, p. 181.

⁶⁹ Observaties op het OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 15.

⁷⁰ Posities op het OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 3, 3.1 & 6.

⁷¹ Sandler 1995, p. 181.

⁷² OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 3.

⁷³ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 7.

⁷⁴ OESO 1987, par. 72.

⁷⁵ Sandler 1995, p. 180.

dezelfde belastingdervingen zijn gemeoid. Mijns inziens past deze toepassing echter wel in het geschetste kader van een redelijk zwaar entertainment criterium.

Als een persoon niet onder een van deze concrete voorbeelden valt, ontstaat een grijs gebied waarbij de vraag is of het entertainment karakter wel voldoende aanwezig is. In zo'n geval moeten alle activiteiten van de persoon samen worden bekeken.⁷⁶ Dezelfde vraag speelt indien een persoon twee beroepen uitoefent waarvan één beroep expliciet onder het artikel valt en het andere beroep juist expliciet wordt uitgesloten. Voorbeelden hiervan zijn een producent die ook acteur is, een danser die ook choreograaf is of het model dat ook acteur is.⁷⁷ Ook in zo'n geval wordt naar alle activiteiten van de persoon gekeken. Daarnaast ontstaan de laatste jaren ook nieuwe beroepen, zoals influencer, YouTuber en blogger, waarbij de vraag is of de personen die deze beroepen uitoefenen entertainers zijn. In de literatuur bestaat geen eenduidig antwoord op deze vraag. Kostikidis is van mening dat influencers onder het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel vallen.⁷⁸ Een influencer promoot hoofdzakelijk producten en goederen voor anderen.⁷⁹ Het entertainment karakter is daardoor beperkt. Kostikidis maakt een analogie met modellen.⁸⁰ Daarbij beroept hij zich op de standpunten van een aantal staten dat modellen ook entertainers zijn of kunnen zijn als hun werkzaamheden een entertainment karakter hebben. Molenaar en Grams zijn ook van mening dat influencers gelijkenissen met modellen vertonen.⁸¹ Daarentegen zijn zij van mening dat de aanpak van de OESO ten aanzien van modellen de juiste aanpak is zodat influencers geen entertainers zijn. YouTubers en bloggers promoten in beginsel geen goederen en diensten voor anderen maar proberen volgers te krijgen. Het entertainment karakter lijkt hier dan ook voldoende aanwezig. Mijns inziens zijn influencers een voorbeeld van een zeer grijs gebied net als modellen. Een duidelijk standpunt vanuit de OESO is dan ook wenselijk.⁸²

De tekst van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel en het OESO-Commentaar geven geen sluitende definitie van de term 'entertainer' waardoor ook de nationale wetgeving kan worden geraadpleegd. Dit is een nationale aangelegenheid, hetgeen in dit onderzoek zo veel mogelijk buiten beschouwing blijft. Na het onderzoeken van de tekst van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel en het OESO-Commentaar op het artikel wordt voor dit onderzoek de volgende definitie voor een 'entertainer' opgesteld:

Een entertainer is een persoon die zelf (mede) het entertainment verzorgt van het grotendeels uit entertainment bestaande karakter van een optreden.

2.3.3 Sportbeoefenaar

De term 'sportbeoefenaar' is eveneens niet gedefinieerd in het OESO-MV waardoor naar de verdragscontext moet worden gekeken. In tegenstelling tot bij de term 'entertainer' worden geen voorbeelden genoemd. Derhalve moet voor de definitie van sportbeoefenaar geheel op andere bronnen worden gesteund. In het OESO-Commentaar wordt eveneens beperkt aandacht aan het

⁷⁶ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 3.

⁷⁷ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 4.

⁷⁸ Kostikidis 2020, par. 2.2.3.

⁷⁹ Kostikidis 2020, par. 1.1.

⁸⁰ Kostikidis 2020, par. 2.2.3.

⁸¹ Molenaar & Grams 2020, par.2.

⁸² Aldus ook Molenaar & Grams 2020, par.2.

begrip 'sportbeoefenaar' gegeven. Wel wordt duidelijk dat niet alleen deelnemers aan traditionele sportevenementen zoals hardlopers, verspringers en zwemmers, maar ook golfers, jockeys, voetballers en zelfs racecoureurs onder het begrip vallen.⁸³ De intentie is dan ook om sportbeoefenaars in de brede zin van het woord uit te leggen.⁸⁴ De algemene discussie of denksporten een sport zijn sluit daar eveneens bij aan. Sinds 1992 wordt het inkomen uit activiteiten die normaal gesproken als entertainment worden gezien, zoals biljard, snooker, schaken en bridge toernooien, ook onder de reikwijdte van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel geschaard.⁸⁵ Echter wordt niet expliciet opgemerkt of de spelers van dergelijke denksporten als entertainer dan wel als sportbeoefenaar kwalificeren. De opbouw van het OESO-Commentaar, waarbij eerst de entertainer en vervolgens de sportbeoefenaar wordt behandeld, doet vermoeden dat spelers van denksporten als sportbeoefenaar kwalificeren. Ongeacht de kwalificatie, kent het opnemen in ieder geval geen tegenstand vanuit de doelstelling van het artikel, het faciliteren van de belastingheffing van zeer mobiele individuen. Daarnaast geeft het vereiste van een entertainment karakter de indicatie dat de term 'entertainer' en 'sportbeoefenaar' een grote mate van overlap kennen. De sportbeoefenaar kan derhalve als specialisering van de entertainer worden gezien.⁸⁶ Verder wordt nog op een relatief nieuwe vorm van sport gewezen, zijnde e-sport^{87,88}. Deze sport wordt op het internet, online, of tijdens speciaal georganiseerde evenementen, offline, gespeeld. Het publiek kijkt mee via online streaming of door aanwezigheid. Vaak wordt e-sport internationaal gespeeld waardoor ook hier het risico van dubbele belasting aanwezig is. Mijns inziens zijn e-sporters ook sportbeoefenaars gezien de ruime betekenis van sportbeoefenaar en het aanwezige entertainment karakter. Evenals bij denksporten wordt deze denkwijze niet belemmerd door de doelstelling van het artikel. E-sporters zijn immers zeer mobiel.

Daartegenover is slechts één uitsluiting opgenomen. Net als bij entertainers worden impresario's, een persoon die wedstrijden voor sportbeoefenaars organiseert, uitgesloten. Een niet expliciet maar wel voor de hand liggende uitsluiting is die van administratief en ondersteunend personeel.⁸⁹ Dit past bij de redenatie die bij entertainers werd gegeven, namelijk dat een indirecte bijdrage aan het entertainment karakter onvoldoende is. Op sportgebied kan bijvoorbeeld aan scheidsrechters, golf caddies, raceorganisatoren en paarden- en auto-eigenaren worden gedacht. Ook trainers worden uitgesloten, hoewel sommigen wellicht toch als entertainer kunnen worden gezien. Mijns inziens zal dit niet snel gebeuren vanwege het zware entertainment criterium.

De tekst van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel en het OESO-Commentaar geven geen sluitende definitie van de term 'sportbeoefenaar' waardoor ook de nationale wetgeving kan worden geraadpleegd. Net als bij entertainers blijft de nationale wetgeving van staten zo veel mogelijk buiten beschouwing in dit onderzoek. Na het onderzoeken van de tekst van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel en het OESO-Commentaar op het artikel wordt voor dit onderzoek de volgende definitie voor een 'sportbeoefenaar' opgesteld:

⁸³ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 5.

⁸⁴ OESO 1987, par. 70.

⁸⁵ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 6.

⁸⁶ Cordewener 2016, p. 110.

⁸⁷ Professioneel gamen.

⁸⁸ Van Overbeek & Molenaar 2019.

⁸⁹ Cordewener 2016, p. 110.

Een sportbeoefenaar is een persoon die zelf (mede) het entertainment verzorgt van het grotendeels uit entertainment bestaande karakter van de beoefening van sport.

2.3.4 Persoonlijke werkzaamheden als zodanig

De term ‘persoonlijke werkzaamheden als zodanig’ moet eveneens op basis van verdragsinterpretatie worden toegelicht. Het feit dat een persoon kwalificeert als entertainer of sportbeoefenaar betekent namelijk niet dat alle inkomsten van deze persoon onder de reikwijdte van het artikel vallen.⁹⁰ Alleen de inkomsten die deze persoon direct of indirect door het verrichten van persoonlijke werkzaamheden als zodanig verdient vallen binnen de reikwijdte. Er wordt dus niet alleen naar de hoedanigheid van het subject, ook wel bekend als de *force of attraction*, maar ook naar de hoedanigheid van het object gekeken.

Het vereiste kent twee elementen. Het eerste element, de ‘persoonlijke werkzaamheden’, is dat de inkomsten direct of indirect toerekenbaar moeten zijn aan de belastingplichtige. Het OESO-MV zelf kent geen bepalingen over de toerekenbaarheid. Het ziet immers alleen op de verdeling van de heffingsbevoegdheid ter voorkoming van dubbele belasting. Derhalve moet naar de nationale wetgeving worden gekeken. In de gevallen dat de inkomsten indirect via een star-bedrijf of via een dienstbetrekking bij bijvoorbeeld een orkest wordt verkregen.⁹¹ In het geval van een star-bedrijf mag de bronstaat een gepast gedeelte van enige betaling aan de entertainer of sportbeoefenaar toerekenen aan de werkzaamheden die in die staat zijn verricht. In het geval van het orkestlid mag de bronstaat een gedeelte van het salaris aan de werkzaamheden die in die staat zijn verricht toerekenen. Daarnaast kunnen sinds het opnemen van het tweede lid de inkomsten die achterblijven bij het star-bedrijf, het team of gezelschap worden belast. Hierdoor zijn alle bronstaten, ook de staten zonder doorkijkbepaling, volledig heffingsbevoegd over de inkomsten die als zodanig door entertainers en sportbeoefenaars worden verdiend. Overigens rekenen de staten met een doorkijkbenadering alle inkomsten toe aan de entertainer of sportbeoefenaar. Het tweede lid is voor hen overbodig.

Het tweede element is dat de entertainer of sportbeoefenaar zich ‘als zodanig’ moet gedragen. De inkomsten moeten dus zijn verdiend door het verrichten van activiteiten als entertainer of sportbeoefenaar. Het element bevat de kern van dit artikel, namelijk het bepalen van de inkomsten uit publiekgerichte optredens. Hiervoor dient sprake te zijn van een *close connection*, welke aanwezig is indien het inkomen bij afwezigheid van een publiekgericht optreden niet redelijkerwijs zou zijn verkregen.⁹² De connectie kan op basis van timing of op basis van de aard van de overweging voor de betaling worden gelegd. Als deze connectie ontbreekt wordt op andere artikelen uit het OESO-MV teruggevallen.⁹³

Het kan lastig zijn om te bepalen of als zodanig wordt opgetreden.⁹⁴ Derhalve noemt de OESO een aantal principes die kunnen bijdragen aan de bepaling van publiekgerichte inkomsten. De reikwijdte neemt alle entertainers en sportbeoefenaars mee die als zodanig optreden, ook in het geval van een enkel optreden.⁹⁵ Ook amateurs die prijzengeld ontvangen of een persoon die eenmalig in een

⁹⁰ Cordewener 2016, p. 111.

⁹¹ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 8.

⁹² OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 9.

⁹³ In hoofdstuk drie wordt dit behandeld.

⁹⁴ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 9.1.

⁹⁵ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 9.1, eerste opsommingsteken.

commercial verschijnt tegen betaling worden gedacht. Daarnaast vallen advertenties of interviews door een entertainer of sportbeoefenaar als zodanig onder de reikwijdte op voorwaarde dat deze nauw verwant is aan het optreden waarvoor de advertentie of het interview is.⁹⁶ Hieruit blijkt dat een indirecte connectie voldoende is voor de kwalificatie als publiekgerichte inkomsten. Verder wordt rapporteren over of commentaar geven bij van een entertainment- of sportevenement niet als optreden als zodanig beschouwd.⁹⁷ Dit geldt eveneens voor een voormalig of geblesseerde entertainer of sportbeoefenaar. De connectie is dan te zwak. Daarenboven kwalificeren voorbereidingen, zoals repetities, trainingen en reistijd, sinds 2014 als normale activiteit van entertainers en sportbeoefenaars.⁹⁸ De inkomsten die hiervoor worden verkregen, zoals salaris of inkomsten uit een overeenkomst met de verplichting een aantal repetities bij te wonen, kwalificeren derhalve als publiekgerichte inkomsten. Een vereiste dat de voorbereidingen in het kader van een optreden moeten plaatsvinden, ontbreekt. De inkomsten die aan een trainingskamp in het voorseizoen worden toegerekend worden dus ook als zodanig verricht. Deze benadering roept vraagtekens op.⁹⁹ Het betekent immers dat een staat waarin het trainingskamp wordt gehouden heffingsbevoegdheid krijgt zonder dat sprake is van een publiekelijk optreden van de sportbeoefenaar. Er wordt dus bij de hoedanigheid van het subject aangesloten waardoor toch een soort *force of attraction* ontstaat. Mijns inziens is dit in tegenstelling met de kaders die tot nu zijn beschreven. Al voor de wijziging in 2014 schreef Molenaar dat aparte beloningen voor repetities niet onder de reikwijdte vallen omdat deze niet bedoeld zijn om naar te luisteren of te kijken door een publiek.¹⁰⁰ Repetities voor specifieke optredens kunnen volgens hem wel als zodanig worden verricht aangezien een directe link tussen de inkomsten en het publieke optreden kan worden verondersteld. Als de inkomsten voor repetities deel uitmaken van de inkomsten voor het optreden moeten de inkomsten voor repetities eruit worden gefilterd. De keuze van de OESO om de inkomsten niet te filteren hint op het laten vallen van het vereiste van een publiek optreden. Het laten vallen van dit vereiste kan ertoe leiden dat de bronstaat door onwetendheid zijn heffingsrecht niet uitvoert.¹⁰¹ De kans op dubbele non-belasting wordt daarmee vergroot. Daarentegen wordt het vereiste van een publiek optreden alleen bij voorbereidingen losgelaten. Daarmee lijkt de OESO voor een praktische oplossing ten gunste van de uitvoerbaarheid in plaats van juiste toerekening te zijn gegaan.

Daarnaast kan de connectie tussen de inkomsten en een optreden geheel afwezig, situatieafhankelijk of direct dan wel indirect zijn. Een voorbeeld van een situatieafhankelijke kwalificatie is een contract waarin een optiebeloning voor een mogelijk optreden wordt verkregen.¹⁰² Alleen indien het contract uiteindelijk leidt tot een daadwerkelijk optreden is sprake van een duidelijke connectie en wordt dus als zodanig opgetreden. Daarentegen ontbreekt een dergelijke connectie in het geval van inkomsten uit een annuleringsbetaling¹⁰³ of annuleringsverzekering¹⁰⁴. Enerzijds is deze benadering logisch aangezien niet wordt opgetreden. Anderzijds kan door het loslaten van het vereiste van een publiek optreden bij voorbereidingen ook aan deze benadering worden getwijfeld. Ook in het geval van

⁹⁶ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 9.1, tweede opsommingsteken.

⁹⁷ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 9.1, derde opsommingsteken.

⁹⁸ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 9.1, vierde opsommingsteken.

⁹⁹ Cordewener 2016, p. 113.

¹⁰⁰ Molenaar 2006, p. 100.

¹⁰¹ Molenaar 2016, par. 9.

¹⁰² Molenaar 2006, p. 102.

¹⁰³ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 9.

¹⁰⁴ Molenaar 2006, p. 102.

subsidies zijn verschillende uitkomsten mogelijk.¹⁰⁵ Een subsidie voor een specifiek optreden heeft een directe connectie met het optreden. Het ontvangen van een subsidie voor de activiteiten in het algemeen hebben echter geen directe connectie met een optreden. De indirecte connectie is echter wel sterk genoeg indien een gedeelte van de subsidie aan een optreden kan worden toegerekend. In tegenstelling tot de eerder benoemde gevallen verkiest de OESO hier een juiste toerekening boven de uitvoerbaarheid. Desondanks is ook in dit geval kans op dubbele non-belasting door moeilijkheden voor de bronstaat om buitenlandse speciale en algemene subsidies te onderscheiden.¹⁰⁶

2.3.5 Overig

2.3.5.1 *Allocatie*

Als sprake is van entertainer of sportbeoefenaar en de inkomsten uit publiekgerichte optredens zijn geïdentificeerd, moeten deze inkomsten worden gealloceerd aan de heffingsbevoegde bronstaten. Hiervoor wordt een twee stappenplan gebruikt. Eerst wordt bepaald waar de werkzaamheden hebben plaatsgevonden. Vervolgens worden de inkomsten aan dat optreden te alloceren.

De eerste stap, bepalen waar de werkzaamheden hebben plaatsgevonden, is eenvoudig indien het optreden fysiek plaatsvindt in de staat waar het publiek zich bevindt. Het wordt lastiger indien entertainers of sportbeoefenaars het publiek slechts indirect bereiken, bijvoorbeeld acteurs die in een film spelen. Zij bevinden zich immers niet fysiek in dezelfde staat als het publiek op het moment dat het publiek, dat ook verspreid is over verschillende staten, wordt bereikt. Bij e-sport kunnen dergelijke problemen nog complexer zijn. De bronstaat kan immers de staat zijn waar de e-sporter zich bevindt, daar waar de computer staat of de staat waaruit het prijzengeld wordt betaald.¹⁰⁷ Voor het niet-zelfstandige-arbeidsartikel is de fysieke aanwezigheid eveneens bepalend. Alhoewel het niet expliciet is opgenomen¹⁰⁸, kan dus in dit artikel te raden worden gegaan. In dit artikel wordt voor de fysieke aanwezigheid aangesloten bij de plaats waar de werkzaamheden worden uitgeoefend, derhalve de staat waar de e-sporter zich bevindt.¹⁰⁹ Dit is uitvoeringstechnisch een goede oplossing.

De tweede stap, het alloceren van de inkomsten aan de optredens die in de bronstaat hebben plaatsgevonden, is lastiger. In paragraaf 2.3.4. is reeds op de toerekening van de inkomsten aan de optredens ingegaan. Hierbij is op de subjectieve en objectieve verdeling ingegaan. De objectieve verdeling is weer in een verticale en horizontale verdeling te onderscheiden.¹¹⁰ De verticale verdeling omvat het onderscheid tussen de inkomsten die onder het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel en de overige artikelen van het OESO-MV vallen. Een toevoeging aan het hiervoor besprokene is het geval waarin een persoon twee beroepen uitoefent waarvan de een wel en de ander niet kwalificeert als entertainer. In dat geval wordt naar de hoofdactiviteit per staat gekeken. Als de activiteiten in de staat hoofzakelijk publiekgerichte optredens zijn, vallen alle inkomsten in die staat onder het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel. Als daarentegen de activiteiten voor publiek verwaarloosbaar zijn ten opzichte van alle activiteiten in de staat, dan vallen alle inkomsten buiten de reikwijdte van het artikel. De OESO lijkt in de gevallen waarin sprake is van hoofzakelijk- of

¹⁰⁵ Molenaar 2006, p. 107.

¹⁰⁶ Molenaar 2006, p. 108.

¹⁰⁷ Van Overbeek & Molenaar 2019, par. 8.

¹⁰⁸ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 9.2, tweede opsommingsteken.

¹⁰⁹ OESO-Commentaar 2017 op art. 15, par. 1.

¹¹⁰ Cordewener 2016, p. 116.

verwaarloosbaarheid, de uitvoerbaarheid boven een exacte verdeling te verkiezen. Wanneer van hoofdzakelijkheid¹¹¹ of verwaarloosbaarheid¹¹² sprake is, wordt echter niet uitgelegd. Derhalve kan de nationale interpretatie van verschillende staten tot verschillende conclusies leiden. Een verdeelsleutel is nodig indien de activiteiten niet hoofdzakelijk en niet verwaarloosbaar zijn.¹¹³ Daarnaast moet een horizontale verdeling, ook wel grensoverschrijdende verdeling genoemd, worden gemaakt waarbij de inkomsten over de verschillende bronstaten wordt gealloceerd. Hiermee wordt bepaald over welk gedeelte van de inkomsten die als zodanig zijn genoten de bronstaat de heffingsbevoegdheid heeft respectievelijk de woonstaat voorkoming van dubbele belasting moet geven. Dit speelt overduidelijk een grotere rol bij inkomsten die in zijn algemeenheid worden verkregen dan bij inkomsten die alleen voor een specifiek optreden worden verkregen. In het OESO-MV wordt voor de allocatie geen standaard verdeelsleutel aangewezen. Wel worden een aantal algemene principes benoemd maar toch blijven de feiten en omstandigheden van iedere casus beslissend. Als de gebruikte verdeelsleutel in beide staten verschilt wordt de dubbele belasting niet voorkomen. Over het algemeen kiezen staten uit twee allocatiemethoden. De eerste methode is de *games played formula*.¹¹⁴ Deze methode neemt het aantal optredens als zodanig als basis en vergelijkt het aantal optredens in de bronstaat hiermee. Vervolgens wordt dit met de totale inkomsten als zodanig vermenigvuldigd. De tweede methode is de *duty days of working days*¹¹⁵ *formula*.¹¹⁶ Deze methode neemt het aantal dagen dat een entertainer of sportbeoefenaar op basis van een overeenkomst beschikbaar moet zijn en vergelijkt dit met het aantal beschikbare dagen in de bronstaat. Vervolgens wordt ook dit met de totale inkomsten als zodanig vermenigvuldigd. De verschillende methoden worden in het OESO-Commentaar verder toegelicht aan de hand van een voorbeeld van een wielrenner.¹¹⁷ De bonussen zijn direct aan wedstrijden te relateren zodat deze aan de staten van de wedstrijden worden gealloceerd. Daarentegen is het salaris niet direct aan een wedstrijd te relateren en wordt daarom op basis van het aantal werkdagen per staat verdeeld. De keuze voor de gebruikte methode kan blijkens dit voorbeeld dus afhangen van het object.

Verder kan nog een tijdsaspect worden erkend bij de verdeling van de inkomsten.¹¹⁸ Bijvoorbeeld bij een sportcontract voor meerdere jaren waarbij eenmalig een tekenbonus wordt verkregen. De tekenbonus moet over de jaren en over de verschillende bronstaten worden gealloceerd. Een nog moeilijkere verdeling vindt plaats bij gouden handdrukken¹¹⁹ die in retrospectief worden toegekend. Eerst moet worden bepaald of deze aan persoonlijke werkzaamheden in het verleden zijn toe te rekenen. Als dat zo is, moeten de inkomsten over de jaren en over de verschillende bronstaten worden gealloceerd.

¹¹¹ In het Engels wordt *predominantly* als meer dan 80% gezien terwijl hoofdzakelijk in Nederland fiscaal als meer dan 70% wordt gezien.

¹¹² In het Engels wordt *negligible* als minder dan 0,00001% gezien terwijl verwaarloosbaar in Nederland fiscaal als minder dan 1% wordt gezien.

¹¹³ OESO 1987, par. 69.

¹¹⁴ Cordewener 2016, p. 126.

¹¹⁵ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 9.2, tweede opsommingstekes.

¹¹⁶ Cordewener 2016, p. 126.

¹¹⁷ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 9.3.

¹¹⁸ Cordewener 2016, p. 118.

¹¹⁹ Een premie voor de beëindiging van een arbeidsovereenkomst.

2.3.5.2 Driehoeksituaties¹²⁰

In dit onderzoek wordt verondersteld dat slechts twee staten betrokken zijn, de bronstaat en de woonstaat. Echter kunnen ook meer dan twee staten betrokken zijn bij optredens waarbij een derde de inkomsten ontvangt, bijvoorbeeld een entertainer of sportbeoefenaar met een star-bedrijf. Sinds de invoering van het tweede lid wordt ook de heffingsbevoegdheid over de winst bij het star-bedrijf verdeeld. Hierdoor kunnen meer dan twee staten zich beroepen op heffingsbevoegdheid op grond van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel. Het OESO-MV is een bilateraal belastingverdrag zodat de vraag is welk concreet belastingverdrag dan van toepassing is. Sinds 2000 is een voorbeeld in het OESO-Commentaar opgenomen om duidelijkheid te brengen.¹²¹ Het voorbeeld is een entertainer of sportbeoefenaar die woont in staat A, optreedt in staat B en waarbij de inkomsten binnen vloeien bij het star-bedrijf in staat C. De staat waarin wordt opgetreden, in casu staat B als bronstaat, mag heffen in het vestigingsstaat van het star-bedrijf, in casu staat C als woonstaat. Ook in het geval dat staat B en staat C geen belastingverdrag hebben gesloten maar staat A en staat B wel, mag staat B volledig heffen van het star-bedrijf in staat C. De bronstaat kan dus altijd onbeperkt heffen zodat onderbelasting bij star-bedrijven niet meer mogelijk is.¹²² De keerzijde hiervan is echter dat dubbele belasting kan optreden.¹²³ Dit wordt in paragraaf 2.4.2 verder besproken.

2.4 Voorkomingsmethoden

Uit het voorgaande blijkt hoe de heffingsbevoegdheid moet worden verdeeld. In deze paragraaf worden de voorkomingsmethoden van dubbele belasting besproken. De ontbrekende heffingsbevoegdheid voor de woonstaat, waardoor niet mag worden geheven, betekent niet dat hij niet kan heffen op grond van de nationale wetgeving. Om deze nationale heffing te voorkomen moet de woonstaat voorzien in de voorkoming van dubbele belasting. Alvorens de voorkomingsmethode voor het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel te bespreken, wordt op de achtergrond van de voorkomingsmethoden in het OESO-MV ingegaan.

2.4.1 Achtergrond

De voorkomingsmethoden zijn in twee soorten te onderscheiden, de vrijstellingsmethode, opgenomen in art. 23A OESO-MV, en de verrekeningsmethode, opgenomen in art. 23B OESO-MV. Het uitgangspunt van de vrijstellingsmethode is het vrijstellen van alle inkomsten indien de heffingsbevoegdheid aan de andere verdragsluitende staat toekomt.¹²⁴ Hierdoor wordt kapitaalimportneutraliteit (hierna: KIN) gerealiseerd, zodat de belastingdruk door de staat waarin wordt geïnvesteerd wordt bepaald. In het OESO-Commentaar worden twee hoofdvarianten op de vrijstellingsmethode onderscheiden, de object- of belastingvrijstelling.¹²⁵ Bij de objectvrijstelling worden de vrijgestelde inkomsten op geen enkele wijze in aanmerking genomen. Derhalve wordt volledige KIN gerealiseerd. Daarentegen mogen bij de belastingvrijstelling de vrijgestelde inkomsten wel in aanmerking worden genomen voorzover het de belastingheffing over het resterende inkomen betreft. Het vrij te stellen inkomen wordt over

¹²⁰ Bijvoorbeeld HR 23 november 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8758.

¹²¹ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 11.1.

¹²² Molenaar 2006, p. 151.

¹²³ Het optreden van dubbele belasting in driehoekssituaties wordt in paragraaf 2.4.2 besproken.

¹²⁴ OESO-Commentaar 2017 op artt. 23A & 23B, par. 13.

¹²⁵ OESO-Commentaar 2017 op artt. 23A & 23B, par. 14.

het algemeen tegen het gemiddelde belastingtarief vrijgesteld. De belastingdruk wordt dan gedeeltelijk door de woonstaat bepaald waardoor beperkt KIN wordt gerealiseerd. Het uitgangspunt van de verrekeningsmethode is het verrekenen van de betaalde belasting in de heffingsbevoegde verdragsluitende staat met de te betalen belasting in de niet-heffingsbevoegde verdragsluitende staat.¹²⁶ Hierdoor wordt kapitaalexportneutraliteit (hierna: KEN) gerealiseerd, zodat de belastingdruk door de staat van waaruit wordt geïnvesteerd wordt bepaald. In het OESO-Commentaar worden ook twee hoofdvarianten voor de verrekeningsmethode onderscheiden, de full-credit- en de ordinary-creditmethode.¹²⁷ Bij de full-creditmethode wordt de in de heffingsbevoegde verdragsluitende staat betaalde belasting geheel verrekend. Derhalve wordt, mits ook restitutie wordt verleend, volledige KEN gerealiseerd. Daarentegen wordt bij de ordinary-creditmethode niet meer verrekend dan de belasting die in de eigen staat aan de inkomsten uit de heffingsbevoegde verdragsluitende staat is toe te rekenen. De belastingdruk wordt dan gedeeltelijk door de bronstaat bepaald waardoor beperkt KEN wordt gerealiseerd. Het fundamentele verschil tussen beide voorkomingsmethoden is dus dat de vrijstellingsmethode uitgaat van het inkomen en de verrekeningsmethode uitgaat van de belasting.¹²⁸ Daarnaast is de toepassing van de vrijstellingsmethode over het algemeen minder complex dan die van de verrekeningsmethode doordat alleen de informatie met betrekking tot het inkomen in plaats van het inkomen én de betaalde belasting beschikbaar moet zijn.

De OESO laat de verdragsluitende staten vrij in de keuze voor één van de twee voorkomingsmethoden.¹²⁹ Wel wordt belang gehecht aan het beperken van het aantal varianten per methode.¹³⁰ Zodoende is per soort voorkomingsmethode maar één variant opgenomen, zijnde de belastingvrijstelling¹³¹ en de ordinary-creditmethode¹³². De keuze tussen hetzij de vrijstellingsmethode, hetzij de verrekeningsmethode is over het algemeen gebaseerd op het verschil tussen actief en passief inkomen. De vrijstellingsmethode geldt over het algemeen voor actieve inkomsten, zoals ondernemingswinsten en inkomsten uit arbeid.¹³³ Hierdoor bevinden binnenlandse ondernemingen en werknemers op de buitenlandse markt zich in dezelfde concurrentiepositie als de lokale ondernemingen en werknemers. De verrekeningsmethode geldt over het algemeen voor passieve inkomsten, zoals dividenden, interest en royalty's.¹³⁴ De toegang tot buitenlandse markten wordt niet van wezenlijk belang geacht. Daarnaast wordt dubbele non- of lage belasting voorkomen indien de heffingsbevoegde staat op grond van de nationale wetgeving een vrijstelling verleent of een (te) laag belastingtarief hanteert.

2.4.2 Toepassing op het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel

In het OESO-MV 1963 werd voor de voorkoming van dubbele belasting bij het toen artiesten- en atletenartikel geen voorkeursmethode aangewezen. De vrijstellingsmethode werd toegepast aangezien het actieve inkomsten betrof. In het OESO-MV 1977 werd een voorkeur voor de

¹²⁶ OESO-Commentaar 2017 op artt. 23A & 23B, par. 15.

¹²⁷ OESO-Commentaar 2017 op artt. 23A & 23B, par. 16.

¹²⁸ OESO-Commentaar 2017 op artt. 23A & 23B, par. 17.

¹²⁹ OESO-Commentaar 2017 op artt. 23A & 23B, par. 28.

¹³⁰ OESO-Commentaar 2017 op artt. 23A & 23B, par. 29.

¹³¹ Art. 23A OESO-MV 2017.

¹³² Art. 23B OESO-MV 2017.

¹³³ Bijvoorbeeld NFV 2020, p. 4.

¹³⁴ Bijvoorbeeld NFV 2011, p. 11.

verrekeningsmethode aangewezen, welke nog altijd geldt.¹³⁵ De reden hiervoor is het ongewenste effect van dubbele non-belasting indien de bronstaat de toegewezen heffingsbevoegdheid niet kan uitoefenen en de woonstaat de vrijstellingsmethode gebruikt.

De voorkeur voor de verrekeningsmethode wijkt dus af van de gebruikelijke voorkomingsmethode bij actieve inkomsten. Deze methode brengt veel praktische problemen met zich mee. Allereerst leidt een verschil in de belastinggrondslag per staat, waarbij de belastinggrondslag in de woonstaat lager is, tot onvoldoende voorkoming van dubbele belasting.¹³⁶ De volgende aspecten kunnen hieraan ten grondslag liggen. In het buitenland wordt over het algemeen tegen een laag belastingtarief over de bruto-grondslag geheven omdat bij een kortstondig verblijf de winst moeilijk te bepalen is.¹³⁷ In de meeste woonstaten wordt echter wel kostenaf trek toegestaan. Overigens moeten de lidstaten van de Europese Unie (hierna: EU) kostenaf trek toestaan mits de inkomsten tegen een normaal belastingtarief worden belast.¹³⁸ Ook kunnen verschillende belastingaftrekken en -vrijstellingen de belastinggrondslag verlagen.¹³⁹ Daarnaast kan in de woonstaat alleen voor de belastingen zoals opgenomen in het OESO-MV de dubbele belasting worden voorkomen.¹⁴⁰ De evenredigheidslimiet, het deel van de inkomstenbelasting dat betrekking heeft op het buitenlandse inkomen, wordt daardoor snel bereikt.

Verder dient over het algemeen een belastingbewijs te worden overgelegd waarin de bronstaat verklaart dat de belasting ook daadwerkelijk is betaald. Vaak is er geen belastingbewijs of is deze onleesbaar door het gebruik van een buitenlandse taal.¹⁴¹ Bovendien is van belang dat degene die belasting wil verrekenen ook degene is die de belasting betaalt. Een voorbeeld waarin dit negatief uitwerkt is bij een hybride entiteit, een entiteit die in bijvoorbeeld de bronstaat kwalificeert als rechtspersoon en in de woonstaat een fiscaal transparante entiteit is. De woonstaat kan geen verrekening geven aan een fiscaal transparante entiteit. Ook de entertainers of sportbeoefenaars binnen deze hybride entiteit kunnen de buitenlandse belasting niet verrekenen aangezien zij niet degene zijn die de buitenlandse belasting hebben betaald. Een ander voorbeeld is het geval waarin een entertainer of sportbeoefenaar de inkomsten ontvangt via een werkmaatschappij welke de buitenlandse belasting heeft betaald.¹⁴² Ook hier is degene die de buitenlandse belasting betaalt en degene die de verrekening wil toepassen niet dezelfde persoon waardoor niet wordt verrekend. Mijns inziens is het voorgaande enerzijds onwenselijk doordat de dubbele belasting niet wordt voorkomen. Anderzijds is het ook logisch aangezien het OESO-MV tracht juridisch, en niet economisch, dubbele belasting te voorkomen. Daarnaast kan het ontbreken van verrekening eveneens voorkomen in driehoeksituaties.¹⁴³ Het ontbreken van een toepasselijk belastingverdrag en het belastingbewijs op naam van de derde, bijvoorbeeld een dansgezelschap, zijn oorzaken.

Daarenboven zorgt de verrekening voor entertainers en sportbeoefenaar en de belastingautoriteiten voor meer administratieve lasten dan bij gewone belastingplichtigen.¹⁴⁴ De aanslagen worden bijvoorbeeld niet automatisch geregeld. Ook moet worden om verrekening worden verzocht.

¹³⁵ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 12.

¹³⁶ Molenaar 2018, par. 9 onderdeel e.

¹³⁷ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 10.

¹³⁸ HvJ EG 12 juni 2003, C-234/01, ECLI:EU:C:2003:340 (*Gerritse*), r.o. 55.

¹³⁹ In Nederland bijvoorbeeld de ondernemersaftrek, de mkb-winstvrijstelling en de hypotheekrenteaftrek.

¹⁴⁰ Art. 2 lid 1 OESO-MV 2017. In Nederland bijvoorbeeld de premies volkszekeringen.

¹⁴¹ Molenaar 2018, par. 9 onderdeel c.

¹⁴² Bijvoorbeeld HR 24 september 2021, ECLI:NL:HR:2021:1352, r.o. 4.11.

¹⁴³ Molenaar 2006, p. 174.

¹⁴⁴ Molenaar 2018, par. 9 onderdeel h.

Vervolgens kunnen de autoriteiten vragen stellen over de inkomsten, de kostenaf trek en de belastingbewijzen. Verder zijn speciale regelingen, zoals voortwentelingsbeschikkingen en de compensatieregelingen, nog tijdrovender en kunnen de belastingautoriteiten in de woonstaat vragen eerst in het buitenland aangifte te doen. De vele staten met ieder hun eigen belastingregels waarin internationaal opererende entertainers en sportbeoefenaars zich in korte tijd bevinden zorgen voor nog meer administratieve lasten.¹⁴⁵ De grote entertainers en sportbeoefenaars kunnen hiervoor gespecialiseerde belastingadviseurs in huren. Daarentegen zullen de kleinere entertainers en sportbeoefenaars de dubbele belasting hoogst waarschijnlijk moeten accepteren.

2.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel uiteengezet. Daarmee is de volgende deelvraag beantwoord: *'Hoe worden internationaal opererende entertainers en sportbeoefenaars voor hun inkomsten uit publiekgerichte optredens in het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel behandeld?'*.

Allereerst is de totstandkoming en geschiedenis van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel besproken. Na de inspanningen van de Volkenbond en OEES op het gebied van belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting, werd in 1963 het eerste OESO-MV geïntroduceerd. In het OESO-MV 1963 werd een één lid omvangend artikel voor artiesten en atleten opgenomen. In de update van het OESO-MV in 1977 werd een antimisbruikbepaling in het tweede lid geïntroduceerd. In de update van het OESO-MV in 1992 zijn de aanbevelingen uit het speciaal aan het artikel geweide gedeelte van het OESO-Rapport 1987 verwerkt. In de afgelopen jaren hebben slechts kleine aanpassingen aan het artikel en het OESO-Commentaar plaatsgevonden.

Daarna is de werking van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel uiteengezet. De heffingsbevoegdheid komt, met uitzondering van het optionele derde lid, altijd toe aan de bronstaat. Om te bepalen of een persoon onder het artikel valt zijn de termen 'entertainer', 'sportbeoefenaar' en 'persoonlijke werkzaamheden als zodanig' behandeld. Het toepassen van verdragsinterpretatie heeft geleid tot definities voor deze drie termen. Een entertainer is een persoon die direct bijdraagt aan het grotendeels uit entertainment bestaande karakter van een optreden. Een sportbeoefenaar is een persoon die direct bijdraagt aan het grotendeels uit entertainment bestaande karakter van de beoefening van sport. Het vereiste van persoonlijke werkzaamheden als zodanig zorgt ervoor dat alleen de inkomsten die als entertainer of sportbeoefenaar worden verdiend onder het artikel vallen. Derhalve vindt geen *force of attraction* plaats. Het vereiste bevat twee elementen. Het eerste element, de persoonlijke werkzaamheden, vereist directe of indirecte toerekenbaarheid aan de belastingplichtige. De nationale wetgeving is dan ook bepalend voor het van toepassing zijnde lid. Het tweede element, als zodanig, vereist een *close connection*, welke aanwezig is indien het inkomen bij afwezigheid van een publiekgericht optreden niet redelijkerwijs zou zijn verkregen. Dit omvat de kern van het artikel. Verder zijn de allocatie van de inkomsten, driehoeksituaties en de voorkomingsmethoden besproken. De allocatie vindt plaats aan de hand van twee stappen. Als eerst wordt aan de hand van de fysieke aanwezigheid bepaald waar de werkzaamheden hebben plaatsgevonden. Als tweede worden de inkomsten op basis van verdeelsleutels aan de werkzaamheden als zodanig toegerekend. De onduidelijkheden met betrekking tot driehoeksituaties,

¹⁴⁵ Molenaar 2015, par. 2.

waarbij meer dan twee staten betrokken zijn, zijn verholpen door het opnemen van voorbeelden. De aanbevolen voorkomingsmethode voor dubbele belasting is de *ordinary-credit* methode.

Doorlopend zijn verschillende knelpunten gesignaleerd. Zo kent de kwalificatie van ‘entertainers’ en ‘sportbeoefenaars’ geen eenduidige betekenis in het OESO-MV. Het raadplegen van de nationale wetgeving kan dan verschillende kwalificaties opleveren in de bron- en woonstaat. Ook de kwalificatie van de ‘inkomsten als zodanig’ leveren moeilijkheden omdat moet worden nagegaan of sprake is van een *close connection*. Een ander knelpunt is de voorkeur voor verrekening als voorkomingsmethode omdat bepaalde elementen uit de verrekeningsmethode leiden tot onvolledige voorkoming van dubbele belasting. Het niet in aftrek toestaan van kosten leidt bijvoorbeeld tot een verschil in grondslag tussen de bron- en de woonstaat. De belastingverrekening in de woonstaat kan niet altijd worden geeffectueerd doordat de persoon die de belasting wil verrekenen niet de belastingplichtige in de bronstaat is, de persoon in de woonstaat niet belastingplichtig is of in driehoeksituaties waarbij een toepasselijk belastingverdrag ontbreekt. Ook de hoge administratieve lasten, doordat in korte tijd in veel verschillende bronstaten wordt optreden, zijn een knelpunt. Voor het betalen van de bronstaatbelasting moet kennis over het belastingstelsel in de bronstaat worden opgedaan. Voor het verrekenen van deze bronstaatbelasting moet worden beschikt over een belastingbewijs en moet verrekening worden aangevraagd. Als laatst wordt op het knelpunt van verschillende verdeelsleutels gewezen waardoor het risico op dubbele (non-)belasting toeneemt.

Met het oog op de toetsing van oplossingen in de volgende hoofdstukken, levert de huidige vormgeving van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel het hieronder schematisch weergegeven toetsresultaat.

Doeltreffendheid	-
Doelmatigheid	--
Uitvoerbaarheid	--
Europeesrechtelijke inpasbaarheid	-
<i>Totale beoordeling</i>	- (<i>onwenselijk</i>)

3. De afschaffing van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel

3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is de behandeling van de inkomsten van internationaal opererende entertainers en sportbeoefenaars als zodanig besproken. Daarbij is een aantal knelpunten gesignaleerd. In dit hoofdstuk wordt een eerste oplossing voor deze knelpunten, zijnde het afschaffen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel, besproken en getoetst. In het volgende hoofdstuk wordt nog een tweetal categorieën oplossingen besproken en getoetst.

De afschaffing van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel zorgt ervoor dat op andere artikelen uit het OESO-MV wordt teruggevallen. Specifiek gaat het om de artikelen inzake winst uit onderneming, zelfstandige arbeid en niet-zelfstandige arbeid. Allereerst wordt derhalve deze artikelen besproken met betrekking tot entertainers- en sportactiviteiten. Tevens wordt de afbakening van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel met betrekking tot de voorgenoemde artikelen en het royalty- en pensioenartikel verder geanalyseerd. Daarna wordt de wenselijkheid van het afschaffen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel getoetst. Hiermee wordt antwoord gegeven op de tweede deelvraag: *'Hoe worden internationaal opererende entertainers en sportbeoefenaars in het OESO-MV behandeld indien het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel komt te vervallen en in hoeverre is dit wenselijk?'*.

3.2 Theoretisch kader

De grootste voorstander van het afschaffen van het entertainers- en sportersartikel is Molenaar.¹⁴⁶ Reeds in 2006 concludeerde hij dat deze oplossing voor de knelpunten het meest geschikt is.¹⁴⁷ Desalniettemin heeft de OESO in 2014 besloten het entertainers- en sportersartikel te behouden.¹⁴⁸ Het eerste argument voor de beslissing was dat de woonstaat te weinig informatie over de buitenlandse inkomsten van entertainers en sportbeoefenaars heeft waardoor deze inkomsten uit het zicht kunnen blijven. Het tweede argument was dat grootverdieners graag in staten met geen of lage belastingen willen wonen en het entertainers- en sportersartikel bewerkstelligt dat toch geheven kan worden. Het derde en laatste argument was dat bronbelastingen administratief eenvoudig toe te passen zijn. Volgens Molenaar houden deze argumenten evenwel geen steek.¹⁴⁹ Met betrekking tot het eerste argument is hij van mening dat de bronstaat pas bereid is zijn heffingsrecht op te geven als de buitenlandse entertainer of sportbeoefenaar een verzoek tot toepassing van een verdragsbepaling indient. Na een schriftelijke bevestiging van de belastingautoriteiten in de woonstaat dat de persoon belastingplichtig is aldaar, heeft het daarmee gelijk de informatie over de buitenlandse inkomsten. Daarnaast wordt inmiddels veel meer informatie uitgewisseld tussen staten, zijn optredens en sportwedstrijden overal op het internet te vinden en gaan betalingen niet meer contant maar per bank.¹⁵⁰ Met betrekking tot het tweede argument is het entertainers- en sportersartikel volgens hem overbodig. Als elke staat in zijn nationale wetgeving een bronheffing voor buitenlandse entertainers

¹⁴⁶ Zie onder andere Molenaar 2015 & Molenaar 2023.

¹⁴⁷ Molenaar 2006, p. 379.

¹⁴⁸ OESO 2014, par. 5.

¹⁴⁹ Molenaar 2015, par. 3.

¹⁵⁰ Molenaar 2023.

en sportbeoefenaren opneemt en deze pas prijsgeeft bij aanwezigheid van een belastingverdrag, wordt het verhuizen naar belastingparadijzen tegengegaan. Daarbij neemt Molenaar aan dat staten geen belastingverdragen sluiten met belastingparadijzen. Als staten dat wel doen is dat een bewuste keuze. Volgens Sandler¹⁵¹, geen voorstander van afschaffing, zit de crux van hun meningsverschil over wat de beste oplossing voor het entertainers- en sportersartikel is in deze aanname.¹⁵² Het gebruik van een belastingverdrag als toetssteen is zijns inziens gebrekkig. Daarbij wijst hij op de vele (ook westerse) staten die belastingverdragen met belastingparadijzen hebben gesloten.¹⁵³ Ook wijst hij erop dat staten zonder de stempel belastingparadijs, enclaves of omstandigheden kunnen hebben waardoor weinig tot geen belasting wordt betaald. Met betrekking tot het laatste argument van de OESO is Molenaar van mening dat het een slechte reden is. De bronstaatheffing is een afwijkende heffing die zichtbaar tot administratieve lasten en dubbele belasting leidt. Het is volgens hem onredelijk en niet passend bij een zorgvuldige overheid om deze afwijkende heffing te behouden omdat het makkelijk uitvoerbaar is voor de belastingautoriteiten.

3.3 Artikelen

3.3.1 Winst uit onderneming (art. 7 OESO-MV)

De heffingsbevoegdheid over de winst uit deze onderneming wordt aan de hand van art. 7 OESO-MV verdeeld. De heffingsbevoegdheid wordt in beginsel exclusief toegewezen aan de staat waarin de ondernemer¹⁵⁴ woont dan wel is gevestigd.¹⁵⁵ Als de onderneming evenwel door middel van een vaste inrichting¹⁵⁶ een onderneming uitoefent in een andere staat, mag ook deze verdragsluitende staat belasting heffen. De heffingsbevoegdheid blijft beperkt tot de winst die aan de vaste inrichting kan worden toegerekend.¹⁵⁷ Derhalve is geen sprake van een *force of attraction*. De woon- of vestigingsstaat van de ondernemer moet dan voorzien in de voorkoming van dubbele belasting ten aanzien van de buitenlandse vaste-inrichtingswinst.¹⁵⁸ Het voorgaande geldt ook voor het vaste middelpunt in het zelfstandige-arbeidsartikel.¹⁵⁹

Om de heffingsbevoegdheden van beide verdragsluitende staten te bepalen, moet dus worden gezien of sprake is van een vaste inrichting. Een vaste inrichting wordt als volgt gedefinieerd: *'A fixed place of business, through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on'*.¹⁶⁰ Deze definitie bevat drie elementen. Ten eerste dient sprake te zijn van een *'place of business'*, met andere woorden een plaats van bedrijfsuitoefening of een bedrijfsinrichting. Hieronder wordt een fysieke constructie verstaan welke ter beschikking staat aan de onderneming. De fysieke constructie kan bestaan uit een gebouw, een inrichting of een installatie waarbij het niet uitmaakt of deze ruimte daarvoor ook is ingericht.¹⁶¹ In het Kunstogenarrest wordt echter het tegenovergestelde geconcludeerd. De

¹⁵¹ In hoofdstuk vier worden de oplossingen van Sandler besproken en getoetst.

¹⁵² Sandler 2008, p. 245.

¹⁵³ Canada, Finland, Frankrijk, Duitsland en Italië hebben bijvoorbeeld een belastingverdrag met de Verenigde Arabische Emiraten.

¹⁵⁴ Een natuurlijk persoon of rechtspersoon.

¹⁵⁵ Art. 7 lid 1 OESO-MV 2017.

¹⁵⁶ Art. 5 OESO-MV 2017.

¹⁵⁷ De vaste-inrichtingswinst wordt bepaald aan de hand van de OESO Transfer Pricing Guidelines.

¹⁵⁸ Het betreft actieve inkomsten zodat over het algemeen een vrijstelling geldt.

¹⁵⁹ Het vaste middelpunt wordt in paragraaf 3.3.3 besproken.

¹⁶⁰ Art. 5 lid 1 OESO-MV 2017.

¹⁶¹ OESO-Commentaar 2017 op art. 5, par. 10.

verschillende plaatsen in gehuurde hotelkamers waren niet ingericht voor de bedrijfsuitoefening zodat geen sprake was van een vaste inrichting.¹⁶² Overigens kan ook zonder gebouw sprake zijn van een bedrijfsinrichting zolang de onderneming een bepaalde hoeveelheid ruimte tot haar beschikking heeft.¹⁶³ Het ter beschikking staan vereist dat de onderneming in voldoende mate vrijelijk kan beschikken over de plaats voor haar eigen bedrijfsuitoefening.¹⁶⁴ De beschikkingsmacht kan daarbij berusten op eigendom, huur of op andere gronden¹⁶⁵. In de context van internationaal opererende entertainers en sportbeoefenaars met een onderneming kan bijvoorbeeld aan de studio van een entertainer, de pitbox van een autocoureur of een trainingscomplex worden gedacht.

Daarnaast dient de bedrijfsinrichting *'fixed'*, oftewel vast van aard te zijn. Het vastheidsvereiste ziet zowel op de plaats, de geografische component, als op de permanentie, de tijdscomponent. Aan de geografische component wordt reeds voldaan indien de fysieke constructie op een specifieke plaats blijft. Het is dus niet vereist dat de bedrijfsinrichting aard en nagel vast verbonden is met de grond. Ook wordt aan de geografische component voldaan indien sprake is van een 'geografische en commerciële eenheid'.¹⁶⁶ Hiervan is sprake als de aard van de bedrijfsuitoefening met zich meebrengt dat de activiteiten veelvuldig worden verplaatst tussen naburige locaties. Deze benadering komt mijns inziens nog ruimer terug in het Circustentenarrest. De Hoge Raad hangt een brede interpretatie van de geografische component aan door te oordelen dat een verplaatsbare onderneming, zoals een circus met een complex circustenten, in Nederland een vaste inrichting kan vormen als deze geregeld als middelpunt van het in Nederland uitgeoefende bedrijf dient.¹⁶⁷ Met deze brede interpretatie kan aan de geografische component worden voldaan door bijvoorbeeld een entertainer op tournee of een sportbeoefenaar die middels een camperbus door een staat zijn of haar trainingen afwerkt¹⁶⁸. Aan de tijdscomponent wordt voldaan indien sprake is van een permanent karakter. De indicatieve termijn voor een dergelijk karakter is zes maanden.¹⁶⁹ Een uitzondering hierop is korte terugkerende werkzaamheden die passen bij de aard van bedrijfsuitoefening.¹⁷⁰ In deze gevallen worden alle periodes waarin de bedrijfsinrichting wordt gebruikt bij elkaar opgeteld om tot een periode van minimaal zes maanden te komen. Deze periodes mogen zich uitstrekken over een aantal jaren. Deze uitzondering is echter zelden van toepassing op entertainers en sportbeoefenaars. In de Canadese jurisprudentie is ten aanzien van een baseball club geconcludeerd dat de kleedkamers in de uit-stadia geen vaste inrichting vormen.¹⁷¹ Het Hof concludeert dat het gebruik van de kleedkamers van voorbijgaande aard is zodat niet aan de vereiste permanentie wordt voldaan. Dat deze locaties meerder keren per jaar worden gebruikt doet daar niks aan af.

Tenslotte dient de onderneming (een gedeelte van) de werkzaamheden uit te oefenen door middel van deze bedrijfsinrichting, hetgeen blijkt uit de zinsnede *'through which the business of an enterprise*

¹⁶² HR 15 juni 1955, ECLI:NL:HR:1955:AY4120 (*Kunstogenarrest*).

¹⁶³ OESO-Commentaar 2017 op art. 5, par. 10.

¹⁶⁴ OESO-Commentaar 2017 op art. 5, par. 12.

¹⁶⁵ Bijvoorbeeld illegaal gebruik.

¹⁶⁶ OESO-Commentaar 2017 op art. 5, par. 22.

¹⁶⁷ HR 13 oktober 1954, ECLI:NL:HR:1954:AY4080 (*Circustentenarrest*).

¹⁶⁸ Aldus ook HR 9 oktober 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4726.

¹⁶⁹ OESO-Commentaar 2017 op art. 5, par. 28 & par. 32.

¹⁷⁰ OESO-Commentaar 2017 op art. 5, par. 29.

¹⁷¹ Court of Appeal (= Gerechtshof, Canada, Ontario) 15 februari 2005, *Toronto Blue Jays Baseball Club v. Minister of Finance*, DTC 5360, 5363, 5364. De uitspraak werd gedaan in zake de inkomstenbelasting. Desalniettemin is het relevant voor het OESO-MV aangezien het Canadese rechtssysteem en de belastingautoriteiten zowel belastingverdragen als nationale wetgeving gebruik maken van het OESO-MV en het OESO-Commentaar.

is wholly or partly carried on'. Hierbij is niet vereist dat de werkzaamheden bijdragen aan winst van de onderneming. Ook 'door middel van' wordt ruim geïnterpreteerd. Hieraan wordt voldaan als de werkzaamheden worden uitgeoefend op een specifieke plaats welke voor een specifiek doel ter beschikking staat aan de onderneming. Een ondernemer die een weg aanlegt oefent zijn onderneming bijvoorbeeld uit door middel van de plaats waar die activiteit plaatsvindt.¹⁷² In de context van entertainers wordt bijvoorbeeld een concert of voorstelling geven door middel van het concert- of theatergebouw. Bij sportbeoefenaars wordt bijvoorbeeld een wedstrijd gespeeld door middel van het stadion. Als geen sprake is van een fysieke vaste inrichting, zoals hiervoor is besproken, is mogelijk nog sprake van een temporele vaste inrichting¹⁷³ of een vaste vertegenwoordiger¹⁷⁴. De temporele vaste inrichting omvat de uitvoering van bouwwerken, constructie- of montagewerken waarvan het project langer dan twaalf maanden duren. Dit heeft dus geen betrekking op entertainers en sportbeoefenaars. De vaste vertegenwoordiger is een natuurlijk persoon of rechtspersoon, niet zijnde een onafhankelijke vertegenwoordiger¹⁷⁵, die bevoegd is om namens een onderneming overeenkomsten te sluiten en dit met regelmaat doet. In 2017 is het bevoegdheidsvereiste afgezwakt. Tegenwoordig is voldoende dat de vertegenwoordiger de belangrijkste rol speelt bij het aangaan van de overeenkomsten. Het regelmatigheidsvereiste is de gelijke van de tijdscomponent van de fysieke vaste inrichting. De omvang en frequentie hangt daarbij af van de aard van de contracten en de aard van de onderneming.¹⁷⁶ Ondanks het ontbreken van een bedrijfsinrichting, wordt alsnog tot een voldoende verband tussen de onderneming en het economisch leven in de andere staat geconcludeerd.¹⁷⁷ Een entertainer of sportbeoefenaar die bijvoorbeeld namens zijn of haar vennootschap overeenkomsten aangaat en dit met regelmaat doet, kan derhalve een vaste vertegenwoordiger zijn.

Concluderend is zelden sprake van een vaste inrichting voor internationaal opererende entertainers en sportbeoefenaars.¹⁷⁸ De vereisten van een bedrijfsinrichting en het uitoefenen van de werkzaamheden door middel van deze bedrijfsuitoefening zorgen door hun ruime interpretatie niet voor problemen. Daarentegen is het vastheidsvereiste redelijk eng vormgegeven zodat daaraan niet eenvoudig wordt voldaan. De vereiste permanentie wordt zelden bereikt doordat slechts voor korte tijd in de (verschillende) bronsta(a)t(en) wordt verbleven. Ook zeer korte verblijven verspreid over meerdere jaren voldoen op basis van de jurisprudentie niet aan de tijdscomponent. Voldoen aan het geografische component met een beroep op het Circustentenarrest lijkt ook niet gemakkelijk.¹⁷⁹ Ook is zelden sprake van een vaste vertegenwoordiger doordat niet aan regelmatigheidsvereiste¹⁸⁰ wordt voldaan. De heffingsbevoegdheid over de winst uit onderneming van entertainers en sportbeoefenaars komt derhalve over het algemeen neer op een woonstaatheffing.

Naast de heffingsbevoegdheid is ook de afbakening van inkomsten tussen het winst-uit-ondernemingsartikel en het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel van belang. In het OESO-Commentaar op het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel wordt het winst-uit-

¹⁷² OESO-Commentaar 2017 op art. 5, par. 20.

¹⁷³ Art. 5 lid 3 OESO-MV 2017.

¹⁷⁴ Art. 5 lid 5 OESO-MV 2017.

¹⁷⁵ Art. 5 lid 6 OESO-MV 2017.

¹⁷⁶ OESO-Commentaar 2017 op art. 5, par. 98.

¹⁷⁷ OESO-Commentaar 2017 op art. 5, par. 83.

¹⁷⁸ Aldus ook Kavelaars 2023, p. 441.

¹⁷⁹ HR 13 oktober 1954, ECLI:NL:HR:1954:AY4080.

¹⁸⁰ OESO-Commentaar 2017 op art. 5, par. 28-30 jo. par. 98.

ondernemingsartikel expliciet uitgesloten omdat overlap tussen beide artikelen kan bestaan.¹⁸¹ De inkomsten die geen *close connection* hebben met het optreden als entertainer of sportbeoefenaar en middels de uitoefening van een onderneming worden verkregen, vallen onder het winst-uit-ondernemingsartikel. Voorbeelden van dergelijke inkomsten zijn sponsor- en reclame-inkomsten, een annuleringsbetaling of de uitbetaling van een annuleringsverzekering. In het OESO-Commentaar wordt benoemd dat sponsor- en reclame-inkomsten veelal onder het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel vallen. Het criterium van een *close connection*, in de vorm van het specifieke criterium voor sponsor- en reclame-inkomsten dat deze een verband moeten hebben met een specifiek optreden of optredens¹⁸², wijst hier mijns inziens niet op.¹⁸³ Immers worden deze inkomsten over het algemeen niet voor specifieke optredens verkregen¹⁸⁴, hetgeen blijkt uit de overeenkomsten die aan deze inkomsten ten grondslag liggen.

In de afbakening van de inkomsten zijn twee aspecten van belang. Het eerste aspect dat meespeelt in dit onderscheid is de timing van het inkomsten genererend evenement. Een betaling aan een professionele golfer voor een interview tijdens een toernooi¹⁸⁵ leidt bijvoorbeeld sneller tot een *close connection* dan een interview buiten een toernooi om. Overigens is niet van belang wanneer de betaling wordt gedaan.¹⁸⁶ Een tweede aspect dat meespeelt is de aard van de overweging om inkomsten toe te kennen. Een betaling aan een toptennisser voor het gebruik van zijn foto op advertentieposters van een toernooi waaraan hij deel neemt leidt eveneens eerder tot een *close connection* dan bij gebruik van zijn foto voor een toernooi waaraan hij niet deelneemt. Daarbij speelt ook hetgeen in de overeenkomsten is opgenomen een rol.¹⁸⁷ Blijkt hieruit dat de inkomsten gerelateerd zijn aan een specifiek optreden of reeks van optredens, dan is overduidelijk sprake van een *close connection*.

Deze aspecten komen naast bij regulier inkomsten uit bijvoorbeeld sponsor- en reclamedeals, ook terug bij inkomsten in natura.¹⁸⁸ Een voorbeeld daarvan zijn materialen met het logo van de sponsor, merk of naam, bijvoorbeeld een gitaar, tennisracket of schoenen. Als deze tijdens het optreden of direct daarvoor of daarna tijdens interviews, persconferenties of handtekeningensessies moeten worden gebruikt is het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel van toepassing. Andere voorbeelden zijn horloges, juwelen of zonnebrillen. De afbakening bij deze producten is lastiger. Als deze niet tijdens een specifiek optreden moeten worden gedragen is het winst-uit-ondernemingsartikel waarschijnlijk van toepassing. Als daarentegen in de overeenkomst staat dat deze producten ook tijdens het optreden als zodanig moeten worden gedragen, lijkt het logisch om ten minste een gedeelte van de inkomsten aan het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel toe te kennen. Het andere gedeelte kan aan het winst-uit-ondernemingsartikel, het zelfstandige-arbeidsartikel of het niet-zelfstandige-arbeidsartikel worden toegerekend.

¹⁸¹ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 11.1.

¹⁸² OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 9.

¹⁸³ Aldus ook Cordewener, in: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 19 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

¹⁸⁴ Molenaar 2006, p. 104.

¹⁸⁵ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 9.

¹⁸⁶ OESO 1987, par. 83.

¹⁸⁷ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 9.

¹⁸⁸ Zie ook Cordewener, in: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 99 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

3.3.2 Royalty's (art. 12 OESO-MV)

De heffingsbevoegdheid over royalty's wordt op grond van art. 12 OESO-MV verdeeld. De woonstaat van de uiteindelijke gerechtigde tot de royalty's heeft de exclusieve heffingsbevoegdheid.¹⁸⁹ Het begrip royalty's wordt gedefinieerd als betalingen die worden gedaan voor het gebruik van, of het recht tot gebruik van zaken en rechten betreffende de verschillende vormen van werken van literaire en kunstzinnige aard, vormen van intellectuele eigendom en inlichtingen over industriële, commerciële of wetenschappelijke ervaringen.^{190, 191} Het gaat dus niet om een tegenprestatie voor de vervreemding van een dergelijke zaak of recht, welke eerder onder het winst-uit-ondernemingsartikel vallen.¹⁹² Daarentegen wordt het begrip uiteindelijke gerechtigde niet in het OESO-MV gedefinieerd. Desalniettemin kan de uiteindelijke gerechtigde worden gezien als de persoon bij wie de royalty uiteindelijk terechtkomt. Een doorstroomvennootschap die de royalty's weer aan de moedermaatschappij doorbetaalt of een vertegenwoordiger of gemachtigde die als tussenpersoon optreedt zal niet als uiteindelijke gerechtigde kwalificeren.

De toepassing van het royalty- dan wel als het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel hangt af van het antwoord op de vraag of sprake is van een *close connection*. Als het antwoord ontkennend is en sprake is van royalty's vallen de inkomsten onder het royaltyartikel. De tekst van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel sluit toepassing van het royaltyartikel niet expliciet uit. Hieruit kan worden geconcludeerd dat de artikelen elkaar uitsluiten.¹⁹³ De exacte afbakening is echter niet geheel duidelijk. Grofweg is het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel van toepassing bij het publiekelijk maken van het optreden. Het royaltyartikel is van toepassing bij de reproducties van een optreden. In het OESO-commentaar wordt opgemerkt dat royalty's uit intellectueel eigendom over het algemeen onder het royaltyartikel vallen.¹⁹⁴ Daarentegen vallen sponsor- en reclame-inkomsten nooit onder het royaltyartikel.¹⁹⁵ Deze standpunten worden verklaard door de CFZ. Het is niet passend om zuivere royalty's in het kader van een ruime benadering onder het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel te laten vallen.¹⁹⁶ Derhalve wordt het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel toegepast indien sprake is van een directe link tussen de inkomsten en het publieke optreden. Met andere woorden, indien geen sprake is van een directe link is het royaltyartikel van toepassing.

Het royaltyartikel is onder andere van toepassing bij inkomsten verkregen voor het gebruik of het recht op gebruik van beeldrechten.¹⁹⁷ Bijvoorbeeld bij de marketing en het promoten van een bepaald product door gebruik te maken van de naam, foto of handtekening van de entertainer of sportbeoefenaar in kwestie. De aspecten van afbakening, zoals die in de vorige paragraaf uit een zijn gezet, in aanmerking nemende, vallen deze inkomsten niet onder het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel. De aard van de overeenkomsten die hiervoor worden gesloten zijn immers

¹⁸⁹ In art. 12 VN-MV wordt de heffingsbevoegdheid daarentegen verdeeld over de woon- en bronstaat waarbij de bronstaat een beperkt heffingsrecht heeft.

¹⁹⁰ Art. 12 lid 2 OESO-MV. 2017.

¹⁹¹ In art. 12 VN-MV zijn tevens de vergoedingen voor het gebruik of voor het recht van gebruik van films, banden die gebruikt worden voor radio- en televisie-uitzendingen en industriële, commerciële of wetenschappelijk uitrusting onder de definitie van de term royalty's opgenomen.

¹⁹² OESO-Commentaar 2017 op art. 9, par. 8.2.

¹⁹³ Cordewener, in: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 19 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

¹⁹⁴ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 9.

¹⁹⁵ Cordewener, in: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 19 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

¹⁹⁶ OESO 1987, par. 82.

¹⁹⁷ Cordewener, in: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 97 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

niet een specifiek optreden maar de entertainer of sportbeoefenaar als persoon. Het gebruik van zijn of haar persoonlijkheid, charisma of populariteit is de bron van de inkomsten. Desalniettemin wordt de toepassing van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel niet expliciet uitgesloten zodat in het geval van een *close connection*, ook bij overeenkomsten ten aanzien van beeldrechten het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel toepassing kan vinden. Verder wordt nog verduidelijkt dat beeldrechten niet gelijk zijn aan de actieve deelname in commercials. In dergelijke gevallen kwalificeert de entertainer of sportbeoefenaar als acteur. Daarnaast worden door entertainers en sportbeoefenaars zogeheten '*package deals*' gesloten bestaande uit zowel een optreden en het navolgende gebruik daarvan op basis van intellectuele eigendomsrechten.¹⁹⁸ De extra inkomsten voor het opnemen van het optreden om deze opname vervolgens uit te zenden op televisie of op de radio te verspreiden zijn voorbeelden hiervan. Als voor dergelijke overeenkomsten één bedrag wordt overeengekomen, moeten de inkomsten worden verdeeld. De vergoeding voor het optreden valt onder het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel.¹⁹⁹ Onduidelijk is onder welk van de artikelen een gelijktijdige uitzending van het optreden valt. Enerzijds kan op grond van de nationale wetgeving sprake zijn van *royalty's*.²⁰⁰ Anderzijds worden deze inkomsten expliciet onder het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel geschaard.²⁰¹ In het OESO-Commentaar op het royaltyartikel wordt verwezen naar de opmerkingen ten aanzien van gemengde overeenkomsten.²⁰² De verschillende onderdelen van een gemengde overeenkomst worden niet gesplitst als een onderdeel slechts van bijkomstige en onbelangrijke aard is. De kwalificatie van het onbelangrijke onderdeel sluit aan bij de kwalificatie van het hoofdonderdeel. In de context van entertainers en sportbeoefenaars wordt dus aangesloten bij de kwalificatie van het optreden zodat ook de gelijktijdige uitzending onder het entertainer- en sportbeoefenaarsartikel valt. De vergoeding voor het navolgende gebruik valt onder het royaltyartikel. Daarbij wordt nog wel onderscheid gemaakt tussen de persoon die de inkomsten ontvangt.²⁰³ Als het intellectueel eigendomsrecht toebehoort aan een derde en de inkomsten niet toekomen aan de entertainer of sportbeoefenaar is het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel per definitie niet van toepassing aangezien door de derde niet als zodanig optreedt. Een voorbeeld hiervan is de organisator van een voetbaltoernooi dat inkomsten verkrijgt voor de beeldrechten. Of deze inkomsten als *royalty's* kwalificeren is afhankelijk van de nationale wetgeving. Als de deelnemende voetbalteams een deel van de inkomsten doorbetaald krijgen geldt het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel eveneens niet. Als een entertainer of sportbeoefenaar inkomsten ontvangt op basis van een overeenkomst met de eigenaar van de intellectuele eigendomsrechten vallen deze inkomsten onder het winst-uit-ondernemingsartikel, indien het optreden in een andere staat is dan de staat van betaling, of onder het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel.²⁰⁴ Dat de betaling zelf afhankelijk is van de verkoop van de opnames doet daaraan niks af. Een indirecte link is derhalve voldoende om de inkomsten aan het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel toe te kennen, in tegenstelling tot bij het royaltyartikel.

Verder kunnen inkomsten uit merchandising onder het royaltyartikel vallen.²⁰⁵ Als de inkomsten een percentage van de omzet van een onafhankelijke merchandising onderneming vormen geldt dit zeker.

¹⁹⁸ Cordewener, in: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 20 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

¹⁹⁹ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 9 jo. OESO-Commentaar 2017 op art. 12, par. 18.

²⁰⁰ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 9.4 laatste volzin.

²⁰¹ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 9.4 eerste volzin.

²⁰² OESO-Commentaar 2017 op art. 12, par. 18.

²⁰³ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 9.4.

²⁰⁴ OESO-Commentaar 2017 op art. 12, par. 18.

²⁰⁵ Molenaar 2006, p. 113.

Het gaat immers om zuivere royalty's met een zwak verband met het optreden als zodanig. Evenwel kan ook het standpunt worden ingenomen dat het optreden van de entertainer of sportbeoefenaar op locatie zorgt voor de verkoop van merchandising. Onder welk artikel deze inkomsten vallen is derhalve afhankelijk van het antwoord op de vraag wanneer sprake is van een *close connection*.²⁰⁶ Het OESO-MV weidt hier niet over uit zodat alle staten hun nationale wetgeving op deze inkomsten mogen toepassen. Mijns inziens is echter geen sprake van een *close connection*. De inkomsten worden tijdens het optreden verdient maar dat betekent nog niet dat bij de afwezigheid van het optreden deze inkomsten niet alsnog waren verdient. Het voorgaande kan evenwel anders zijn voor merchandising die specifiek voor een bepaald optreden is gemaakt. Daarnaast zijn bepaalde merchandisingproducten zoals foto's of opnames van het optreden slechts reproducties. Volgens Coldewener rekt het brengen van dergelijke inkomsten onder het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel de optredensgerichte reikwijdte te ver uit.²⁰⁷ De meeste staten brengen deze inkomsten overigens onder het winst-uit-ondernemingsartikel of het royaltyartikel.

In het geval dat het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel komt te vervallen kunnen inkomsten, zoals sponsorinkomsten, niet meer aan dit artikel worden toegekend. Het royaltyartikel kan ook niet van toepassing zijn aangezien daarvoor sprake dient te zijn van zuivere royalty's. Deze inkomsten zullen dan afhankelijk van de exacte situatie worden toegekend aan het winst-uit-ondernemingsartikel, het zelfstandige-arbeidsartikel of het restartikel.

3.3.3 Zelfstandige arbeid (art. 14 OESO-MV)

In het verleden bevatte het OESO-MV een bepaling voor zelfstandige arbeid in art. 14 OESO-MV. Naar aanleiding van het rapport '*Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*'²⁰⁸ is het artikel bij de update van 29 april 2000 vervallen. In het rapport werden problemen geconstateerd die leiden tot het voorstel om het artikel te laten vervallen. Het eerste probleem betrof de onduidelijkheid over de activiteiten die onder het winst-uit-ondernemingsartikel dan wel het zelfstandige-arbeidsartikel vielen. Het uiteindelijke resultaat voor de heffingsbevoegdheid werd overigens niet beïnvloed waardoor verduidelijking in de afbakening niet nodig was.²⁰⁹ Het tweede probleem betrof de persoonlijke reikwijdte. Onduidelijk was of het artikel, naast van toepassing op natuurlijke personen, ook op rechtspersonen van toepassing was en in hoeverre het van toepassing was op samenwerkingsverbanden.²¹⁰ Het doorslaggevende argument voor het laten vervallen van het artikel ligt in het in de praktijk ontbrekende verschil tussen de vaste inrichting in combinatie met het winst-uit-ondernemingsartikel en het vaste middelpunt uit het zelfstandige-arbeidsartikel.²¹¹ Op de gevallen waarop voorheen het zelfstandige-arbeidsartikel van toepassing was, is nu het winst-uit-ondernemingsartikel, het niet-zelfstandige-arbeidsartikel of het restartikel van toepassing. Overigens komt het zelfstandige-arbeidsartikel nog wel voor in concrete belastingverdragen gesloten voor en na 2000.²¹²

²⁰⁶ De *close connection* is in paragraaf 2.3.4 besproken.

²⁰⁷ Coldewener, in: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 95 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

²⁰⁸ OESO 2000.

²⁰⁹ OESO 2000, par. 6.

²¹⁰ OESO 2000, par. 13.

²¹¹ OESO 2000, par. 23.

²¹² Bijvoorbeeld het Belastingverdrag Nederland-België 2001.

De heffingsbevoegdheid over de inkomsten uit zelfstandige arbeid wordt op grond van art. 14 OESO-MV verdeeld. Het begrip zelfstandige arbeid omvat geen industriële en commerciële activiteiten, evenmin als professionele diensten die in dienstverband worden verricht. De professionele diensten die niet in dienstverband worden verricht, of met andere woorden het vrije beroep, omvatten onder andere onafhankelijk wetenschappelijke, literaire, artistieke, educatieve of onderwijsactiviteiten evenals de onafhankelijke activiteiten van artsen, advocaten, ingenieurs, architecten, tandartsen en accountants.²¹³ De woonstaat heeft in beginsel de exclusieve heffingsbevoegdheid over de inkomsten uit zelfstandige arbeid.²¹⁴ De bronstaat mag echter ook heffen indien aldaar geregeld over een vast middelpunt kan worden beschikt. Deze heffingsbevoegdheid is beperkt tot de voordelen die aan het vaste middelpunt worden toegerekend. Hierbij gelden dezelfde principes als waarop het winst- en ondernemingsartikel is gebaseerd.²¹⁵ De woonstaat moet voorzien in de voorkoming van dubbele belasting ten aanzien van de voordelen uit het vaste middelpunt.²¹⁶

Om de heffingsbevoegdheden van beide verdragsluitende staten te bepalen, moet worden bezien of sprake is van een vast middelpunt. In tegenstelling tot het begrip vast inrichting is geen definitie opgenomen in het OESO-MV. Wel worden als voorbeeld een spreekkamer of een kantoor genoemd.²¹⁷ Tevens wordt benoemd dat een persoon die zelfstandige arbeid levert over het algemeen geen gebouw ter beschikking heeft staan in de bronstaat. Derhalve is ook sprake van een vast middelpunt indien in de bronstaat over een vaste locatie wordt beschikt. Daarnaast moet het vaste middelpunt de belastingplichtige ook geregeld ter beschikking staan en daarvan daadwerkelijk gebruik maken. Duidelijk is dat het niet incidenteel mag zijn en de betrokken persoon niet permanent op of in het vaste middelpunt aanwezig hoeft te zijn. Echter is onduidelijk hoe incidenteel en permanent precies moeten worden gezien.²¹⁸ In de literatuur wordt een mindere mate van permanentie voor het vaste middelpunt dan voor de vaste inrichting gesuggereerd. Ook in Nederland lijkt de Hoge Raad deze mening toegedaan door te concluderen dat er geen goede grond is om aan te nemen dat alleen sprake kan zijn van een vast middelpunt bij een duur van de desbetreffende activiteiten van ten minste zes maanden.²¹⁹ Echter, zoals hiervoor al is benoemd, zijn deze verschillen in de praktijk niet gevonden en daarmee slechts theoretisch van aard.²²⁰

De toepassing van het zelfstandige-arbeidsartikel kan plaatsvinden bij internationaal opererende entertainers en sportbeoefenaars die het vrije beroep uitoefenen of zelfstandige arbeid verrichten. Als het zelfstandige-arbeidsartikel wordt opgenomen in een concreet belastingverdrag wordt dit artikel in het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel expliciet uitgesloten omdat een overlap tussen beide artikelen bestaat. Derhalve moet op basis van het criterium van een *close connection* bepaald worden aan welk artikel de inkomsten toebehoren. De heffingsbevoegdheid wordt op dezelfde manier als in het winst-uit-ondernemingsartikel geregeld. Net als bij de vaste inrichting moet sprake zijn van een duurzaam karakter, hetgeen bij entertainers en sportbeoefenaars vaak ontbreekt. Het is echter niet onmogelijk zoals blijkt uit een uitspraak van het Belgische Hof van Beroep, zij het dat dit niet ten

²¹³ Art. 14 lid 2 OESO-MV 2017.

²¹⁴ Art. 14 lid 1 OESO-MV 2017.

²¹⁵ OESO-Commentaar 2017 op art. 14, par. 4.

²¹⁶ Het betreft actieve inkomsten zodat over het algemeen een vrijstelling geldt.

²¹⁷ OESO-Commentaar 2017 op art. 14, par. 4.

²¹⁸ HR 15 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:44, r.o. 2.3.1.

²¹⁹ HR 15 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:44, r.o. 2.3.3.

²²⁰ OESO 2000, par. 23.

aanzien van entertainers- en sportactiviteiten werd besloten.²²¹ Een Kroatische, in België spelende, profvoetballer had een beeldrechtenovereenkomst met een derde partij. De overeenkomst zou net zo lang duren als de overeenkomst met zijn voetbalclub tenzij deze eerder zou verlopen. Het Hof concludeerde dat de profvoetballer een vast middelpunt had in zijn werkgevers voetbalstadion voor het uitoefenen van zelfstandige arbeid ten aanzien van de beeldrechten. Daarnaast zou op basis van de theoretische verschillen wel eerder sprake kunnen zijn van een vast middelpunt door de mindere mate van permanentie. De heffingsbevoegdheid over de inkomsten uit zelfstandige arbeid komt derhalve over het algemeen neer op een exclusieve woonstaatheffing.

3.3.4 Niet-zelfstandige arbeid (art. 15 OESO-MV)

De heffingsbevoegdheid over de inkomsten uit dienstbetrekking, die niet onder een van de andere arbeidsartikelen vallen, wordt verdeeld aan de hand van art. 15 OESO-MV. Het gaat in dit artikel over de toedeling van salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen die worden verkregen voor grensoverschrijdende werkzaamheden in privaatrechtelijke dienstbetrekking. De vereisten voor een dienstbetrekking ontbreken in het OESO-MV waardoor de nationale wetgeving moet worden geraadpleegd. Duidelijk is dat de OESO hier een materiële benadering voorstaat.²²² De hoofdregel uit het eerste lid wijst de heffingsbevoegdheid in beginsel exclusief toe aan de woonstaat. Als de dienstbetrekking evenwel in een andere staat wordt uitgeoefend, komt ook heffingsbevoegdheid toe aan de bronstaat. De woonstaat moet in dergelijke gevallen voorzien in de voorkoming van dubbele belasting.²²³

In het tweede lid is een uitzondering op de hoofdregel opgenomen. De zogenaamde 183-dagenregeling wijst de exclusieve heffingsbevoegdheid toe aan de woonstaat indien aan drie negatief geformuleerde voorwaarden wordt voldaan. De eerste voorwaarde bepaalt dat de belastingplichtige in een periode van twaalf maanden niet meer dan 183 dagen in de bronstaat aanwezig mag zijn. Dit hoeft geen aaneengesloten periode te zijn. Het gaat hierbij om dagen van fysieke aanwezigheid, zodat ook weekenden en vakantiedagen meetellen. De tweede voorwaarde is dat de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die niet in de bronstaat is gevestigd. Het werkgeversbegrip wordt materieel vormgegeven zodat niet slechts naar de formele werkgever wordt gekeken.²²⁴ De derde voorwaarde is dat de beloning niet ten laste komt van een in de bronstaat gelegen vaste inrichting van de werkgever. De laatste twee voorwaarden sluiten elkaar overigens uit, slechts aan een van beiden hoeft te worden getoetst om te bepalen of de belastingplichtige de 183-dagenregeling kan toepassen. De ratio van deze uitzondering is dat bij een kortdurende grensoverschrijdende uitoefening van de dienstbetrekking waarbij bovendien de beloning niet de belastingopbrengst van de bronstaat vermindert, een te geringe binding is met de bronstaat om heffingsbevoegdheid aan deze staat te rechtvaardigen. Daarmee is het de gelijke van het tweede lid uit het winst-uit-ondernemingsartikel. Daarnaast zorgt deze uitzondering ervoor dat de werkgever geen afzonderlijke loonadministratie voor grensoverschrijdende werkzaamheden van zijn werknemers hoeft te voeren.

De toepassing van het niet-zelfstandige-arbeidsartikel kan plaatsvinden in het geval de internationaal opererende entertainer of sportbeoefenaar geen zelfstandige arbeid verricht maar als werknemer in

²²¹ Hof van beroep Gent (= gerechtshof, België) 15 mei 2018, AR 2017 589.

²²² OESO-Commentaar 2017 op art. 15, par. 8.6.

²²³ Het betreft actieve inkomsten zodat over het algemeen een vrijstelling geldt.

²²⁴ OESO-Commentaar 2017 op art. 15, par. 8.

dienstbetrekking is. Daarbij gaat het hoofdzakelijk om werkzaamheden die in groepsverband worden verricht, bijvoorbeeld een lid van een orkest of een profvoetballer. In het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel wordt het niet-zelfstandige-arbeidsartikel expliciet uitgesloten omdat een overlap tussen beide artikelen bestaat. De inkomsten die geen *close connection* hebben met het optreden als entertainer of sportbeoefenaar maar wel uit de dienstbetrekking worden verkregen, vallen onder het niet-zelfstandige-arbeidsartikel. De voorbeelden van dergelijke inkomsten zijn vergelijkbaar met die welke bij het winst-uit-ondernemingsartikel zijn benoemd.

De heffingsbevoegdheid over de inkomsten uit dienstbetrekking van internationaal opererende entertainers en sportbeoefenaars komt hoofdzakelijk neer op een exclusieve woonstaatheffing. De uitzondering van het tweede lid vindt namelijk over het algemeen toepassing. De entertainers en sportbeoefenaars verblijven maar voor korte duur, maximaal enkele weken²²⁵, in de bronstaat zodat aan voorwaarde één wordt voldaan. Ook is de werkgever over het algemeen in de woonstaat gevestigd waardoor ook aan het tweede negatief geformuleerde vereiste is voldaan. Het derde vereiste lijkt ook geen probleem te vormen. Allereerst is de vraag of de werkgever überhaupt een vaste inrichting in de bronstaat heeft. Daarnaast moeten de kosten ook ten laste van deze vaste inrichting komen.

3.3.5 Pensioenen (art. 18 OESO-MV)

De heffingsbevoegdheid over pensioenen of andere soortgelijke beloningen wordt op grond van art. 18 OESO-MV verdeeld. In het artikel wordt de heffingsbevoegdheid zonder uitsluiting aan de woonstaat toegewezen, ongeacht waar de vroegere dienstbetrekking heeft plaatsgevonden. In het OESO-Commentaar worden echter ook alternatieve verdragsteksten gegeven, waarvan onder andere Nederland deels gebruik maakt.²²⁶ Het gaat om een verdragstekst voor een exclusieve bronstaatheffing, een niet-exclusieve bronstaatheffing, een partiële bronstaatheffing en een bronstaatheffing in het geval dat de woonstaat niet heft. De gedachte achter deze alternatieven is dat de fiscale facilitering van de pensioenopbouw een uitstel van de inkomstenbelasting vormt.²²⁷ Derhalve wordt een bronstaatheffing voorgesteld om te voorkomen dat de heffingsrechten op in de voormalige woonstaat opgebouwde en fiscaal gefaciliteerde pensioenen verloren gaan bij emigratie. Als een verdragsluitende staat inzet op een exclusieve bronstaatheffing bestaat echter de kans dat de andere verdragsluitende staat hierin niet meegaat waardoor doorgaans een gedeelde heffingsbevoegdheid tot stand komt.²²⁸

In het pensioenartikel gaat het om privaatrechtelijke pensioenen.²²⁹ De inkomsten ter zake van arbeid uit vroegere afhankelijke werkzaamheden, of te wel uit een vroegere dienstbetrekking, kunnen daaronder vallen. De inkomsten ter zake van arbeid uit vroegere onafhankelijke werkzaamheden, waarbij een dienstbetrekking ontbreekt, vallen onder het winst-uit-ondernemingsartikel, het zelfstandige-arbeidsartikel of het restartikel. Welke inkomsten als pensioen kwalificeren wordt niet in het artikel, noch in het OESO-Commentaar toegelicht. Derhalve is de uitleg naar nationale wetgeving beslissend. De kern van het begrip pensioenen kan wel worden omschreven. Het gaat om periodieke

²²⁵ Bijvoorbeeld een entertainer op tournee of een sportbeoefenaar die participeert in een toernooi.

²²⁶ OESO-Commentaar 2017 op art. 18, par. 15.

²²⁷ OESO-Commentaar 2017 op art. 18, par. 2 jo. par. 13.

²²⁸ NFV 2020, p. 24.

²²⁹ De publiekrechtelijke pensioenen vallen onder art. 19 OESO-MV.

uitkeringen die niet per se constant zijn.²³⁰ Verder kent het een verzekeringsfunctie, genaamd doel der verzorging.²³¹ Het doel is om de ontvanger van de uitkering te voorzien in zijn of haar levensonderhoud doordat deze persoon, gezien zijn of haar leeftijd, niet langer in staat arbeid te verrichten. Hierbij worden twee karakteristieken van de verzekeringsfunctie onderkend.²³² Enerzijds zijn de inkomsten afhankelijk van het voordoen van het risico, met andere woorden de pensioenleeftijd moet worden bereikt. Als de betaling niet afhangt van de realisatie van het risico is geen sprake van een pensioen voor dit artikel. Anderzijds moeten de inkomsten voorzien in de verzekering het risico, de levensduur, door in levensonderhoud op oudere leeftijd te voorzien. Naast reguliere pensioeninkomsten is een dergelijk risico ook aanwezig bij overbruggingsbetalingen die een periode overbruggen tot de pensioenleeftijd²³³, nabestaandenuitkeringen²³⁴ en uitkeringen vanwege invaliditeit. De ontvanger is niet langer in staat vanwege respectievelijk de leeftijd, het overlijden of de invaliditeit in het levensonderhoud te voorzien door arbeid te verrichten. Andere risico's kunnen afhankelijk van de toepasselijke nationale wetgeving ook van toepassing zijn. Pensioenen zijn dus periodieke maar niet per se constante betalingen die een verzekeringsfunctie hebben voor biometrische risico's.²³⁵ De reikwijdte van het pensioenartikel wordt vergroot door naast pensioenen ook soortgelijke beloningen mee te nemen. De soortgelijke beloningen omvatten bijvoorbeeld gratis onderdak, gratis voedsel en een auto van de zaak.²³⁶ Daarnaast omvat het ook niet-periodieke betalingen en afkoopsommen van periodieke betalingen met een verzekeringsfunctie.²³⁷

De toepassing van het pensioen-, dan wel het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel hangt af van het antwoord op de vraag of sprake is van een *close connection*. Als het antwoord ontkennend is én natuurlijk sprake is van een pensioen vallen de inkomsten onder het pensioenartikel. Ter beantwoording van de vraag worden twee categorieën van pensioenen besproken. De eerste categorie omvat pensioenregelingen via een werkgever. De tekst van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel maakt geen uitzondering voor pensioenen. De artikelen sluiten elkaar dus uit.²³⁸ Immers verandert de kwalificatie van de inkomsten uit een optreden op het moment dat het wordt omgezet in een pensioenrecht. Daarmee verdwijnt ook de *close connection* met het optreden zodat de heffingsbevoegdheid over pensioenregelingen via een werkgever van internationaal opererende entertainers of sportbeoefenaars aan de hand van het pensioenartikel worden bepaald. Daarnaast zijn dit niet het soort inkomsten waarvoor het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel is gemaakt aangezien deze niet specifiek samenhangen met het probleem van zeer mobiele personen. De tweede categorie pensioenen omvat uitgestelde betalingen ten behoeve van een vervroegd pensioen. Een aantal staten kent speciale pensioenregelingen voor internationaal opererende entertainers en sportbeoefenaars. Deze pensioenregelingen zijn ter overbrugging van de periode tussen het einde van de carrière als entertainer of sportbeoefenaar en de aanvang van een tweede loopbaan.²³⁹ Tijdens de relatief korte carrière worden grote bedragen verdient waarvan een percentage en/of bedrag in een speciaal fonds wordt geplaatst. Aan het einde van de carrière worden

²³⁰ Ismer, in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 18 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

²³¹ Ismer, in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 19 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

²³² Ismer, in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 21 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

²³³ Ismer, in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 24 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

²³⁴ Ismer, in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 25 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

²³⁵ Ismer, in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 29 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

²³⁶ Ismer, in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 30 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

²³⁷ Ismer, in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 31 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

²³⁸ Cordewener, in: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 23 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

²³⁹ Stichting CFK 2022, par. 1.1.

uit dit fonds uitkeringen verkregen. In Nederland kwam de Hoge Raad ten aanzien van de zogenaamde CFK-regeling voor profvoetballers van de KNVB tot de conclusie dat deze inkomsten onder het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel vallen.^{240, 241} De heffingsbevoegdheid over de inkomsten wordt bepaald aan de hand van hoofdregel uit het niet-zelfstandige-arbeidsartikel of het entertainer- en sportbeoefenaarsartikel tenzij de inkomsten als pensioen of andere soortgelijke beloning in de zin van het pensioenartikel kwalificeren.²⁴² De CFK-regeling voldoet daarbij niet aan het vereiste kenmerk voor pensioenen dat het moet gaan om een periodieke uitkering die afhankelijk is van het leven van de gerechtigde. De kans dat het overbruggingsfonds niet in zijn geheel tot uitkering komt is namelijk te verwaarlozen.²⁴³ Derhalve kwalificeren de uitkeringen uit het CFK-fonds als loon uit vroegere dienstbetrekking. Vanwege de *close connection* tussen de uitgestelde betaling en het optreden als zodanig worden deze speciale pensioenregelingen dus aan het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel toegekend. In het geval dat het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel komt te vervallen kunnen de inkomsten uit dergelijke overbruggingsregelingen niet meer aan dit artikel worden toegekend. Deze inkomsten zullen dan afhankelijk van de exacte situatie worden toegekend aan het niet-zelfstandige-arbeidsartikel of restartikel.

3.4 Toetsing²⁴⁴

Doeltreffendheid

Eén van de knelpunten ten aanzien van de voorkoming van dubbele belasting is de onduidelijkheid over de definities van een entertainer en een sportbeoefenaar. Het OESO-MV kent geen sluitende definities zodat verdragsluitende staten op grond van hun nationale wetgeving bepalen of sprake is van een entertainer of sportbeoefenaar. Afwijkingen tussen de gehanteerde definities leiden tot dubbele belasting. Het afschaffen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel lost dit knelpunt op waardoor dubbele belasting als gevolg van dergelijke problemen wordt verholpen. Immers is het niet langer van belang of sprake is van een entertainer of sportbeoefenaar.

Een ander knelpunt is de verschillende verdeelsleutels voor de inkomstenverdeling over de bronstaten. Als beide verdragsluitende staten een andere verdeelsleutel hanteren neemt het risico op dubbele (non-)belasting toe. Overigens doet hoofdzakelijk dubbele belasting zich hierbij voor omdat staten over het algemeen liever een groter dan een kleiner deel van de inkomsten willen belasten.²⁴⁵ Het afschaffen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel lost dit knelpunt op. Uit de bespreking van de andere artikelen in het OESO-MV is gebleken dat veelal sprake van een woonstaatheffing waardoor verdeling zich niet meer voordoet. Als toch sprake is van een bronstaatheffing door de aanwezigheid van een vaste inrichting of vast middelpunt wordt het knelpunt eveneens opgelost. De winstbepaling wordt namelijk gebaseerd op de principes zoals neergelegd in de *OECD Transfer Pricing Guidelines* en het rapport *'The Attribution of profits to Permanent Establishments'*. In bepaalde gevallen worden

²⁴⁰ HR 3 mei 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA5678. Aldus ook HR 14 april 2023, ECLI:NL:HR:2023:572.

²⁴¹ In Nederland kennen wielrenners een vergelijkbaar overbruggingspensioen genaamd de NWF-regeling.

²⁴² HR 3 mei 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA5678, r.o. 3.4.

²⁴³ HR 3 mei 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA5678, r.o. 3.5.

²⁴⁴ Er wordt alleen ingegaan op aspecten die veranderen ten opzicht van de uitgangssituatie (het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel zoals dat nu geldt).

²⁴⁵ Cordewener, in: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 114 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

echter verschillende benaderingen toegestaan, hetgeen alsnog leidt tot dubbele belasting.²⁴⁶ Het derde lid van het winst-uit-ondernemingsartikel voorkomt deze dubbele belasting. Als een verdragsluitende staat de winst die aan de vaste inrichting is toe te rekenen aanpast, moet de andere verdragsluitende staat ook een aanpassing maken. Ondanks het ontbreken van een dergelijke bepaling in het zelfstandige-arbeidsartikel, geldt voor dit artikel mijns inziens hetzelfde voor het vaste middelpunt. Immers wordt aangesloten bij de principes van het winst-uit-ondernemingsartikel. In het niet-zelfstandige-arbeidsartikel wordt dit knelpunt (gedeeltelijk) niet opgelost als sprake is van een bronstaatheffing doordat verschillende verdeelsleutels worden gebruikt.²⁴⁷

Verder is geconstateerd dat diverse knelpunten bestaan met betrekking tot de voorkoming van dubbele belasting. Deze knelpunten worden ook grotendeels opgelost doordat doorgaans sprake is van een woonstaatheffing. Als echter toch sprake is van een bronstaatheffing leidt de voorkoming van dubbele belasting eveneens tot minder nadelige effecten. De afschaffing van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel zorgt ervoor dat vaker over de netto- in plaats van de bruto-grondslag²⁴⁸ wordt geheven. In het winst-uit-ondernemingsartikel wordt namelijk de uitdrukkelijke voorkeur gegeven aan een nettogrondslag.²⁴⁹ Voor het zelfstandige-arbeidsartikel geldt derhalve hetzelfde. In de andere artikelen doet dit knelpunt zich niet voor. Daarnaast wordt het knelpunt van het overleggen van een belastingbewijs verminderd. De voorkomingsmethode voor actieve inkomsten, met uitzondering van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel, is de vrijstellingsmethode. Hiervoor is geen belastingbewijs met het bedrag van de in de bronstaat betaalde belasting vereist. Verder wordt het knelpunt ten aanzien van de persoon die de belasting verrekent gedeeltelijk verholpen. Het geval waarin een star-bedrijf niet de gehele bronstaatheffing kan verrekenen en de entertainer of sportbeoefenaar dit gedeelte ook niet kan verrekenen met zijn of haar inkomstenbelasting, doet zich niet langer voor. Dit is het gevolg van de vrijstellingsmethode. Het geval waarin een niet-belastingplichtige rechtspersoon in de woonstaat, de bronstaatheffing betaalt, wordt desondanks niet verholpen. Ook in driehoeksituaties kan dubbele belasting blijven bestaan. Het geval waarbij de woonstaat geen verrekening geeft omdat de entertainer of sportbeoefenaar geen partij is in de overeenkomst tussen de organisator van het evenement en een derde of het star-bedrijf wordt eveneens niet opgelost door de vrijstellingsmethode. Overigens kan de vrijstellingsmethode leiden tot dubbele non-belasting als de bronstaat (een gedeelte van) de inkomsten op grond van de nationale wetgeving niet kan belasten. Dit argument wordt door de OESO gebruikt om de verrekeningsmethode voor het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel te onderbouwen.²⁵⁰ Echter als dat artikel wordt afgeschaft is niet meer sprake van een exclusieve bronstaatheffing maar doorgaans van een exclusieve woonstaatheffing. Dit maakt het risico op dubbele belasting en dubbele non-belasting op voorhand al aanzienlijk kleiner.

De doeltreffendheid van het afschaffen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel wordt daarmee als **goed** beoordeeld.

²⁴⁶ OESO-Commentaar 2017 op art. 7, par. 49.

²⁴⁷ De Broe, in: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 164 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

²⁴⁸ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 10.

²⁴⁹ OESO-Commentaar 2017 op art. 5, par. 168.

²⁵⁰ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 12.

Doelmatigheid

De afschaffing van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel zorgt ervoor dat de administratieve lasten, zoals de afbakening van de termen 'entertainer' en 'sportbeoefenaar', de afbakening van de inkomsten en de menige aangiften, afnemen. Dit geldt zowel voor de belastingplichtigen als de belastingautoriteiten. Bij de toetsing van de uitvoerbaarheid wordt hier verder op ingegaan. Daarnaast hoeft niet langer een beroep op de voorkoming van dubbele belasting te worden gedaan door de woonstaatheffingen. Dit is zowel in het voordeel van de belastingplichtigen als de belastingautoriteiten. Ook is geen belastbewijs nodig als sprake is van een bronstaatheffing door de toepassing van de vrijstellingsmethode. Een beroep op de voorkoming van dubbele belasting kan simpelweg worden vergeleken met de inkomsten die in de aangifte zijn aangegeven. Verder daalt het aantal belastingaangiften doordat over het algemeen sprake is van een woonstaatheffing. De afname in administratieve lasten in combinatie met de verbeterde doeltreffendheid zorgt dan ook voor een verbeterde verhouding tussen de baten en lasten om dubbele (non-)belasting te voorkomen. Mijns inziens is deze verhouding ook positief. De neveneffecten van de gebruikte voorkomingsmethoden zijn immers beperkt tot die ook bij andere belastingbetalers gelden. Daarmee worden niet meer middelen ingezet dan nodig is.

Evenwel kan de afschaffing van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel voor de overheid een verandering in de belastinginkomsten betekenen. Aan de ene kant geeft een staat als bronstaat het heffingsrecht grotendeels op. Aan de andere kant krijgt het als woonstaat meer heffingsrecht. Molenaar is van mening dat het netto effect van deze veranderingen minimaal is zodat staten geen significante verliezen in belastinginkomsten leiden.²⁵¹ Mijns inziens is hij te stellig. Het netto effect is afhankelijk van de hoeveelheid entertainers en sportbeoefenaars in een bepaalde staat wonen respectievelijk werken en hun inkomsten. Daarmee is het uiteindelijke effect per staat onduidelijk. Daarnaast leidt de toepassing van de vrijstellingsmethode, in het relatief uitzonderlijke geval van een bronstaatheffing, tot een mindere belastingopbrengst per belastingplichtige doordat geen belasting maar over die inkomsten mogen worden geheven. Ondanks de onzekerheid over de belastinginkomsten is mijns inziens ten minste sprake van een evenwichtige verhouding doordat het doel (beter) wordt bereikt.

De doelmatigheid van het afschaffen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel wordt daarmee als **goed** beoordeeld.

Uitvoerbaarheid

De afschaffing van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel zorgt voor een verbeterde uitvoerbaarheid voor de belastingplichtige entertainer en sportbeoefenaar. Met name de kleine en middelgrote entertainer en sportbeoefenaar profiteren hiervan omdat hun administratieve lasten over het algemeen disproportioneel zijn ten opzichte van de inkomsten. Daarnaast is uit het vorige en dit hoofdstuk is gebleken dat het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel een moeilijk artikel is. Zo is de exacte definitie van een entertainer of sportbeoefenaar onduidelijk doordat geen sluitende definitie in het OESO-MV is opgenomen. Daarnaast is ook niet van alle soorten inkomsten die worden verdiend door entertainers en sportbeoefenaars eenvoudig te bepalen onder welk artikel van het OESO-MV zij

²⁵¹ Molenaar 2006, p. 358.

vallen. Het afschaffen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel zorgt derhalve voor een vereenvoudiging en betere afbakening tussen de verschillende inkomsten. Er wordt immers aangesloten bij de bepalingen zoals die ook voor andere belastingplichtigen onder het OESO-MV gelden. Een gespecialiseerde belastingadviseur in de arm nemen, hetgeen vaak wordt gedaan door de grote entertainers en sportbeoefenaars, is dan niet altijd meer nodig. Daarnaast neemt de uitvoerbaarheid toe doordat niet meer in alle verschillende bronstaten met ieder hun eigen belastingwet aangifte hoeft te worden gedaan. In plaats daarvan hoeft slechts in de woonstaat aangifte te worden gedaan. Desalniettemin kunnen de administratieve lasten weer toenemen indien bijvoorbeeld sprake is van een vaste inrichting of vast middelpunt waaraan de inkomsten moeten worden toegerekend. De frequentie waarin dit zich voor doet is echter zeer laag. Daarnaast doen deze administratieve lasten zich ook voor bij andere belastingplichtigen en is deze toename mijns inziens beduidend lager dan de afname door afschaffing van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel.

De belastingautoriteiten ervaren eveneens een verbetering van de uitvoerbaarheid. Ook bij hen speelt de afbakening van de termen 'entertainer' en 'sportbeoefenaar' niet langer een rol. Dit zorgt voor minder benodigde specialistische kennis en minder discussies met belastingplichtigen en belastingautoriteiten van andere staten. Hetzelfde geldt voor de afbakening van de inkomsten.

De uitvoerbaarheid van het afschaffen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel wordt daarmee als **uitstekend** beoordeeld.

Europeesrechtelijke inpasbaarheid

De Europeesrechtelijke inpasbaarheid van belastingheffing is van belang voor alle lidstaten van de EU. De EU streeft net als het OESO-MV naar de voorkoming van dubbele belasting, hetgeen afbreuk doet aan de het nastreven van een interne markt.²⁵² Daarbij zijn de lidstaten zelf bevoegd om de heffingsrechten te verdelen op voorwaarde dat in overeenstemming met het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VwEU) wordt gehandeld. Het nastreven van een interne markt vereist een gelijke behandeling op basis van nationaliteit en inwonerschap.²⁵³ Hierdoor dient te worden voldaan aan de verkeersvrijheden van goederen²⁵⁴, personen²⁵⁵, diensten²⁵⁶ en kapitaal²⁵⁷.

Het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel is niet zonder twijfel Europeesrechtelijk inpasbaar. In het arrest *Gerritse* stond een in Nederland wonende musicus centraal die geen kostenaftrek kreeg in Duitsland terwijl een in Duitsland wonende musicus wel een beroep op kostenaftrek kon doen. Het Hof van Justitie (hierna: HvJ) oordeelde dat het niet in aftrek toestaan van kosten bij niet-inwoners in gaat tegen het vrije verkeer van diensten.²⁵⁸ Duitsland rechtvaardigde het systeem met een technisch-administratief argument. Het HvJ oordeelde dat geen rechtvaardiging bestond. De lidstaten van de EU mogen derhalve niet op basis van een bruto-grondslag heffen als de belasting hoger is dan voor

²⁵² HvJ EG 12 mei 1998, C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221 (*Gilly*), r.o. 15.

²⁵³ Art. 18 VwEU.

²⁵⁴ Art. 28 VwEU.

²⁵⁵ Art. 45 VwEU (werknemers) & art. 49 VwEU (vestiging).

²⁵⁶ Art. 56 VwEU.

²⁵⁷ Art. 63 VwEU.

²⁵⁸ HvJ EG 12 juni 2003, C-234/01, ECLI:EU:C:2003:340 (*Gerritse*), r.o. 55.

inwoners.²⁵⁹ Het afschaffen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel zorgt ervoor dat eerder over de nettogrondslag wordt geheven door de expliciete voorkeur van de OESO voor deze methode.

Daarnaast zorgt de ongelimiteerde benadering ervoor dat niet alleen in misbruiksituaties het tweede lid van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel van toepassing is. Dit kan leiden tot drie problemen voor de niet-inwonende entertainer, sportbeoefenaar en derde.²⁶⁰ Ten eerste neemt het risico op excessieve belastingheffing door deze benadering toe. Ten tweede kan de excessieve belastingheffing omslaan in dubbele belasting als sprake is van verrekeningsproblematiek. Ten derde zijn de administratieve lasten hoger onder deze benadering. Het feit dat deze problemen zich allen voordoen bij niet-inwoners wijst erop dat in strijd met het EU-recht wordt gehandeld tenzij een geldige rechtvaardiging wordt gegeven. De ongelimiteerde benadering is door de OESO geïntroduceerd om misbruik tegen te gaan. De bestrijding van misbruik is een geldige rechtvaardiging. Echter heeft het HvJ ook meerdere malen beslist dat misbruik op andere manieren kan worden opgelost.²⁶¹ Molenaar is van mening dat dit ook voor het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel geldt.²⁶² De kans op belastingontwijking is zijns inziens beperkt door het ontbreken van belastingparadijzen in de EU en het niet sluiten van belastingverdragen met belastingparadijzen. Daarentegen is Sandler anders van mening doordat steeds vaker wel belastingverdragen met belastingparadijzen worden gesloten. Daarnaast kan volgens Molenaar informatie-uitwisseling nog worden gebruikt ter bestrijding van misbruik. Mijns inziens heeft Molenaar gelijk dat ook op andere manieren misbruik kan worden bestreden zodat dit geen rechtvaardiging kan vormen. Andere manieren zijn bijvoorbeeld de technologische ontwikkelingen en de EU-richtlijnen op het gebied van informatie-uitwisseling.²⁶³

Verder kan ook het optionele derde lid, dat in menig belastingverdrag is opgenomen, leiden tot conflicten met het EU-recht.²⁶⁴ Het gaat om dezelfde problemen als bij het tweede lid. De woonstaatheffing voor de gesubsidieerde entertainer of sportbeoefenaar leidt immers niet tot de nadelen die de niet-gesubsidieerde entertainer of sportbeoefenaar wel ervaart bij de bronstaatheffing. Hierdoor kunnen twee zich in dezelfde objectieve positie verkerende belastingplichtigen toch anders behandeld worden.²⁶⁵ Dit gaat mijns inziens in tegen de vrijheid van personen en de vrijheid van diensten. De voor het EU-recht ongeldige rechtvaardiging die hieraan ten grondslag lijkt te liggen is het beschermen van het budget. Enerzijds wordt een belastinguitgaven gedaan welke niet aan de extra kosten van een bronstaatheffing hoeven te worden uitgegeven. Anderzijds komt een deel van de uitgaven als belastinginkomsten weer terug.

De hiervoor benoemde knelpunten van een bronstaatheffing leiden tot de discussie of het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel überhaupt wel in overeenstemming met het EU-recht is. Het slechter behandelen van de groep entertainers en sportbeoefenaars lijkt niet te kunnen worden gerechtvaardigd. Zij verkeren namelijk in een vergelijkbare situatie als onder andere modellen, filmproducenten en cameramensen. Deze groepen worden echter op grond van het winst-uit-ondernemingsartikel, het zelfstandige-arbeidsartikel en het niet-zelfstandige-arbeidsartikel belast.

²⁵⁹ Een verschil in het belastingtarief, zijnde lager voor de niet-inwoners, kan dus alsnog met een bruto-grondslag worden gecombineerd.

²⁶⁰ Molenaar 2006, p. 299.

²⁶¹ HvJ EG 16 juli 1998, ECLI:EU:C:1998:370 (*JCI*), r.o. 25-30.

²⁶² Molenaar 2006, p. 299.

²⁶³ Bijvoorbeeld de Richtlijn 2011/16/EU (Bijstandsrichtlijn).

²⁶⁴ Bijvoorbeeld het belastingverdrag Nederland-België 2001.

²⁶⁵ De een voldoet net niet en de ander net wel aan het criterium van het derde lid.

Alhoewel het tweede, het derde lid en het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel in zijn geheel het nastreven van de interne markt belemmeren, is het HvJ nog niet tot de conclusie gekomen dat internationaal juridisch dubbele belasting indruist tegen de verkeersvrijheden. In het arrest *Damseaux* concludeerde het HvJ bijvoorbeeld dat EU-recht niet verplicht tot het voorkomen van juridisch dubbele belasting.²⁶⁶ Derhalve kan worden getwijfeld of het HvJ ooit zal concluderen dat een nadelige behandeling van niet-inwoners ten opzichte van inwoners door toepassing van een belastingverdrag in strijd is met het EU-recht.²⁶⁷ Desondanks neemt de afschaffing van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel de twijfel over de Europeesrechtelijk inpasbaarheid wel weg. Tevens ontstaan geen nieuwe conflicten met EU-recht.

De Europeesrechtelijke inpasbaarheid van het afschaffen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel wordt daarmee als **uitstekend** beoordeeld.

3.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de eerste oplossing voor de knelpunten in het entertainers- en sportersartikel, het afschaffen van dit artikel, besproken en getoetst. Daarmee is de volgende deelvraag beantwoord: *'Hoe worden internationaal opererende entertainers en sportbeoefenaars in het OESO-MV behandeld indien het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel komt te vervallen en in hoeverre is dit wenselijk?'*.

Na een korte bespreking van de in de literatuur benoemde voor- en tegenargumenten van het afschaffen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel, is ingegaan op de artikelen waarop wordt teruggevallen. De toepassing van het winst-uit-ondernemingsartikel bij entertainers en sportbeoefenaars leidt hoofdzakelijk tot een exclusieve woonstaathelling door het ontbreken van een vaste inrichting. De korte aanwezigheid in de bronstaat zorgt immers ervoor dat niet aan het vastheidsvereiste wordt voldaan. De toepassing van het royaltyartikel zorgt voor een exclusieve woonstaathelling. Deze inkomsten hebben overlap met het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel zodat op basis van het criterium van een *close connection* de inkomsten aan het correcte artikel moeten worden toegekend. De afbakening is zeer complex maar inkomsten uit beeldrechten of merchandising kan onder het royaltyartikel vallen. De toepassing van het zelfstandige-arbeidsartikel bij entertainers en sportbeoefenaars leidt ook hoofdzakelijk tot een exclusieve woonstaathelling door het ontbreken van een vast middelpunt. Het artikel is op dezelfde principes gebaseerd als het winst-uit-ondernemingsartikel zodat ook hier de korte aanwezigheid in de bronstaat ervoor zorgt dat zelden sprake is van een vast middelpunt. De toepassing van het niet-zelfstandige-arbeidsartikel bij entertainers en sportbeoefenaars leidt eveneens hoofdzakelijk tot een exclusieve woonstaathelling. Hiervoor moet aan de 183-dagen-regeling worden voldaan. De korte aanwezigheid in de bronstaat en het zelden ten laste van de winst komen van de kosten zorgen hiervoor. De toepassing van het pensioenartikel zorgt op basis van het OESO-MV tot een exclusieve woonstaathelling. Desalniettemin worden in het OESO-Commentaar ook alternatieven gegeven waaronder een integrale bronstaathelling. Net als bij het royaltyartikel hebben deze inkomsten overlap met het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel zodat op basis van het *close connection* criterium de inkomsten aan het juiste artikel moeten worden toegekend. Deze afbakening is niet altijd eenvoudig maar grofweg vallen

²⁶⁶ HvJ EG 16 juli 2009, C-128/08, ECLI:EU:C:2009:471 (*Damseaux*), r.o. 32-34.

²⁶⁷ Zie ook Smit, Eijdsden en Kiekebeld 2019, p. 210.

alle inkomsten uit pensioenregelingen onder het pensioenartikel met uitzondering van speciale overbruggingsregelingen.

Daarna is de wenselijkheid van deze oplossing getoetst. De doeltreffendheid is als goed beoordeeld. Het knelpunt ten aanzien van de kwalificatie als 'entertainer' en 'sportbeoefenaar' wordt opgelost. Het knelpunt ten aanzien van de verschillende verdeelsleutels wordt grotendeels verholpen door de woonstaatheffingen. De knelpunten ten aanzien van de voorkoming van dubbele belasting worden eveneens grotendeels verholpen door de woonstaatheffingen en de vrijstellingsmethode. De doelmatigheid is als goed beoordeeld. De administratieve lasten nemen aanzienlijk af maar de onzekerheid over het netto effect op de belastinginkomsten neemt wel toe. Daarbij wordt het doel wel (beter) bereikt. De uitvoerbaarheid is als uitstekend beoordeeld. De moeilijke kwalificatie van een 'entertainer', een 'sportbeoefenaar' en 'inkomsten als zodanig' spelen geen rol meer, hetgeen voor een aanzienlijke vereenvoudiging zorgt. De Europese inpasbaarheid is als goed beoordeeld. Het arrest Gerritse zorgt ervoor dat geen conflict meer met het EU-recht aanwezig is. Het opnemen van een expliciete voorkeur voor een netto-grondslag verbetert wel de rechtszekerheid voor belastingplichtigen. De twijfel over een conflict met het EU-recht ten aanzien van het tweede lid, het derde lid en het gehele artikel wordt ook weggenomen. Er zijn geen nieuwe conflicten met EU-recht geconstateerd die specifiek betrekking hebben op entertainers en sportbeoefenaars. Daarmee wordt het afschaffen als wenselijk beoordeeld. Het resultaat wordt hieronder schematisch weergegeven.

Doeltreffendheid	+
Doelmatigheid	+
Uitvoerbaarheid	++
Europeesrechtelijke inpasbaarheid	++
<i>Totale beoordeling</i>	<i>+ (wenselijk)</i>

4. Aanpassing aan het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel of de nationale wetgeving

4.1 Inleiding

In de vorige hoofdstukken is de huidige behandeling van internationaal opererende entertainers en sportbeoefenaars in het OESO-MV beschreven en een eerste oplossing ten aanzien van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel, zijnde het afschaffen van het artikel, besproken. In dit hoofdstuk worden nog twee categorieën oplossingen besproken. Allereerst worden mogelijke aanpassingen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel uiteengezet en getoetst. Daarna worden mogelijke aanpassingen van nationale wetgeving besproken en getoetst. Hiermee wordt antwoord gegeven op de laatste deelvraag: *‘Welke andere oplossingen voor het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel zijn er en in hoeverre zijn deze wenselijk?’*.

4.2 Aanpassingen aan het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel

4.2.1 Vrijstelling voor (beperkte groep) werknemers

In paragraaf 2 van het OESO-Commentaar is een optionele beperking opgenomen om entertainers en sportbeoefenaars in dienstbetrekking uit te sluiten van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel. Het artikel is dan alleen nog van toepassing op bedrijfsactiviteiten die onder het winst-uitondernemings- of het zelfstandige-arbeidsartikel vallen. De in dienstbetrekking zijnde entertainers en sportbeoefenaars vallen terug op het niet-zelfstandige-arbeidsartikel. Over het algemeen kan de ‘183-dagen-regeling’ uit dit artikel worden toegepast zodat sprake is van een woonstaatheffing. Het idee achter deze beperking is dat een te strikte bepaling kan resulteren in de belemmering van culturele uitwisseling. In de belastingverdragen van Duitsland in de jaren vijftig van de vorige eeuw was dit een veel gebruikte optie.²⁶⁸

Daarnaast wordt in paragraaf 14.1 van het OESO-Commentaar nog een engere optionele beperking gegeven. Alleen buitenlandse teams en gezelschappen die deelnemen aan grensoverschrijdende competities worden vrijgesteld van de bronstaatheffing.²⁶⁹ In Europa worden voor grote competities als de Champions League en Europe League reeds maatregelen getroffen zodat deze competities zonder bronstaatheffingen kunnen worden georganiseerd.²⁷⁰

Toetsing²⁷¹

Het overschakelen op het niet-zelfstandige-arbeidsartikel voor entertainers en sportbeoefenaars in dienstbetrekking draagt bij aan het voorkomen van dubbele belasting door de toepassing van een woonstaatheffing. Ook als toch sprake is van een bronstaatheffing helpt dit dubbele belasting te voorkomen door de toepassing van de vrijstellingsmethode.²⁷² Daarnaast wordt de omvang van de

²⁶⁸ Bijvoorbeeld Belastingverdrag Nederland-Duitsland 1959, art. 9 & art. 10.

²⁶⁹ De inspiratie voor dit artikel lijkt te komen uit art. XVI lid 3 van het belastingverdrag Canada-Verenigde Staten 1984 waarin een bepaling voor gezamenlijke sportcompetities is opgenomen.

²⁷⁰ Molenaar 2015, par. 5.

²⁷¹ Er wordt alleen ingegaan op aspecten die veranderen ten opzicht van de uitgangssituatie (het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel zoals dat nu geldt).

²⁷² De voordelen van de woonstaatheffing en de vrijstellingsmethode zijn in paragraaf 3.4 benoemd.

afbakening van het entertainers- en het sportbeoefenaarsbegrip verkleind, hetgeen de doelmatigheid verbetert. Verder blijkt dat de OESO de reikwijdte van de vrijstelling voor buitenlandse teams en gezelschappen voldoende acht.²⁷³ De kans op belastingontwijking bij entertainersgezelschappen en sportteams is nagenoeg nihil.²⁷⁴ Daarentegen kan de uitbreiding van de reikwijdte naar alle werknemers tot misbruikconstructies leiden. Een entertainer of sportbeoefenaar kan volgens de OESO als werknemer van zijn star-bedrijf (mis/ge)bruik maken van de vrijstelling. Daarnaast kan een woonstaatheffing eveneens met een minimumdrempel worden bereikt. Daarentegen ziet Molenaar geen risico voor misbruikconstructies door star-bedrijven.²⁷⁵ Belastingverdragen worden doorgaans niet met belastingparadijzen gesloten waardoor op basis van de nationale wetgeving het gehele inkomen uit het optreden bij het star-bedrijf wordt belast. Ook moet voor toekenning van deze vrijstelling nagegaan worden of entertainers en sportbeoefenaars niet slechts formeel maar ook materieel werknemer van het star-bedrijf zijn. Anders blijft het heffingsrecht bij de bronstaat omdat sprake is van bedrijfsactiviteiten. Mijns inziens heeft Molenaar gelijk met zijn visie dat een materiële toets voor het zijn van werknemer dient te worden gehanteerd. De werknemers worden hierdoor ontzien van een bronstaatheffing met negatieve effecten. Dit is een stap vooruit voor zowel de doeltreffendheid als de doelmatigheid van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel.

Daarnaast stipt Molenaar een probleem aan ten aanzien van de reikwijdte. De oplossing zorgt er zijns inziens voor dat alleen bedrijfsactiviteiten nog onder de regeling kunnen vallen. Amateurs worden dan waarschijnlijk uitgesloten van de term bedrijfsactiviteiten omdat hun kosten veelal hoger zijn dan hun inkomsten en zij geen winstoogmerk hebben.²⁷⁶ Dezelfde onduidelijkheid geldt voor gesubsidieerde entertainers en sportbeoefenaars die niet in dienstbetrekking zijn. De vraag rijst of deze bedrijfsactiviteiten ondernemen ondanks het financieren van hun begrotingsgaten met subsidies. Mijns inziens is deze onduidelijkheid echter niet van toepassing. In het OESO-Commentaar wordt inderdaad benoemt dat de reikwijdte van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel zich beperkt tot bedrijfsactiviteiten. Echter blijkt uit de aanpassing in de tekst dat hiervoor alleen de werknemers worden uitgesloten. Aangezien amateurs en subsidieerde entertainers en sportbeoefenaars onder het huidige artikel vallen, zullen zij ook onder een aangepast artikel waarbij alleen werknemers worden uitgesloten vallen. Deze onduidelijkheid zorgt voor een verminderde doeltreffendheid, doelmatigheid en uitvoerbaarheid.

Verder vindt deze vrijstelling idealiter plaats in combinatie met de herintroductie van de gelimiteerde benadering.²⁷⁷ Het voorkomen dat de winst belastbaar blijft in de bronstaat ligt hieraan ten grondslag. De salarissen van de werknemers worden dan op grond van het niet-zelfstandige-arbeidsartikel belast. De winst wordt op grond van het winst-uit-ondernemingsartikel of het zelfstandige-arbeidsartikel belast. Hierdoor zijn de totale inkomsten vrijgesteld in de bronstaat en slechts belast in de woonstaat. De staten die op basis van hun nationale wetgeving door entiteiten heen kunnen kijken (transparante entiteiten) kunnen overigens alsnog de winst belasten, zij het dat ook de salarissen van de werknemers in aftrek kunnen komen. De doeltreffendheid en de doelmatigheid worden hierdoor verbeterd.

²⁷³ OESO 2014, par. 9.

²⁷⁴ Molenaar 2020, par. 9.

²⁷⁵ Molenaar 2006, p. 345.

²⁷⁶ Molenaar 2006, p. 128.

²⁷⁷ Molenaar 2006, p. 345.

Doeltreffendheid	-+
Doelmatigheid	-+
Uitvoerbaarheid	--
Europeesrechtelijke inpasbaarheid	-
<i>Totale beoordeling</i>	<i>- (onwenselijk)</i>

4.2.2 Kostenaftrek

In paragraaf 10 van het OESO-Commentaar wordt de keuze gegeven tussen belastingheffing over de bruto-grondslag tegen een laag tarief of belastingheffing over de netto-grondslag tegen de normale tarieven. De EU-lidstaten hebben overigens geen optie door het arrest Gerritse. Zij mogen niet over de bruto-grondslag heffen indien dit tot een hogere heffing leidt dan de belasting voor inwoners. Dit hoeft derhalve niet opgenomen te worden in een concreet belastingverdrag.

Toetsing

De doeltreffendheid verbetert aanzienlijk doordat de verrekeningsproblemen met betrekking tot de grondslag verminderen. De belastinggrondslagen in beide verdragsluitende staten zijn namelijk gelijk. Tevens wordt indirect de verrekeningsproblematiek ten aanzien van de persoon die de belasting wil verrekenen gedeeltelijk verholpen. Immers, doet het probleem dat meer bronstaatbelasting is betaald dan verrekend kan worden zich minder voor. Daarentegen betekent dit wel meer administratieve lasten voor zowel de belastingplichtige als voor de belastingautoriteiten doordat de belasting niet eenvoudigweg over de bruto-grondslag kan worden berekend. Verder kan de netto-grondslag pas aan het einde van het belastingjaar worden bepaald. Desondanks zijn de toegenomen lasten mijns inziens de toegenomen voorkoming van dubbele belasting waard. Derhalve verbetert de doelmatigheid. Daarnaast is het opnemen van een kostenaftrek voor EU-lidstaten een verduidelijking van de heffingsregels. Vanuit rechtszekerheidsperspectief is dit een verbetering. Voor de Europeesrechtelijke inpasbaarheid is dit echter geen verbetering noch een verslechtering.

Doeltreffendheid	-+
Doelmatigheid	-+
Uitvoerbaarheid	--
Europeesrechtelijke inpasbaarheid	-
<i>Totale beoordeling</i>	<i>- (onwenselijk)</i>

4.2.3 Minimumdrempel

In paragraaf 10.1 tot en met 10.4 van het OESO-Commentaar wordt de beperkende maatregel van een minimumdrempel beschreven. Als de inkomsten in de bronstaat onder deze minimumdrempel blijven, heeft de bronstaat geen heffingsrecht.²⁷⁸ De reden hierachter is dat kleine en middelgrote entertainers en sportbeoefenaars met relatief hoge kosten minder last hebben van de nadelen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel. In het OESO-Commentaar wordt een indicatief bedrag van 15.000 IMF Special Drawing Rights aan bruto-inkomsten benoemd.²⁷⁹ Omgerekend is dit gelijk aan zo'n

²⁷⁸ Gebaseerd op het Modelverdrag van de Verenigde Staten 2016 waarin een bedrag van \$30.000 als minimumdrempel wordt gehanteerd.

²⁷⁹ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 10.2.

€18.600²⁸⁰. Daarnaast is de bronstaat niet verplicht de belasting direct kwijt te schelden.²⁸¹ Het mag aan het einde van het belastingjaar, als duidelijk is dat de minimumdrempel niet is overschreden, de gedurende het jaar betaalde belasting terugbetalen. Tot slot kan deze bepaling slechts toepassing vinden onder het eerste lid van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel.²⁸² Het toepassen van deze bepaling onder het tweede lid kan aanzetten tot het fragmenteren van overeenkomsten onder gerelateerde entiteiten waardoor meermaals van de minimumdrempel gebruik kan worden gemaakt. In het geval dat de inkomsten eigenlijk hoger liggen dan de minimumdrempel heeft de bronstaat dan ook geen heffingsrecht meer. Eventueel kan een regeling ter voorkoming van fragmentatie worden opgenomen. De vormgeving van deze anti-fragmentatiebepaling kan naar het voorbeeld van art. 5, lid 4.1 OESO-MV worden opgesteld waarbij het tijds criterium wordt vervangen door het inkomens criterium.

Toetsing

Afhankelijk van de hoogte van de minimumdrempel wordt een deel van de knelpunten verholpen. Hoe hoger de drempel, hoe vaker knelpunten worden verholpen. De onduidelijkheid met betrekking tot de definitie van entertainers en sportbeoefenaars en de inkomsten die daaronder vallen blijven evenwel onverminderd spelen. Immers moet alsnog worden vastgesteld of iemand entertainer of sportbeoefenaar is, en zo ja, of die persoon onder de minimumdrempel blijft. Daarbij speelt ook de vraag of staten direct vrijstelling geven of via een teruggaafprocedure.²⁸³ Direct de vrijstelling toe kennen betekent een liquiditeitsvoordeel voor de belastingplichtige entertainer of sportbeoefenaar. De vrijstelling pas aan het einde van het jaar toekennen heeft een negatief effect op de cash-flow van de belastingplichtige entertainer of sportbeoefenaar. Tevens leidt dit tot lasten om de betaalde belasting terug te krijgen. Het OESO-Commentaar laat deze keuze vrij. Mijns inziens is het direct toekennen van de vrijstelling het meest doelmatig, zeker naarmate de minimumdrempel hoger is. De kleine en middelgrote belastingplichtigen hebben dan geen last van de negatieve cash-flow problemen en geen administratieve lasten vanwege teruggaafprocedures. Belastingautoriteiten hebben bij het niet direct toekennen van de vrijstelling het voordeel dat zij slechts eenmaal, aan het einde van het jaar, de inkomsten hoeven toetsen. Daarentegen kan het direct toekennen van de vrijstelling ook teruggaafprocedures voorkomen. De doelmatigheid van de minimumdrempel in combinatie met het direct toekennen van de vrijstelling neemt toe naarmate deze hoger is. De nadelige effecten van een bronstaatheffing nemen immers af en belastingplichtigen hebben geen cash-flow problemen en de belastingautoriteiten besparen teruggaafprocedures.

Ook kan een minimumdrempel mijns inziens planning in de hand werken. Een entertainer of sportbeoefenaar die rond de minimumdrempel zit, kan besluiten niet meer op te treden in de bronstaat. Vanuit het perspectief van culturele uitwisselingen is dit onwenselijk. Vanuit het perspectief van het voorkomen van dubbele belasting echter niet. Het onder de minimumdrempel blijven voorkomt immers verrekeningsproblematiek.

Wel wordt de informatie-uitwisseling tussen belastingautoriteiten van de verdragsluitende staten van groter belang zodat de woonstaat de inkomsten van de entertainer of sportbeoefenaar kan

²⁸⁰ SDR1 = €1,23328 (per 14:28 op 7 december 2023) → €18.499.

²⁸¹ OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 10.3.

²⁸² OESO-Commentaar 2017 op art. 17, par. 10.4.

²⁸³ Molenaar 2015, par. 5.

belasten.²⁸⁴ Dit kan worden bewerkstelligd door bij het toepassen van de minimumdrempel de woonstaat te laten bevestigen dat de belastingplichtige daadwerkelijk inwoner is van de staat.

Doeltreffendheid	-+
Doelmatigheid	-+
Uitvoerbaarheid	-
Europeesrechtelijke inpasbaarheid	-
Totale beoordeling	-+ (neutraal)

4.2.4 Gesubsidieerde entertainers en sportbeoefenaars

In paragraaf 14 van het OESO-Commentaar is nog een beperkende maatregel opgenomen voor gesubsidieerde entertainers en sportbeoefenaars.²⁸⁵ Als de entertainers of sportbeoefenaars voor meer dan 50% zijn gesubsidieerd uit publieke middelen worden zij vrijgesteld van de bronstaatheffing. In diverse belastingverdragen wordt deze maatregel verder gespecificeerd door deze ook toe te staan voor non-profitorganisaties en culturele programma's en uitwisselingen.²⁸⁶ Ook wordt soms een ander percentage dan 50% aangehouden.²⁸⁷ De reden achter deze bepaling is het voorkomen van belemmeringen ten aanzien van de culturele uitwisselingen door een te strikte bepaling.

Toetsing

De doeltreffendheid wordt verbeterd doordat voor deze groep belastingplichtigen een woonstaatheffing geldt.²⁸⁸ Wel moet worden getoetst wie precies als gesubsidieerde entertainer of sportbeoefenaar kwalificeert. Dit brengt administratieve lasten met zich mee. Mijns inziens wegen de voordelen van de woonstaatheffing echter zwaarder dan de lasten, mits de toets duidelijk is geformuleerd.²⁸⁹ Hierover merkt de CFZ op dat ondanks dat het toekennen van speciale bepalingen overgelaten moet worden aan de betreffende verdragsluitende staten, de OESO moet garanderen dat dergelijke bepalingen gebaseerd zijn op duidelijk gedefinieerd en objectieve criteria. Arbitraire bepalingen als 'wezenlijk'²⁹⁰, 'mainly' en 'substantially'²⁹¹ moeten derhalve voorkomen worden. Beter kunnen bepaalde specifieke condities, zoals een percentage, worden opgenomen.

Doeltreffendheid	-+
Doelmatigheid	-+
Uitvoerbaarheid	--
Europeesrechtelijke inpasbaarheid	-
Totale beoordeling	- (onwenselijk)

²⁸⁴ Molenaar 2006, p. 343.

²⁸⁵ Het optionele derde lid.

²⁸⁶ Molenaar 2015, par. 5.

²⁸⁷ Bijvoorbeeld het belastingverdrag Nederland-België 2001 waarin een percentage van 30% wordt aangehouden.

²⁸⁸ De voordelen van een woonstaatheffing zijn in paragraaf 3.4 benoemd.

²⁸⁹ Zie ook Cordewener, in: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 199 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

²⁹⁰ Belastingverdrag Nederland-België 2001.

²⁹¹ Cordewener, in: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, par. 201 (online, bijgewerkt 1 juli 2021).

4.2.5. Gelimiteerde benadering

In paragraaf 16 van het OESO-Commentaar wordt een alternatieve benadering van het tweede lid vermeld. Het standaard tweede lid gaat uit van een ongelimiteerde benadering.²⁹² De alternatieve benadering houdt een gelimiteerde benadering van het tweede lid in. Derhalve vallen alleen de mogelijk misbruiksituatie van een entertainer of sportbeoefenaar die eigenaar is van een star-bedrijf welke de inkomsten uit optredens verkrijgt onder het tweede lid. Betalingen aan managementbedrijven, gezelschappen en teams vallen dan dus niet onder het tweede lid.

Toetsing

De doeltreffendheid verbetert doordat de heffingsbevoegdheid over managementbedrijven, gezelschappen en teams op grond van het winst-uit-ondernemingsartikel wordt verdeeld.²⁹³ Verder neemt de kans op dubbele non-belasting niet toe. De managementbedrijven, gezelschappen en teams staan hier immers niet bekend om. De star-bedrijven die wel bekend staan vanwege misbruik blijven onder het tweede lid vallen. Ook de geconstateerde strijdigheid met het EU-recht wordt weggenomen.

Doeltreffendheid	-+
Doelmatigheid	-+
Uitvoerbaarheid	--
Europeesrechtelijke inpasbaarheid	-+
Totale beoordeling	-+ (neutraal)

4.2.6. Vrijstellingsmethode

In paragraaf 12 van het OESO-Commentaar wordt de verrekeningsmethode aanbevolen voor de voorkoming van dubbele belasting. Deze methode lijdt tot vele knelpunten. Daarom is het toepassen van de vrijstellingsmethode een mogelijke oplossing.²⁹⁴

Toetsing

De knelpunten ten aanzien van de verrekening verdwijnen grotendeels maar de kans op dubbele non-belasting neemt wel toe. Ook leidt dit tot een daling in de belastinginkomsten.²⁹⁵ De kans op dubbele non-belasting neemt in beginsel wel toe. De informatie-uitwisseling tussen staten is derhalve essentieel om dubbele non-belasting te bestrijden.

Doeltreffendheid	-+
Doelmatigheid	-+
Uitvoerbaarheid	--
Europeesrechtelijke inpasbaarheid	-
Totale beoordeling	- (onwenselijk)

²⁹² De gelimiteerde benadering was tot 1992 overigens van toepassing.

²⁹³ De voordelen van een woonstaatheffing zijn in paragraaf 3.4 benoemd.

²⁹⁴ Molenaar 2006, p. 349.

²⁹⁵ De daling in de belastinginkomsten is in paragraaf 3.4 toegelicht.

4.2.7. Uitbreiding van de personele reikwijdte

Deze mogelijk oplossing wordt niet in het OESO-Commentaar gegeven maar wordt door Sandler geopperd.²⁹⁶ Hij is van mening dat een bronstaatbelasting moet worden toegepast voor alle persoonlijke inkomsten van beroemdheden ongeacht de tijd die zij besteden in de bronstaat of de aanwezigheid van een vaste inrichting. Daarbij stelt hij voor om niet de term beroemdheid te definiëren maar een minimum inkomstendrempel van bijvoorbeeld \$100.000 bruto-inkomsten per jaar te gebruiken voor de status als beroemdheid. Dit wordt op alle individuen toegepast. Hierdoor vallen niet slechts entertainers en sportbeoefenaars onder het artikel vallen maar ook bekende filmregisseurs, supermodellen en bekende sprekers. Daarnaast worden ook onbekende beroemdheden²⁹⁷ het artikel ingetrokken. De inkomstendrempel heeft alleen betrekking op de inkomsten uit zelfstandige en niet-zelfstandige persoonlijke werkzaamheden zodat winst uit een onderneming daar niet onder valt.

Toetsing

De onduidelijkheid van de definitie van een entertainer en sportbeoefenaar wordt gedeeltelijk weggenomen. Dit is lijn met hetgeen de CFZ opmerkte over duidelijk gedefinieerde bepalingen en objectieve criteria. Evenwel komen hier dezelfde vragen op als bij de minimumdrempel. Sandler ziet deze problemen niet als een regeling wordt ingevoerd waarbij individuen die duidelijk de minimumdrempel niet gaan overschrijden.²⁹⁸ Volgens Molenaar en Sandler tonen de belastingverdragen van de Verenigde Staten waarin reeds minimumdrempels zijn opgenomen aan dat problemen hiermee zich niet vaak voordoen.²⁹⁹ Mijns inziens is een belangrijk verschil tussen de belastingverdragen van de Verenigde Staten en het voorstel van Sandler de inclusie en exclusie van het winst-uit-ondernemingsartikel. In het voorstel van Sandler kunnen personen de toepassing van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel ontlopen door via hun onderneming op te treden. Mijns inziens is dit onwenselijk en moet dus ook het winst-uit-ondernemingsartikel meetellen voor de inkomstendrempel. De uitvoerbaarheid wordt flink verbeterd door het vereenvoudigen van de afbakening van het zijn van entertainer of sportbeoefenaar. Desondanks blijven de afbakeningsproblemen voor het inkomen verdiend als zodanig bestaan.³⁰⁰

Daarnaast wordt de reikwijdte van het aanpakken van dubbele non-belasting verruimd en de doeltreffendheid van het voorkomen van dubbele belasting licht verbeterd. Enerzijds krijgen kleine en middelgrote entertainers en sportbeoefenaars die geen risico voor dubbele non-belasting vormen niet langer met dubbele belasting te maken door de nadelige effecten van een bronstaatheffing. Echter blijft voor grotere entertainers en sportbeoefenaars de problematiek van verrekening gelden. Anderzijds gaat een nieuw groep (zeer) mobiele beroemdheden onder de regeling vallen. De vraag is of een dergelijk criterium te ruim is. De onbekende beroemdheden zijn immers geen entertainers of sportbeoefenaars. Mijns inziens overstijgt het de reikwijdte van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel.

²⁹⁶ Sandler 2008, p. 239.

²⁹⁷ Frank & Cook 1996, p. 3. Een onbekende beroemdheid wordt omschreven als de cruciale speler die de spil vormt tussen zakelijk succes en mislukking. Deze individuen zijn dan wel niet bekend bij het grote publiek maar genieten de status van beroemdheid in de industrie waarin zij werken.

²⁹⁸ Sandler 2008, p. 241.

²⁹⁹ Sandler 2008, p. 242.

³⁰⁰ Sandler 2008, p. 242.

Doeltreffendheid	-+
Doelmatigheid	+
Uitvoerbaarheid	+
Europeesrechtelijke inpasbaarheid	-
<i>Totale beoordeling</i>	<i>-+ (neutraal)</i>

4.3 Aanpassen in de nationale wetgeving

4.3.1 Geen (of beperkte) bronstaatbelasting

Een eenzijdige oplossing is het laten vervallen van de belastingheffing van buitenlandse entertainers en sportbeoefenaars.³⁰¹ Daarnaast kan ook een minimum inkomstendrempel worden ingevoerd. Zolang de entertainer of sportbeoefenaar niet meer verdient dan de minimumdrempel is hij of zij niet belastingplichtig in de bronstaat.³⁰²

Toetsing

Deze oplossing is zeer effectief in het voorkomen van dubbele belasting. Het knelpunt van het definiëren van een entertainer en sportbeoefenaar weegt minder zwaar. Immers ongeacht het heffingsrecht heft de bronstaat niet. Daarnaast doen de knelpunten ten aanzien van de verschillende verdeelsleutels en de verrekeningsproblematiek zich niet langer voor. Echter neemt de kans op dubbele non-belasting in beginsel wel toe als de vrijstellingsmethode is opgenomen. Het opnemen van de verrekeningsmethode is mijns inziens dan ook noodzakelijk. Daarnaast kan dubbele non-belasting worden voorkomen door de bronstaatbelasting pas te laten vervallen op het moment dat een belastingverdrag bestaat tussen de bron- en woonstaat aannemende dat geen belastingverdragen met belastingparadijzen worden gesloten.

Verder lijdt deze oplossing tot een afname in de uitvoeringskosten voor de belastingautoriteiten in de bronstaat doordat buitenlandse entertainers en sportbeoefenaars niet langer worden belast. Buitenlandse belastingplichtigen zijn daardoor niet langer belastingplichtig in de vele bronstaten, hoeven geen voorkoming van dubbele belasting aan te vragen en hoeven geen belastingbewijzen te overleggen. De lasten van de belastingautoriteiten in de woonstaat worden eveneens verlaagd doordat geen beroep op voorkoming meer wordt gedaan. De enige toename in lasten is een daling in de belastinginkomsten van de bronstaat.³⁰³ Echter hoeft ook geen voorkoming meer te worden gegeven aan inwoners die in een bronstaat optreden. Mijns inziens is de doelmatigheid dan ook uitstekend. De doeltreffendheid is zeer hoog en de baten-lasten verhouding wordt ook verhoogd.

De Europeesrechtelijke inpasbaarheid wordt eveneens deels verbeterd. Het wegvallen van de bronstaatheffing betekent dat geen verschil meer kan ontstaan tussen de grondslagen in beide staten. Wel worden buitenlanders dan niet belast en binnenlanders wel. Op grond van het arrest Van Hilten-van der Heijden is echter geen sprake van discriminatie indien de eigen onderdanen nadeliger worden behandeld dan onderdanen van andere lidstaten.³⁰⁴

³⁰¹ Nederland, Denemarken en Ierland hebben de bronbelasting voor buitenlandse entertainers en sportbeoefenaars reeds afgeschaft.

³⁰² Molenaar 2006, p. 343.

³⁰³ Molenaar schat de opbrengst van herinvoering van bronbelasting op buitenlandse entertainers en sportbeoefenaars op €16 miljoen per jaar. Molenaar 2020, par. 11.

³⁰⁴ HvJ EG 23 februari 2006, ECLI:EU:C:2006:131 (*Van Hilten-van der Heijden*), r.o. 47.

De mogelijkheid om een minimumdrempel in te voeren heeft dezelfde voordelen alleen dan beperkter. De beperktheid hangt af van de hoogte van de minimumdrempel. Derhalve heeft een gehele eenzijdige afschaffing van bronstaatbelasting de voorkeur.

Doeltreffendheid	++
Doelmatigheid	++
Uitvoerbaarheid	--
Europeesrechtelijke inpasbaarheid	-+
<i>Totale beoordeling</i>	<i>+ (wenselijk)</i>

4.3.2 Ruimere verrekening

Een andere eenzijdige oplossing is het verruimen van de nationale verrekeningsmogelijkheden. De bronstaatheffing kan dan zowel met het team, gezelschap of star-bedrijf als met de inkomstenbelasting van de individuele entertainer of sportbeoefenaar worden verrekend mits de woonstaat een verdragsstaat is.³⁰⁵ Deze verrekening geldt vanzelfsprekend tot maximaal de werkelijk betaalde belasting in het buitenland.

Toetsing

Deze oplossing verbetert de doelmatigheid doordat de verrekeningsproblematiek niet langer speelt. Dit brengt echter wel extra lasten met zich mee. De belastinginkomsten in de woonstaat dalen doordat meer verrekening moet worden verleend. Daarnaast nemen de administratieve lasten toe doordat ook in de inkomstenbelasting een beroep op voorkoming kan worden gedaan. Mijns inziens blijven de toegenomen baten en lasten dan ook in dezelfde verhouding staan als in het uitgangspunt.

Doeltreffendheid	-+
Doelmatigheid	-
Uitvoerbaarheid	--
Europeesrechtelijke inpasbaarheid	-
<i>Totale beoordeling</i>	<i>- (onwenselijk)</i>

4.3.3. Compensatieregeling

Een laatste eenzijdige oplossing is het eenzijdig invoeren van compensatieregelingen zoals Nederland deze kent in de belastingverdragen met België en Duitsland.³⁰⁶ Deze compensatieregelingen houden eveneens een verruimde verrekeningsmogelijkheid in. De verrekening in de woonstaat is dan gelijk aan het bedrag waarmee de belastingen in de bron- en woonstaat de verschuldigde belasting in de woonstaat overtreft. Als ware ervanuit gegaan wordt dat alle inkomsten in de woonstaat zijn verdient.

Toetsing

Deze oplossing verbetert eveneens de doeltreffendheid doordat de verrekeningsproblemen door een verschil in grondslag en andere heffingen die tegelijkertijd met de belasting worden geheven niet

³⁰⁵ Naar het voorbeeld van HR 9 februari 2007, ECLI:NL:HR:2007:AU3571, r.o. 3.6, ECLI:NL:HR:2007:AU3577, r.o. 3.7, ECLI:NL:HR:2007:AU3578, r.o. 3.5 ten aanzien van drie sporters en hun sportteams waarbij de vrijstelling door werkte naar de inkomstenbelasting van de individuele sporters. Zie Molenaar 2020, par. 10a.

³⁰⁶ Molenaar 2020, par. 10b.

langer een probleem vormen. Daarnaast betekent het enerzijds meer administratieve lasten voor de belastingautoriteiten in de woonstaat door het opstellen van dergelijke compensatieregelingen. Anderzijds hebben België, Duitsland en Nederland al genoeg ervaring door de reeds bestaande compensatieregelingen tussen deze staten. Dit lijkt niet op problemen te stuiten ondanks het grote aantal personen dat onder deze regeling valt. De doelmatigheid verbetert dan ook ten opzicht van het uitgangspunt.

Doeltreffendheid	--+
Doelmatigheid	+
Uitvoerbaarheid	--
Europeesrechtelijke inpasbaarheid	-
Totale beoordeling	--+ (neutraal)

4.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn twee categorieën oplossingen voor de knelpunten in het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel uiteengezet en getoetst. Daarmee is de volgende deelvraag beantwoord: 'Welke andere oplossingen voor het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel zijn er en in hoeverre zijn deze wenselijk?'.
 Allereerst zijn verschillende opties om het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel aan te passen getoetst. Alle aanpassingen verbeteren de doeltreffendheid. Echter is geen enkele aanpassing op zichzelf gezien wenselijk. De minimumdrempel, de gelimiteerde benadering en de uitbreiding van de personele reikwijdte zijn de meest wenselijke aanpassingen aan het artikel, alhoewel deze met een neutraal worden beoordeeld. Een combinatie van de onderstaande aanpassingen kan wellicht wel tot een wenselijke oplossing leiden. Door het grote aantal mogelijke combinaties is hier niet verder op ingegaan. Het resultaat van alle opties wordt hieronder schematisch weergegeven.

Aanpassen entertainers- en sportbeoefenaars-artikel	Vrijstelling voor (beperkte groep) werknemers	Kostenafrek	Minimum-drempel	Gesubsidieerde entertainers en sportbeoefenaars	Gelimiteerde benadering	Vrijstellings-methode	Uitbreiding van de personele reikwijdte
Doeltreffendheid	--+	--+	--+	--+	--+	--+	--+
Doelmatigheid	--+	--+	--+	--+	--+	--+	+
Uitvoerbaarheid	--	--	-	--	--	--	+
Europeesrechtelijke inpasbaarheid	-	-	-	-	--+	-	-
Totale beoordeling	- (onwenselijk)	- (onwenselijk)	--+ (neutraal)	- (onwenselijk)	--+ (neutraal)	- (onwenselijk)	--+ (neutraal)

Daarna zijn de mogelijke aanpassingen in de nationale wetgeving getoetst. Ook hier verbeteren alle aanpassingen de doeltreffendheid. Echter wordt alleen bij het afschaffen van de bronstaatbelasting ook de doelmatigheid en Europeesrechtelijke inpasbaarheid verbeterd. Het eenzijdig afschaffen van de bronstaatbelasting is dan ook de meest wenselijke nationaalrechtelijke aanpassing.

Aanpassen nationale wetgeving	Geen (of beperkte) bronstaatheffing	Ruimere verrekening	Compensatieregeling
Doeltreffendheid	++	-+	-+
Doelmatigheid	++	-	+
Uitvoerbaarheid	--	--	--
Europeesrechtelijke inpasbaarheid	-+	-	-
<i>Totale beoordeling</i>	<i>+ (wenselijk)</i>	<i>- (onwenselijk)</i>	<i>-+ (neutraal)</i>

5. Samenvatting en conclusies

5.1 Inleiding

In dit onderzoek zijn de knelpunten van en oplossingen voor het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel onderzocht. Het gebruikte toetsingskader bestaat uit vier toetsingscriteria; doeltreffendheid, doelmatigheid, uitvoerbaarheid en de Europeesrechtelijke inpasbaarheid. Aan de hand van deze vier toetsingscriteria is de wenselijkheid van elke oplossing bepaald. Hiermee kan de volgende centrale onderzoeksvraag worden beantwoord:

Wat zijn de knelpunten ten aanzien van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel en welke oplossing is het meest wenselijk?

Deze centrale onderzoeksvraag wordt met behulp van een drietal deelvragen beantwoord. Allereerst wordt derhalve een samenvatting gegeven met de gestelde deelvragen en de antwoorden op deze deelvragen. Vervolgens wordt de centrale onderzoeksvraag beantwoord. Tot slot wordt een aanbeveling gegeven.

5.2 Samenvatting

In hoofdstuk twee is het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel uiteengezet. Daarmee is antwoord gegeven op de eerste deelvraag: *'Hoe worden internationaal opererende entertainers en sportbeoefenaars voor hun inkomsten uit publiekgerichte optredens in het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel behandeld?'*.

Allereerst is de totstandkoming en geschiedenis van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel besproken. Na de inspanningen van de Volkenbond en de OEEB op het gebied van belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting, werd in 1963 het eerste OESO-MV geïntroduceerd. In het OESO-MV 1963 werd een één lid omvangend artikel voor artiesten en atleten opgenomen. In de update van het OESO-MV in 1977 werd een antimisbruikbepaling in het tweede lid geïntroduceerd. In de update van het OESO-MV in 1992 zijn de aanbevelingen uit het speciaal aan het artikel geweide gedeelte van het OESO-Rapport 1987 verwerkt. In de afgelopen jaren hebben slechts kleine aanpassingen in het artikel en het OESO-Commentaar plaatsgevonden.

Daarna is de werking van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel uiteengezet. De heffingsbevoegdheid komt, met uitzondering van het optionele derde lid, altijd toe aan de bronstaat. Om te bepalen of een persoon onder het artikel valt zijn de termen 'entertainer', 'sportbeoefenaar' en 'persoonlijke werkzaamheden als zodanig' behandeld. Het toepassen van verdragsinterpretatie heeft geleid tot definities voor deze drie termen. Een entertainer is een persoon die direct bijdraagt aan het grotendeels uit entertainment bestaande karakter van een optreden. Een sportbeoefenaar is een persoon die direct bijdraagt aan het grotendeels uit entertainment bestaande karakter van de beoefening van sport. Het vereiste van persoonlijke werkzaamheden als zodanig zorgt ervoor dat alleen de inkomsten die als entertainer of sportbeoefenaar worden verdiend onder het artikel vallen. Derhalve vindt geen *force of attraction* plaats. Het vereiste bevat twee elementen. Het eerste element, de persoonlijke werkzaamheden, vereist directe of indirecte toerekenbaarheid aan de belastingplichtige. De nationale wetgeving is dan ook bepalend voor het van toepassing zijnde lid. Het

tweede element, als zodanig, vereist een *close connection*, welke aanwezig is indien het inkomen bij afwezigheid van een publiekgericht optreden niet redelijkerwijs zou zijn verkregen. Dit omvat de kern van het artikel. Verder zijn de allocatie van de inkomsten, driehoeksituaties en de voorkomingsmethoden besproken. De allocatie vindt plaats aan de hand van twee stappen. Als eerst wordt aan de hand van de fysieke aanwezigheid bepaald waar de werkzaamheden hebben plaatsgevonden. Als tweede worden de inkomsten op basis van verdeelsleutels aan de werkzaamheden als zodanig toegerekend. De onduidelijkheden met betrekking tot driehoeksituaties, waarbij meer dan twee staten betrokken zijn, zijn verholpen door het opnemen van voorbeelden. De aanbevolen voorkomingsmethode voor dubbele belasting is de *ordinary-credit* methode.

Er zijn verschillende knelpunten gesignaleerd. Zo kent de kwalificatie van ‘entertainers’ en ‘sportbeoefenaars’ geen eenduidige betekenis in het OESO-MV. Het raadplegen van de nationale wetgeving kan dan verschillende kwalificaties opleveren in de bron- en woonstaat. Ook de kwalificatie van de ‘inkomsten als zodanig’ levert moeilijkheden omdat moet worden nagegaan of sprake is van een *close connection*. Een ander knelpunt is de voorkeur voor verrekening als voorkomingsmethode omdat bepaalde elementen uit de verrekeningsmethode leiden tot onvolledige voorkoming van dubbele belasting. Het niet in aftrek toestaan van kosten leidt bijvoorbeeld tot een verschil in grondslag tussen de bron- en de woonstaat. De belastingverrekening in de woonstaat kan niet altijd worden geëffectueerd doordat de persoon die de belasting wil verrekenen niet de belastingplichtige in de bronstaat is, de persoon in de woonstaat niet belastingplichtig is of in driehoeksituaties waarbij een toepasselijk belastingverdrag ontbreekt. Ook de hoge administratieve lasten, doordat in korte tijd in veel verschillende bronstaten wordt optreden, zijn een knelpunt. Voor het betalen van de bronstaatbelasting moet kennis over het belastingstelsel in de bronstaat worden opgedaan. Voor het verrekenen van deze bronstaatbelasting moet worden beschikt over een belastingbewijs en moet verrekening worden aangevraagd. Als laatst wordt op het knelpunt van verschillende verdeelsleutels gewezen waardoor het risico op dubbele (non-)belasting toeneemt.

Met het oog op de toetsing van oplossingen in hoofdstuk drie en hoofdstuk vier, is de huidige vormgeving van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel getoetst. Het resultaat wordt het uitgangspunt genoemd en wordt hieronder schematisch weergegeven.

Doeltreffendheid	-
Doelmatigheid	--
Uitvoerbaarheid	--
Europeesrechtelijke inpasbaarheid	-
Totale beoordeling	- (<i>onwenselijk</i>)

Vervolgens is in hoofdstuk drie de eerste categorie oplossingen voor de knelpunten in het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel, het afschaffen van dit artikel, besproken en getoetst. Daarmee is antwoord gegeven op de tweede deelvraag: ‘*Hoe worden internationaal opererende entertainers en sportbeoefenaars in het OESO-MV behandeld indien het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel komt te vervallen en in hoeverre is dit wenselijk?*’.

Na een korte bespreking van de in de literatuur benoemde voor- en tegenargumenten van het afschaffen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel, is ingegaan op de artikelen waarop wordt teruggevallen. De toepassing van het winst-uit-ondernemingsartikel bij entertainers en

sportbeoefenaars leidt hoofdzakelijk tot een exclusieve woonstaatheffing door het ontbreken van een vaste inrichting. De korte aanwezigheid in de bronstaat zorgt immers ervoor dat niet aan het vastheidsvereiste wordt voldaan. De toepassing van het royaltyartikel zorgt voor een exclusieve woonstaatheffing. Deze inkomsten hebben overlap met het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel zodat op basis van het criterium van een *close connection* de inkomsten aan het correcte artikel moeten worden toegekend. De afbakening is zeer complex maar inkomsten uit beeldrechten of merchandising kan onder het royaltyartikel vallen. De toepassing van het zelfstandige-arbeidsartikel bij entertainers en sportbeoefenaars leidt ook hoofdzakelijk tot een exclusieve woonstaatheffing door het ontbreken van een vast middelpunt. Het artikel is op dezelfde principes gebaseerd als het winst-uit-ondernemingsartikel zodat ook hier de korte aanwezigheid in de bronstaat ervoor zorgt dat zelden sprake is van een vast middelpunt. De toepassing van het niet-zelfstandige-arbeidsartikel bij entertainers en sportbeoefenaars leidt eveneens hoofdzakelijk tot een exclusieve woonstaatheffing. Hiervoor moet aan de 183-dagen-regeling worden voldaan. De korte aanwezigheid in de bronstaat en het zelden ten laste van de winst komen van de kosten zorgen hiervoor. De toepassing van het pensioenartikel zorgt op basis van het OESO-MV tot een exclusieve woonstaatheffing. Desalniettemin worden in het OESO-Commentaar ook alternatieven gegeven waaronder een integrale bronstaatheffing. Net als bij het royaltyartikel hebben deze inkomsten overlap met het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel zodat op basis van het *close connection* criterium de inkomsten aan het juiste artikel moeten worden toegekend. Deze afbakening is niet altijd eenvoudig maar grofweg vallen alle inkomsten uit pensioenregelingen onder het pensioenartikel met uitzondering van speciale overbruggingsregelingen.

Daarna is de wenselijkheid van deze oplossing getoetst. De doeltreffendheid is als goed beoordeeld. Het knelpunt ten aanzien van de kwalificatie als ‘entertainer’ en ‘sportbeoefenaar’ wordt opgelost. Het knelpunt ten aanzien van de verschillende verdeelsleutels wordt grotendeels verholpen door de woonstaatheffingen. De knelpunten ten aanzien van de voorkoming van dubbele belasting worden eveneens grotendeels verholpen door de woonstaatheffingen en de vrijstellingsmethode. De doelmatigheid is als goed beoordeeld. De administratieve lasten nemen aanzienlijk af maar de onzekerheid over het netto effect op de belastinginkomsten neemt wel toe. Daarbij wordt het doel wel (beter) bereikt. De uitvoerbaarheid is als uitstekend beoordeeld. De moeilijke kwalificatie van een ‘entertainer’, een ‘sportbeoefenaar’ en ‘inkomsten als zodanig’ spelen geen rol meer, hetgeen voor een aanzienlijke vereenvoudiging zorgt. De Europese inpasbaarheid is als goed beoordeeld. Het arrest Gerritse zorgt ervoor dat geen conflict meer met het EU-recht aanwezig is. Het opnemen van een expliciete voorkeur voor een netto-grondslag verbetert wel de rechtszekerheid voor belastingplichtigen. De twijfel over een conflict met het EU-recht ten aanzien van het tweede lid, het derde lid en het gehele artikel wordt ook weggenomen. Er zijn geen nieuwe conflicten met EU-recht geconstateerd die specifiek betrekking hebben op entertainers en sportbeoefenaars. Daarmee wordt het afschaffen als wenselijk beoordeeld. Het resultaat wordt hieronder schematisch weergegeven.

Doeltreffendheid	+
Doelmatigheid	+
Uitvoerbaarheid	++
Europeesrechtelijke inpasbaarheid	++
Totale beoordeling	+ (wenselijk)

Tot slot zijn in hoofdstuk vier twee andere categorieën oplossingen voor de knelpunten in het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel uiteengezet en getoetst. Daarmee is antwoord gegeven op de derde deelvraag: ‘Welke andere oplossingen voor het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel zijn er en in hoeverre zijn dezen wenselijk?’

Allereerst zijn verschillende opties om het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel aan te passen getoetst. Alle aanpassingen verbeteren de doeltreffendheid. Echter is geen enkele aanpassing op zichzelf gezien wenselijk. De minimumdrempel, de gelimiteerde benadering en de uitbreiding van de personele reikwijdte zijn de meest wenselijke aanpassingen aan het artikel, alhoewel deze met een neutraal worden beoordeeld. Een combinatie van de onderstaande aanpassingen kan wellicht wel tot een wenselijke oplossing leiden. Door het grote aantal mogelijke combinaties is hier niet verder op ingegaan. Het resultaat van alle opties wordt hieronder schematisch weergegeven.

Aanpassen entertainers- en sportbeoefenaars-artikel	Vrijstelling voor (beperkte groep) werknemers	Kostenaftrek	Minimum-drempel	Gesubsidieerde entertainers en sportbeoefenaars	Gelimiteerde benadering	Vrijstellings-methode	Uitbreiding van de personele reikwijdte
Doeltreffendheid	-+	-+	-+	-+	-+	-+	-+
Doelmatigheid	-+	-+	-+	-+	-+	-+	+
Uitvoerbaarheid	--	--	-	--	--	--	+
Europeesrechtelijke inpasbaarheid	-	-	-	-	-+	-	-
Totale beoordeling	- (onwenselijk)	- (onwenselijk)	-+ (neutraal)	- (onwenselijk)	-+ (neutraal)	- (onwenselijk)	-+ (neutraal)

Daarna zijn de mogelijke aanpassingen in de nationale wetgeving getoetst. Ook hier verbeteren alle aanpassingen de doeltreffendheid. Echter wordt alleen bij het afschaffen van de bronstaatbelasting ook de doelmatigheid en Europeesrechtelijke inpasbaarheid verbeterd. Het eenzijdig afschaffen van de bronstaatbelasting is dan ook de meest wenselijke nationaalrechtelijke aanpassing.

Aanpassen nationale wetgeving	Geen (of beperkte) bronstaatheffing	Ruimere verrekening	Compensatieregeling
Doeltreffendheid	++	-+	-+
Doelmatigheid	++	-	+
Uitvoerbaarheid	--	--	--
Europeesrechtelijke inpasbaarheid	-+	-	-
Totale beoordeling	+ (wenselijk)	- (onwenselijk)	-+ (neutraal)

5.3 Beantwoording onderzoeksvraag

De eerste bevinding in dit onderzoek is dat de huidige vormgeving van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel onwenselijk is. De grootste knelpunten zijn de kwalificatie van ‘entertainers’ en ‘sportbeoefenaars’, de kwalificatie van ‘inkomsten als zodanig’, de voorkeur voor verrekening als voorkomingsmethode, de hoge administratieve lasten en de verschillende verdeelsleutels die van toepassing kunnen zijn. De tweede bevinding omvat de wenselijkheid van de in drie categorieën te vatten oplossingen. De eerste categorie is het afschaffen van het entertainers- en

sportbeoefenaarsartikel. Deze optie is als wenselijk beoordeeld doordat de meeste knelpunten worden opgelost en is daarmee een verbetering ten opzichte van de huidige vormgeving. De tweede categorie is het aanpassen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel. De verschillende aanpassingen zijn alle een verbetering ten opzichte van de huidige vormgeving. Kanttekening daarbij is wel dat slechts drie aanpassingen als neutraal en de rest als onwenselijk zijn beoordeeld. De neutraal beoordeelde aanpassingen zijn de minimumdrempel, de gelimiteerde benadering en de uitbreiding van de personele reikwijdte. De laatste categorie is het aanpassen van de nationale wetgeving. Evenals bij de tweede categorie zijn het allemaal verbeteringen ten opzichte van de huidige vormgeving. Echter wordt alleen het laten vervallen van een bronstaatheffing voor buitenlanders als wenselijk beoordeeld.

Concluderend worden het afschaffen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel en het eenzijdig afschaffen van de bronstaatheffing als wenselijk beoordeeld. Uit de gedetailleerde toetsing blijkt het afschaffen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel de meest wenselijke oplossing.

5.4 Aanbeveling

Uit dit onderzoek blijkt het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel niet langer in zijn huidige vormgeving te moeten worden voortgezet. Alvorens dubbele non-belasting aan te passen is het mijns inziens derhalve beter om eerst de dubbele belasting bij entertainers en sportbeoefenaars echt te voorkomen. De meest wenselijke oplossing uit dit onderzoek is het afschaffen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel. Mijns inziens moet de OESO deze oplossing in overweging nemen. Om een volledig beeld te hebben is het aan te raden om ook verschillende combinaties van het aanpassen van het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel in overweging te nemen aangezien deze in dit onderzoek niet zijn getoetst. Daarnaast heeft het mijn voorkeur om dit zo snel mogelijk in het OESO-MV op te nemen zodat de nadelige effecten voor internationaal opererende entertainers en sportbeoefenaars zo snel mogelijk worden weggenomen. Mocht de OESO het entertainers- en sportbeoefenaarsartikel niet willen afschaffen of aanpassen, dan verdient het mijns inziens de overweging van individuele staten om net als Nederland, Denemarken en Ierland eenzijdig de bronheffing af te schaffen.

Bibliografie

Literatuur

De Broe, in: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*

L. De Broe, 'Article 15: Income from Employment' in: Reimer & A. Rust (red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International (online).

Cordewener 2016

A. Cordewener, 'Tax Treaty Issues Related to Qualification, Allocation and Apportionment of Income Derived by Entertainers and Sportspersons', in: G. Maisto (red.), *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, Amsterdam: IBFD 2016. p. 105-136.

Cordewener, in: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*

A. Cordewener, 'Article 17: Entertainers and Sportspersons' in: E. Reimer & A. Rust (red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International (online).

Frank & Cook 1996

R.H. Frank & P.J. Cook, *The Winner-Take-All Society*, New York: Penguin Books 1996.

Giebels 2023

R. Giebels, 'Monaco: belastingparadijs voor topsporters', *De Volkskrant* 27 mei 2023.

Ismer, in: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*

R. Ismer, 'Article 18: Pensions' in: E. Reimer & A. Rust (red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International (online).

Kavelaars 2023

P. Kavelaars, *Toewijzingsregels in het internationaal fiscaal- en sociaalverzekeringsrecht (Fiscale monografieën nr. 108)*, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

Kostikidis 2020

S. Kostikidis, 'Influencer Income and Tax Treaties', *Bulletin for International Taxation* 74/6.

Molenaar 2006

D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes. The problems with Article 17 OECD and how to correct them* (diss. Rotterdam), Amsterdam (Nederland): IBFD 2006.

Molenaar 2015

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

Molenaar 2016

D. Molenaar, 'New Options to Restrict Article 17 for Artistes and Sportsmen', *Intertax* 44/12.

Molenaar 2018

D. Molenaar, 'Artikel 17 voor artiesten en sporters is een groot probleem', *All arts* 13 oktober 2018.

Molenaar 2020

D. Molenaar, 'Artiesten en sporters in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020', *WFR* 2020/131.

Molenaar 2023

D. Molenaar, 'Artiesten en sporters niet in het verdrag met België', *WFR* 2023/229.

Molenaar & Grams 2020

D. Molenaar & H. Grams, 'Influencer Income and Tax Treaties', *Bulletin for International Taxation* 74/9.

Van Overbeek & Molenaar 2019

S. van Overbeek & D. Molenaar, 'Esports en belastingen', *WFR* 2019/14.

Pötgens 2017

F.P.G. Pötgens, 'Mutual agreement en belastingverdrag', *NTFR-B* 2017/46.

Pötgens in: *Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht)*

F.P.G. Pötgens, 'Het algemene uitleggingsvoorschrift van lid 2', in: A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens (red.), *Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht)*, Deventer: Wolters Kluwer (online).

Sandler 1995

D. Sandler, *The Taxation of International Entertainers and Athletes: All the World's a Stage*, Den Haag: Kluwer Law International 1995.

Sandler 2008

D. Sandler, 'Artistes and Sportsmen (Article 17 OECD Model Convention)', in M. Lang (red.), *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2008, p. 215-245.

Smit, Eijdsden en Kiekebeld 2019

D.S. Smit, J.A.R. Eijdsden & B.J. Kiekebeld, *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Deventer: Wolters Kluwer 2019.

Stichting CFK 2022

Stichting CFK, *De overbruggingsregeling voor de contractspelers. Handboek Betaald Voetbal Organisaties (BVO)*, december 2022.

Jurisprudentie

HvJ EG 12 mei 1998, C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221 (*Gilly*).

HvJ EG 12 juni 2003, C-234/01, ECLI:EU:C:2003:340 (*Gerritse*).

HvJ EG 23 februari 2006, ECLI:EU:C:2006:131 (*Van Hilten-van der Heijden*).

HvJ EG 16 juli 2009, C-128/08, ECLI:EU:C:2009:471 (*Damseaux*).

HR 13 oktober 1954, ECLI:NL:HR:1954:AY4080 (*Circustentenarrest*).

HR 3 mei 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA5678.

HR 9 februari 2007, ECLI:NL:HR:2007:AU3571, ECLI:NL:HR:2007:AU3577 & ECLI:NL:HR:2007:AU3578.

HR 15 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:44.

Conseil d'État (= Hoge Raad, Frankrijk) 11 december 2020, ECLI:FR:CESSR:2020:420174.

HR 24 september 2021, ECLI:NL:HR:2021:1352.

Tribunal Supremo (= Hoge Raad, Spanje) 24 juni 2022, ECLI:ES:APCA:2022:2637.

HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436.

Court of Appeal (= Gerechtshof, Canada, Ontario) 15 februari 2005, *Toronto Blue Jays Baseball Club v. Minister of Finance*, DTC 5360, 5363, 5364.

Hof van beroep Gent (= gerechtshof, België) 15 mei 2018, AR 2017 589.

OEES/OESO

OESO-MV 1963

OESO-MV 1977

OESO-MV 1992

OESO-MV 2014

OESO-MV 2017

OEES 1959

OEES, *Second report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation*, Parijs juli 1959.

OESO 1974

OESO, *Revised Text of Certain Articles of the Draft Double Taxation Convention on Income and Capital of 1963 and of the Commentaries Thereon*, Parijs 28 februari 1974.

OESO 1987

OESO, *Issues in International Taxation. Taxation of Entertainers, Artistes and Sportsmen*, Parijs: OECD Publishing 1987.

OESO 2000

OESO, *Issues in International Taxation. Issues Related to Article 14 of the Model Tax Convention*, Parijs: OECD Publishing 2000.

OESO 2014

OESO, *Issues Related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention*, Parijs: OECD Publishing, 2014.

Belastingverdragen

Aanvullend Verdrag Nederland-Verenigde Staten 1965

Aanvullend Verdrag tot wijziging en aanvulling van het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Staten van Amerika met betrekking tot belastingen van inkomsten en bepaalde andere belastingen, Washington 30 december 1965 (*Trb.* 1966, 184).

Verdrag Nederland-België 2001

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met Protocollen, Luxemburg 5 juni 2001 (*Trb.* 2001, 136).

Verdrag Nederland-België 2023

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en tot het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting, met Protocollen, Brussel 21 juni 2023 (*Trb.* 2023, 77).

Verdrag Nederland-Duitsland 1959

Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidene andere belastingen en tot het regelen van andere aangelegenheden op belastinggebied, met Protocollen en nota's, 's-Gravenhage 16 juni 1959 (*Trb.* 1959, 85).

Verdrag Nederland-Zwitserland 1951

Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat ter voorkoming van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen Nederland-Zwitserland, met Slotprotocol en Aanvullend Protocol, 's-Gravenhage 12 november 1951 (*Trb.* 1951, 148).

Verdrag Verenigde Staten-Zweden 1939

Agreement for the Avoidance of Double Taxation and the Establishment of Rules of Reciprocal Administrative Assistance in the Case of Income and Other Taxes, Washington 23 maart 1939.

Parlementaire stukken

Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, bijlage bij *Kamerstukken II 2010/11*, 25 087, nr. 7.

Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, bijlage bij *Kamerstukken II 2019/20*, 25 087, nr. 256.

Schreiben Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Besluit van het Ministerie van Financiën 6 april 2023 (IV C 6 - S 2246/19/10004 :004).