

Bachelor Thesis

Naam: Francien Jongen

Datum: april 2014

Studierichting: Fiscale Economie

Administratienummer: 247328

Begeleider: dr. C.A.T. Peters

Examencommissie: prof. mr. E.C.C.M. Kemmeren

Belastingheffing van sporters en artiesten en het Nederlands Fiscaal Verdragsbeleid

Inhoudsopgave

1. Inleiding	2
1.1 Probleemstelling	2
1.2 Verantwoording van de opzet	3
2. Heffingsbeginselen	5
2.1 Beginselen algemeen	5
2.2 Wat is het woonplaatsbeginsel?	6
2.3 Wat is het bronbeginsel?	8
2.4 Wat is het oorsprongbeginsel	8
2.5 Wat zijn de voor- en nadelen van het woonplaatsbeginsel?	9
2.6 Wat zijn de voor- en nadelen van het bronbeginsel?	10
2.7 Wat zijn de voor- en nadelen van het oorsprongbeginsel?	11
2.8 Evaluatie	12
3. Artikel 17 OESO-Modelverdrag	13
3.1 Wat is de definitie van sporter en/of artiest?	13
3.2 Hoe werkt artikel 17 OESO-Modelverdrag?	15
3.3 Wat is de geschiedenis van artikel 17?	16
3.4 Evaluatie van artikel 17 in de literatuur	19
4. Artikel 7 en 15 OESO-Modelverdrag	22
4.1 Hoe werkt artikel 7 OESO-Modelverdrag?	22
4.2 Hoe werkt artikel 15 OESO-Modelverdrag?	22
5. Huidige en toekomstige situatie in verhouding tot de heffingsbeginselen	24
5.1 Hoe verhoudt artikel 17 OM zich tot de heffingsbeginselen?	24
5.2 Hoe verhouden artikel 7 en 15 OM zich tot de heffingsbeginselen?	25
5.3 Lost de nieuwe situatie de problemen van de oude situatie op?	25
6. Conclusie en beantwoording van de probleemstelling	27
6.1 Conclusie	27
Literatuurlijst	29
Jurisprudentielijst	30

Hoofdstuk 1 Inleiding

Dat sport en entertainment ons bezighouden is niets nieuws. Massaal zaten we afgelopen februari aan de buis gekluisterd om onze sporters in Sotsji in actie te zien komen en blij dat we allemaal waren met maar liefst 24 medailles. Ook is er iedere avond wel weer een artiest op televisie met een liveoptreden, in een documentaire of een interview. Alles willen we weten en niets willen we missen. Zal het de fans interesseren waar hun idolen belasting betalen? Ik weet het niet, maar de overheden in Europa zal het wel interesseren. Sporters en artiesten zijn namelijk al lange tijd een apart onderwerp voor de verdeling van heffingsbevoegdheid tussen staten. Op dit gebied zullen er veranderingen plaats gaan vinden, want Nederland is van plan af te gaan wijken van de huidige regels in de belastingverdragen.

1.1 Probleemstelling

In de Notie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 staat dat Nederland niet langer van plan is om artikel 17 van het OESO-modelverdrag (hierin staat dat het inkomen van sporters en artiesten mag worden belast door de staat waar de activiteiten zijn uitgevoerd) nog op te nemen in haar belastingverdragen.¹ Het OESO-Modelverdrag (OM) is het verdrag dat de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling heeft gemaakt en is bedoeld om als voorbeeld te dienen voor de bilaterale verdragen tussen staten. De belastingverdragen moeten ervoor zorgen dat er geen dubbele belasting is voor inwoners van de verdragsstaten. Indien artikel 17 in de toekomst, met instemming van onze verdragspartners, niet langer in de verdragen zal staan, worden art 7 (inkomen uit onderneming) en art 15 (inkomen uit dienstverband) van toepassing op sporters en artiesten.

Nederland had echter al eerder eenzijdig actie ondernomen, want sinds 1 januari 2007 heft Nederland kortgezegd geen loonbelasting meer van sporters en artiesten die kortstondig in Nederland verblijven voor een optreden en inwoner zijn van een verdragsland.² Maar omdat dit een eenzijdige actie is geweest, leidt dit wel tot een paar praktische problemen.

Een duidelijk voorbeeld hiervan is dat Nederland in de oude belastingverdragen (voor 1977) nog een vrijstellingsmethode voor actieve inkomsten in artikel 23 heeft staan.³ Normaal gesproken wordt een belastingplichtige door de woonstaat belast over zijn wereldinkomen (woonplaatsbeginsel). Nederland doet dit ook.⁴ Wanneer een binnenlands belastingplichtige door een andere staat wordt belast over

¹ Notie Fiscaal Verdragsbeleid paragraaf 2.12.

² Artikel 7.2 IB en artikel 5a en 5b LB.

³ D. Molenaar, Nederland wil geen art. 17 (artiesten en sporters) meer zijn in belastingverdragen, WFR 2011/582 blz. 3.

⁴ Artikel 2.1 lid 1 sub a IB.

inkomen afkomstig uit die staat, aangezien hier de bron (bronstaatbeginsel) ligt van dat inkomen, dan moet de woonstaat daar vrijstelling of verrekening voor geven. Wanneer een sporter, bijvoorbeeld de tennisser Rafael Nadal, veel prijzengeld krijgt voor het winnen van een toernooi in Nederland, dan zal Nederland daar geen belasting over inhouden, omdat Nederland een verdrag heeft met Spanje en Nederland belast geen verdragsinwoners. Maar het verdrag met Spanje is nog uit 1971 en dat betekent dat er in het verdrag staat dat Spanje het inkomen dat door haar inwoners wordt verdiend in Nederland vrijstelt van Spaanse belastingheffing. Nadal betaalt dus in Nederland geen belasting over zijn inkomen, maar ook niet in Spanje. Dit probleem zou er niet zijn als in het verdrag een verrekeningsmethode zou zijn opgenomen. Spanje zou dan heffen wanneer dat in Nederland niet gebeurt en belasting verrekenen wanneer kan worden aangetoond dat in Nederland wel is geheven. Inmiddels is Nederland met o.a. Spanje in gesprek over een nieuw belastingverdrag.

Zoals uit het voorbeeld blijkt gaat er bij de internationale belastingheffing nog het een en ander fout. In het voorbeeld hierboven is sprake van dubbele non-heffing. Dit betekent dat geen van beide landen heft over het inkomen. Het tegenovergestelde komt ook voor, dat landen hetzelfde inkomen dubbel belasten.

De heffing van artikel 17 OM is grotendeels gebaseerd op het bronbeginsel. De heffing van artikel 7 en 15 OM is gebaseerd op het woonplaatsbeginsel. Is deze verandering van het bronbeginsel naar het woonplaatsbeginsel wel goed? Vandaar dat mijn probleemstelling luidt:

In hoeverre is het een verbetering dat Nederland door de afschaffing van artikel 17 in zijn verdragen gaat overstappen naar een belastingheffing voor sporters en artiesten op basis van het woonplaatsbeginsel of kan Nederland beter het bronbeginsel blijven hanteren in haar belastingverdragen?

1.2 Verantwoording van de opzet

Om de probleemstelling te kunnen beantwoorden, is het van belang om de beginselen uit te werken waarop de huidige situatie gebaseerd is, het woonplaatsbeginsel en het bronbeginsel. Een derde beginsel, nauw verbonden met het bronbeginsel, dat van belang is, is het oorsprongbeginsel. Ook zijn deze beginselen nodig om de verschuiving in de belastingheffing duidelijk in beeld te hebben. Vervolgens in hoofdstuk drie zal ik de huidige situatie voor sporters en artiesten uitleggen. Om erachter te komen waarom deze situatie is zoals hij is, zal ik ook de geschiedenis van artikel 17 OM uitwerken.

Vervolgens zal ik in hoofdstuk vier de nieuwe situatie uitleggen, dus de werking van artikel 7 en artikel 15 van het OESO-Modelverdrag. Daarna zal ik als voorbereiding op de beantwoording van de hoofdvraag zowel de oude als de nieuwe situatie in een kader plaatsen aan de hand van de in hoofdstuk 2 uitgewerkte beginselen. Tot slot zal ik in hoofdstuk 6 mijn conclusie geven en deze vormt de beantwoording op de probleemstelling.

Hoofdstuk 2 Heffingsbeginselen

2.1 Algemeen

In het nationale recht is vastgesteld wie er belastingplichtig is, over welk inkomen hij belastingplichtig is en hoeveel er dan over dit inkomen wordt geheven. De heffingsbeginselen, onder andere het nationaliteits-, woonstaat- en bronbeginsel, zijn de aanknopingspunten die staten hebben voor het heffen over het inkomen van zijn belastingplichtigen.

Voor de fiscale behandeling van sporters en artiesten zijn enerzijds het woonplaatsbeginsel en anderzijds het bronbeginsel van belang. Deze heffingsbeginselen hebben een prominente rol in ons belastingstelsel. Artikel 2.1 lid 1 van de wet Inkomstenbelasting (IB) luidt als volgt:

“Belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting zijn de natuurlijke personen die:

- a. in Nederland wonen (binnenlandse belastingplichtigen) of
- b. niet in Nederland wonen maar wel Nederlands inkomen genieten (buitenlands belastingplichtigen)”

In sub a van Artikel 2.1 IB komt het woonplaatsbeginsel naar voren en in sub b van Artikel 2.1 IB het bronbeginsel.

Wanneer er sprake is van een grensoverschrijdende situatie, zal een samenloop van verschillende heffingsbeginselen in veel gevallen leiden tot dubbele belasting.⁵ Op basis van het internationale recht wordt dan bepaald aan welke staat het heffingsrecht toekomt. De heren Van Raad en Kemmeren hebben de heffingsbeginselen verdeeld in twee soorten heffingsbeginselen, maar ieder op een andere manier.

Van Raad onderscheidt de heffingsbeginselen in twee soorten: persoonlijke en zakelijke heffingsbeginselen.⁶ Bij de persoonlijke heffingsbeginselen is de belastingheffing gekoppeld aan de persoon. Er wordt gekeken naar hoedanigheid of de omstandigheden waarin de persoon verkeert om te bepalen aan welke staat de heffingsbevoegdheid toekomt. Er kan sprake zijn van een hoedanigheid of omstandigheid van formele aard (nationaliteitsbeginsel) of een inhoudelijk karakter, zoals een duurzame verblijfplaats van een persoon (woonplaatsbeginsel). Wanneer er sprake is van een persoonlijk heffingsbeginsel is er meestal ook een onbeperkte objectieve belastingplicht (de belastingplichtige is dan belastbaar voor zowel zijn binnen- als buitenlandse inkomensbestanddelen).⁷

⁵ A.C.G.A.C. de Graaf, et al., Internationaal Belastingrecht, 2013, blz. 1.

⁶ C. van Raad, studenten editie 2013-2014, Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht) blz. 18-19.

⁷ C. van Raad, studenten editie 2013-2014, Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht) blz. 19.

Bij de zakelijke heffingsbeginselen is de belastingheffing gekoppeld aan het belastingobject. Op basis van de feitelijke omstandigheden betreffende het object wordt bepaald in welk land dit is gevestigd/vandaan komt. Bij winst en inkomen uit arbeid is dit de plaats waar de werkzaamheden zijn verricht, bij onroerend goed is dit de plaats waar het onroerend goed is gelegen en bij interest en royalty-inkomsten gaat het om de plaats waar de debiteur is gevestigd. In al deze situaties is sprake van het bronbeginsel. Een daarop lijkend belangrijk zakelijk heffingsbeginsel is het oorsprongbeginsel. In tegenstelling tot de persoonlijke heffingsbeginselen leiden de zakelijke heffingsbeginselen meestal tot een beperkte belastingplicht. Hierbij zijn in de heffing alleen betrokken de inkomensbestanddelen die in het land van heffing hun bron hebben.

Kemmeren deelt de heffingsbeginselen op een andere manier in. Hij onderscheidt kwalitatieve en kwantitatieve beginselen.⁸ De kwalitatieve beginselen zijn onder andere het nationaliteitsbeginsel, de werkelijke zetel, het woonplaatsbeginsel, het bronbeginsel en het oorsprongbeginsel. Deze beginselen geven een indicatie of het überhaupt gerechtvaardigd is dat een staat mag heffen over inkomen of kapitaal. De kwantitatieve beginselen zijn het universaliteitsbeginsel en het territorialiteitsbeginsel. Deze beginselen geven inhoud aan de kwalitatieve beginselen, ze bepalen min of meer de omvang van de heffingsrechten. Bij het universaliteitsbeginsel wordt de belastingplichtige belast over al zijn inkomen, waar dan ook geproduceerd, en al zijn kapitaal, ongeacht waar dat gelegen is. Het universaliteitsbeginsel is vooral verbonden met het nationaliteitsbeginsel en het woonplaatsbeginsel⁹. Bij het territorialiteitsbeginsel wordt de belastingplichtige belast over het in dat land verdiende inkomen of gelegen kapitaal. Het territorialiteitsbeginsel is vooral verbonden met het oorsprongbeginsel en het bronbeginsel.¹⁰

2.2 Wat is het woonplaatsbeginsel?

Bij toepassing van het woonplaatsbeginsel belast een staat degene die woont in de desbetreffende staat. De basis van het woonplaatsbeginsel is dat vooral inwoners baat hebben bij de door hun woonstaat aangeboden voorzieningen en daarom is het gerechtvaardigd om van deze personen een tegenprestatie te verlangen.¹¹

In het geval van een natuurlijk persoon is zijn woonplaats de plaats waar deze duurzaam is gevestigd.¹² In de nationale wet is in artikel 4 lid 1 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) bepaald dat waar

⁸ E.C.C.M. Kemmeren, Principle of origin in tax conventions, 2001, blz. 50.

⁹ E.C.C.M. Kemmeren, Principle of origin in tax conventions, 2001, blz. 50.

¹⁰ E.C.C.M. Kemmeren, Principle of origin in tax conventions, 2001, blz. 52.

¹¹ A.C.G.A.C. de Graaf, et al., Internationaal Belastingrecht, 2013, blz. 4.

¹² C. van Raad, studenten editie 2013-2014, Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht) blz. 19.

iemand woont of een lichaam (“verenigingen en andere rechtspersonen, maat-en vennootschappen, ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en doelvermogens”¹³) is gevestigd, wordt bepaald naar omstandigheden. Iemands woonplaats is afhankelijk van alle omstandigheden waaruit volgt dat er een duurzame band van persoonlijke aard bestaat tussen die persoon en Nederland¹⁴. Deze duurzame band hoeft niet sterker te zijn dan de band met enig ander land. Tevens is het niet noodzakelijk dat het middelpunt van iemands maatschappelijk leven zich in Nederland bevindt. Het is immers mogelijk dat een belanghebbende zowel een duurzame band onderhoudt met Nederland als met een ander land. Hij is dan inwoner van beide landen.¹⁵ Wel zal dan gekeken moeten worden op basis van het verdrag tot welk bedrag de belanghebbende recht heeft op vermindering van belasting. Tevens moet er geen bijzondere betekenis gegeven worden aan bepaalde omstandigheden, zoals een juridisch, economische of sociale binding met Nederland.¹⁶

Aanknopingspunten voor de woonplaats van een natuurlijk persoon zijn onder andere: het aanhouden van een woning, duur en regelmaat van het verblijf in die woning, de verblijfplaats van de rest van het gezin, de plaats waar arbeid wordt verricht, de plaats waar het vermogen is gelegen, sociale contacten en nationaliteit.¹⁷

Voor het bepalen van de woonplaats van een lichaam wordt in de meeste gevallen gekeken naar de plaats waar de feitelijke leiding van het lichaam wordt uitgeoefend.¹⁸ Uit jurisprudentie is dit gedefinieerd als “de plaats waar het formele bestuur van het lichaam zijn leidinggevende activiteiten uitoefent, tenzij het bestuur een stroman voor een ander is, dan is het de plaats waar die ander de leiding uitoefent”.¹⁹ Ook beschouwt Nederland een lichaam dat is opgericht naar Nederlands recht nog steeds als inwoner van Nederland op basis van artikel 2 lid 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting (Vpb).

Aanknopingspunten voor de vestigingsplaats zijn onder andere: de plaats van de leidinggevende activiteit, de plaats van algemene/speciale directievergaderingen, de plaats waar de specifieke kennis van personeel zit, plaats van beslissingsmacht en de omvang van personele bezetting van de kantoren²⁰.

Wanneer de belastingplichtige op basis van het nationale recht van de staten meerdere woonstaten/plaatsen van vestiging heeft, dan wordt op basis van het verdrag tussen de landen één

¹³ Art 2 lid 1 sub b AWR.

¹⁴ BNB 1996/161 en BNB 2011/98.

¹⁵ BNB 1973/120 en BNB 2011/98.

¹⁶ BNB 2006/337 en BNB 2011/98.

¹⁷ C. van Raad, studenten editie 2013-2014, Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht) blz. 202 en 203.

¹⁸ C. van Raad, studenten editie 2013-2014, Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht) blz. 19.

¹⁹ BNB 1993/193.

²⁰ C. van Raad, studenten editie 2013-2014, Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht) blz. 205.

woonplaats bepaald. Hiervoor is vereist dat de belastingplichtige op basis van artikel 1 toegang heeft tot het verdrag, dan bepaalt artikel 4 van het verdrag de woonplaats.

2.3 Wat is het bronbeginsel?

Bij het bronbeginsel wordt de heffingsbevoegdheid toegewezen aan de staat binnen wiens grondgebied de bron van het betreffende inkomensbestanddeel is gelegen. De basis voor het bronbeginsel is dat door het gebruik van de economische faciliteiten in die staat de voordelen uit de bron zijn ontstaan. Op basis van de profijtgedachte moet de genietende van de inkomsten dan bijdragen aan de financiering van de overheidsuitgaven van die staat.²¹ Wanneer de genietende (de belastingplichtige) niet woont in de bronstaat, en er zou geheven worden op basis van het woonplaatsbeginsel, dan zou hij dus niet bijdragen aan de financiering van de door hem gebruikte overheidsvoorzieningen. Heffing op basis van het bronbeginsel maakt dit wel mogelijk. De belastingplichtige heeft slechts beperkt profijt van de overheidsvoorzieningen, dus betreft de belastingheffing alleen het inkomen uit de in die staat gelegen bronnen.²²

De beperkte belastingplicht van het bronbeginsel is over het algemeen van toepassing op dividenden, interesten en royalty's.²³ In de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting wordt de heffing betreffende de bestanddelen die op basis van het woonplaats- en nationaliteitsbeginsel in de heffing betrokken mogen worden, maar hun bron in een ander land hebben, overgelaten aan de andere staat.

2.4 Wat is het oorsprongbeginsel?

Er wordt in de meeste boeken geen onderscheid gemaakt tussen het bronbeginsel en het oorsprongbeginsel. Beide lijken immers veel op elkaar. Bij het oorsprongbeginsel komt de heffingsbevoegdheid toe aan het land waarbinnen de oorsprong van de inkomstengenererende activiteit ligt. Kemmeren maakt bij de bespreking van het oorsprongbeginsel²⁴ in zijn proefschrift het onderscheid tussen bron- en oorsprongbeginsel. Bij het oorsprongbeginsel is het causale verband tussen de productie van het inkomen en het grondgebied van de staat overheersend, terwijl dit bij het bronbeginsel van minder belang is.²⁵ Wanneer inkomen niet is gegenereerd in een staat, maar wel fysiek uit deze staat verschijnt, dan kan het zijn dat het belast wordt, maar dan is dit op basis van het bronbeginsel, niet het oorsprongbeginsel. Het onderstaande voorbeeld verduidelijkt dit.

²¹ Internationaal Belastingrecht, prof. Mr. Dr. A.C.G.A.C. de Graaf, et al. 2013 blz. 4.

²² A.C.G.A.C. de Graaf, et al., Internationaal Belastingrecht, 2013, blz. 5.

²³ C. van Raad, studenten editie 2013-2014, Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht) blz. 20.

²⁴ E.C.C.M. Kemmeren, Principle of origin in tax conventions, 2001, blz. 35 tot en met 46.

²⁵ E.C.C.M. Kemmeren, Principle of origin in tax conventions, 2001, blz. 36.

Stel, In staat O wordt inkomen gegenereerd door middel van een onderneming. Dit inkomen wordt via een corporatie in staat S als dividend uitgekeerd aan een inwoner in staat R. Op basis van het oorsprongbeginsel zou alleen staat O mogen heffen. Op basis van het bronbeginsel mogen staat O en S heffen.

2.5 Wat zijn de voor- en nadelen van het woonplaatsbeginsel?

Voordelen

Het Nederlandse belastingstelsel is gebaseerd op het draagkrachtbeginsel. Kort samengevat betekent dit dat de sterkste schouders de zwaarste lasten zouden moeten dragen. In Nederland wordt dit gecreëerd door de progressie in de hoogte van de tariefschijven. Wanneer de woonstaat mag heffen over het wereldinkomen, wordt er geheven over de totale draagkracht van de belastingplichtige. Als je het inkomen gaat verdelen over de staten waar dit inkomen verdiend is, verlies je juist dat draagkrachtbeginsel uit het oog, omdat de tariefprogressie onvoldoende tot uitdrukking komt. De heffing blijft in de verschillende staten in de laagste tariefschijven.²⁶

Heffing op basis van het woonplaatsbeginsel is om praktische redenen wenselijk. Het nakomen van de fiscale verplichting door de belastingplichtige kan namelijk effectiever worden gerealiseerd dan bij andere heffingsbeginselen.²⁷

Nadelen

Het begrip woonplaats is helaas relatief vrij te interpreteren, hetgeen tot gevolg heeft dat dubbele heffing of dubbele non-heffing gemakkelijk ontstaat.²⁸ Voor dubbele heffing biedt art 4 OESO-modelverdrag een goede uitkomst, maar voor dubbele non-heffing is die oplossing er niet. Ook is het woonplaatsbeginsel erg gevoelig voor belastingontwijking. Iemand die veel inkomen heeft, hoeft alleen maar te zorgen dat hij woont in een staat met een laag belastingtarief.

Een ander nadeel van het woonplaatsbeginsel is dat wanneer er alleen maar geheven zou worden op basis van het woonplaatsbeginsel dit dan vooral ten kosten zou gaan van ontwikkelingslanden. Deze zijn

²⁶ C. van Raad, studenten editie 2013-2014, Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht) blz. 20.

²⁷ P. Kavelaars, Voorkoming van dubbele belasting, 2002 blz. 23.

²⁸ C. van Raad, studenten editie 2013-2014, Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht) blz. 20.

namelijk zelden het vestigingsland van een onderneming, maar er wordt wel gebruik gemaakt van de faciliteiten in dat land.²⁹

Kemmeren is van mening dat het niet juist is dat een woonstaat heft over het wereldinkomen. Een woonplaats creëert geen inkomen noch maakt het het bezitten van vermogen mogelijk. Ergens wonen is slechts een manier van het consumeren van het geproduceerde inkomen of het vermogen dat je bezit. Het woonplaatsbeginsel biedt naar zijn mening een betere basis om te heffen over consumptie van vermogen dan over de productie van inkomen.³⁰ Het profijtbeginsel speelt hierbij een rol. Wanneer de belastingplichtige inkomen produceert in een andere staat, profiteert hij niet van de faciliteiten in zijn woonstaat, dit doet hij wel wanneer hij in de woonstaat verblijft. Op het moment dat hij in de woonstaat verblijft, zal hij ook consumeren.

2.6 Wat zijn de voor- en nadelen van het bronbeginsel?

Voordelen

Een voordeel van het bronbeginsel is dat het leidt tot een algemeen aanvaardbare heffingsverdeling.³¹ Iedere staat mag heffen over de op zijn grond verdiende en met gebruik van diens overheidsvoorzieningen ontstane bron. Denk aan het voorbeeld van Nadal, die hier in Nederland o.a. gebruik heeft gemaakt van de wegen om bij zijn toernooi te komen en bescherming van de Nederlandse politie heeft genoten. Tevens kan het uitsluitend toepassen van het bronbeginsel er toe leiden dat dubbele belasting nog nauwelijks voorkomt. Eén bron bevindt zich op één tijdstip doorgaans maar in één staat.³²

Nadelen

Helaas kan het tegelijkertijd leiden tot dubbele non-heffing, indien niet in een staat geacht kan worden dat de bron zich daar bevindt. Door het wereldwijde gebruik van internet en callcenters wordt het steeds moeilijker om de bronstaat te bepalen, omdat de (fysieke) connecties met de bronstaat moeilijker te identificeren zijn.³³

Een ander nadeel is, zoals zojuist ook al genoemd, dat wanneer je de beperkte heffingsbevoegdheid van het bronbeginsel breed gaat toepassen ertoe leidt dat een land niet langer kan heffen naar draagkracht,

²⁹ C. van Raad, studenten editie 2013-2014, Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht) blz. 20.

³⁰ E.C.C.M. Kemmeren, Principle of origin in tax conventions, 2001, blz. 32.

³¹ C. van Raad, studenten editie 2013-2014, Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht) blz. 20.

³² A.C.G.A.C. de Graaf, et al., Internationaal Belastingrecht, 2013, blz. 5.

³³ E.C.C.M. Kemmeren, Principle of origin in tax conventions, 2001, blz. 22.

omdat in ieder land maar een klein stukje van het totaal belast wordt.³⁴ De rapporteurs van het rapport voor het IFA-Congres van 2005 vinden dit niet per definitie slecht, omdat dit ten gunste komt van een analytische inkomstenbelasting, waarbij verschillende soorten inkomsten belast kunnen worden met verschillende tarieven.³⁵

2.7 Wat zijn de voor- en nadelen van het oorsprongbeginsel?

Voordelen

Volgens Kemmeren zal het gebruik van het oorsprongbeginsel internationale belastingontwijking verminderen en dus ook het misbruik van belastingverdragen, omdat de belasting wordt gelinkt aan de activiteit waar een substantieel deel van het inkomen wordt verdiend.³⁶ Nationaliteit, woonplaats of plaats van management kan eenvoudig gewijzigd of veranderd worden zonder daarbij invloed te hebben op de productie van inkomen. Bij toepassing van het oorsprongbeginsel moet de activiteit die een substantieel deel van het inkomen genereert verplaatst worden om belasting in de betreffende staat te omzeilen. Een ondernemer, werknemer, kapitaalverstrekker e.d. zal niet alleen vanwege belastingen zijn productie verplaatsen.

Ook leidt het oorsprongbeginsel tot een efficiëntere bestrijding van belastingfraude. Het is immers eenvoudiger om relevante informatie te ontdekken voor de oorsprongstaat dan voor een ver weg geleden woonstaat.³⁷

Het profijtbeginsel speelt een belangrijke rol bij heffing op basis van het oorsprong beginsel. Er is een directe link tussen de productie van het inkomen en het profijt van de overheidsfaciliteiten in de oorsprongstaat.

Nadelen

Wanneer iemand die zijn inkomen verdient in veel verschillende landen, wordt hij ook belast in veel verschillende landen. Dit is zowel theoretisch als praktisch gezien een ongewenste consequentie. Kemmeren is hierover van mening dat er sprake moet zijn van voldoende binding met een land. Deze binding is aanwezig wanneer een substantieel deel van de inkomstenproducerende activiteit wordt

³⁴ A.C.G.A.C. de Graaf, et al., Internationaal Belastingrecht, 2013, blz. 5.

³⁵ I.J.J. Burgers, Source and residence: new configuration of their principles, 2005, WFR 2006/443, blz. 762.

³⁶ E.C.C.M. Kemmeren, Principle of origin in tax conventions, 2001, blz. 44.

³⁷ E.C.C.M. Kemmeren, Principle of origin in tax conventions, 2001, blz. 45.

uitgeoefend in dat land.³⁸ Deze beperking van het oorsprongbeginsel is niet alleen geworteld in de theorie, maar ook erg aantrekkelijk voor de praktijk. Het leidt ertoe dat de eerder genoemde persoon door minder staten zal worden belast.

2.8 Evaluatie

Kemmeren is van mening dat het nationaliteitsbeginsel en het woonplaatsbeginsel niet kwalificeren als belangrijkste beginsel om heffingsbevoegdheid over inkomen en kapitaal op te baseren.³⁹ Een nationaliteit of een woonplaats creëren geen inkomen noch maken ze het bezit van eigendom mogelijk. Wel biedt het woonplaatsbeginsel volgens hem een gerechtvaardigde grond voor het belasten van consumptie. Het bronbeginsel zou geen rechtvaardiging mogen zijn voor het heffen van belasting over inkomen en kapitaal, aangezien het inkomen in een andere staat kan zijn geproduceerd en het eigendom in een andere staat kan zijn gevestigd en bewaard, dan waar het eigendom zich fysiek bevindt⁴⁰. Maar het bronbeginsel heeft wel nog zijn voorkeur boven het woonplaatsbeginsel en het nationaliteitsbeginsel, vanwege de nauwere verband met economic allegiance⁴¹, met productie en bezit van vermogen.⁴² Het oorsprongbeginsel is naar Kemmerens mening de beste rechtvaardigingsgrond voor het heffen van belasting over inkomen. Dit alles omdat de heffing is gebaseerd op de zogenoemde wirtschaftliche Zugehörigkeit, economic allegiance en het beste aansluit bij de productie en het bezit van eigendom betreffende het belasten van iemands draagkracht.⁴³

Ik ben het met Kemmeren eens. Het oorsprongbeginsel is het beste van de drie, vanwege het causale verband tussen de inkomsten genererende activiteit en de oorsprongstaat. Tevens komt het profijtbeginsel het beste tot uitdrukking bij dit beginsel. Bij het bronbeginsel is het profijtbeginsel niet altijd aanwezig, omdat er niet altijd een verband is de inkomensbron en gebruik van overheidsfaciliteiten. Het woonplaats beginsel vind ik het minste goede van de drie beginselen. Een woonplaats genereert, zoals Kemmeren zegt, geen inkomen noch maakt het bezit van eigendom mogelijk. Daarom zou het geen grond moeten zijn om te heffen over de productie van inkomen.

³⁸ E.C.C.M. Kemmeren, Principle of origin in tax conventions, 2001, blz. 43.

³⁹ E.C.C.M. Kemmeren, Principle of origin in tax conventions, 2001, blz. 49.

⁴⁰ E.C.C.M. Kemmeren, Principle of origin in tax conventions, 2001, blz. 49.

⁴¹ N. Tadmor, Source in the Digital Age, 2012, blz 5. De economic allegiance doctrine is een leer waarbij het heffingsrecht wordt gegeven aan iedere staat die terecht beweert 'economische trouw' te hebben met een persoon. 'Economic allegiance' wijst het heffingsrecht toe aan de hand van 1) waar de opbrengst fysiek of economische is geproduceerd en 2) waar de rijkdom is uitgegeven of geconsumeerd of er op een andere manier over is beschikt.

⁴² E.C.C.M. Kemmeren, Principle of origin in tax conventions, 2001, blz. 49.

⁴³ E.C.C.M. Kemmeren, Principle of origin in tax conventions, 2001, blz. 50.

Hoofdstuk 3 Artikel 17 OESO-Modelverdrag

Artikel 17 regelt in het OESO-modelverdrag de heffingsrechten sporters en artiesten zodat er zo min mogelijk dubbele belasting is. Maar wat is de wettelijke definitie van sporter of artiest? Hoe werkt artikel 17 OM eigenlijk? Hoe is het gekomen dat het huidige artikel 17 OM is zoals het nu is? En wat is er onder andere geschreven in de literatuur over artikel 17 OM?

3.1 Wat is de definitie van sporter en/of artiest?

Artikel 17 OM is van toepassing op sporters en artiesten, maar wanneer is iemand voor toepassing van het belastingverdrag een sporter of een artiest?

Artiest

In artikel 17 lid 1 van het OESO-Modelverdrag worden voorbeelden gegeven wanneer iemand een artiest is, namelijk een entertainer zoals een theater-, film-, radio of televisieartiest of een muzikant. Deze voorbeelden sluiten andere vormen van artiesten die kunnen kwalificeren voor artikel 17 niet uit.⁴⁴ De beloning voor ondersteunende activiteiten ten behoeve van de artiest vallen niet onder artikel 17.⁴⁵ Maar er is noch in het artikel, noch in het commentaar een eenduidige uitleg gegeven van de definitie van artiest.

In art 3 lid 2 OM staat dat wanneer een term niet gedefinieerd is in het verdrag tussen twee staten, dat dan naar de definitie in de nationale wetgeving van de desbetreffende staat moet worden gekeken. In de Nederlandse wetgeving staat de definitie van sporter in artikel 5a lid 1 LB omschreven als “degene die ingevolge een overeenkomst van korte duur als musicus of anderszins als artiest optreedt, tenzij: de voordelen die hij geniet worden aangemerkt als winst uit onderneming, de activiteiten zijn verricht voor rekening van een onderneming waarin hij aanmerkelijkbelanghouder is, hij inwoner is van Aruba, Curaçao, Sint Maarten, de BES-eilanden of een ander land waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten of het optreden rechtstreeks is overeengekomen met een natuurlijk persoon ten behoeve van diens persoonlijke aangelegenheden”. De ‘korte duur’ is gedefinieerd als minder dan drie maanden.⁴⁶ Wanneer een zelfstandige artiest in Nederland optreedt voor meer dan 3 maanden is er dus geen Nederlandse bronbelasting van toepassing. Maar ook het Nederlandse recht geeft geen eenduidige definitie van een artiest.

⁴⁴ Artikel 17 commentaar OESO-Modelverdrag paragraaf 2.3.

⁴⁵ Artikel 17 commentaar OESO-Modelverdrag paragraaf 8.

⁴⁶ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 88.

Molenaar heeft in zijn proefschrift geprobeerd een definitie te creëren voor artiest: “An artiste is a person giving an artistic and entertaining performance directly or indirectly before an audience, regardless of the artistic or entertaining level”.⁴⁷ Er moet dus sprake zijn van een optreden, dit optreden is voor een publiek (op dat moment, of opgenomen en later afgespeeld voor een publiek) en het dominante element van het optreden moet artistiek en vermakend zijn. Het maakt niet uit of een artiest beroepsmatig of als amateur optreedt.⁴⁸ Voorbeelden van artiesten zijn; acteurs, muzikanten, DJ’s die optreden in clubs, cabaretiers, een quizmaster met zijn kandidaten en een schrijver die voorleest uit zijn eigen werk. Personen die volgens de definitie van Molenaar niet onder artikel 17 vallen zijn; schrijvers, modellen in een modeshow, kunstenaars zoals schilders en beeldhouwers, een dode artiest die nog recht had op een prestatievergoeding, DJ’s van de radio en de vergoeding die artiesten krijgen voor een repetitie.⁴⁹

Sporters

Ook de term sporter is niet gedefinieerd in het OESO-Modelverdrag. Wel worden er in het commentaar bij artikel 17 voorbeelden genoemd. De term ‘sportsman’ is niet beperkt tot deelnemers van de traditionele atletische evenementen (denk aan hardlopers, ver-/hoogspringers en zwemmers). Ook bijvoorbeeld golfers, jockeys, voetballers, cricketers, tennissers en autocoueurs.⁵⁰ Ook vallen andere sportbeoefenaars onder artikel 17 waarvan de sport niet altijd als zodanig erkend is, maar dan vanwege het entertainment karakter, zoals biljart-, snooker-, schaak- en bridgetoernooien.⁵¹

In de nationale wet is een beroepssporter gedefinieerd als; “degene die ingevolge een overeenkomst van korte duur als beroep een tak van sport beoefent, tenzij: hij inwoner is van Nederland, hij inwoner is van Aruba, Curaçao, Sint Maarten, de BES-eilanden of een ander land waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten of hij de sportbeoefening rechtstreeks is overeengekomen met een natuurlijk persoon ten behoeve van diens persoonlijke aangelegenheden”.⁵² Maar ook deze definitie bakent het begrip niet af en er zal dus per geval moeten worden gekeken naar de omstandigheden.

⁴⁷ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 91.

⁴⁸ Belastingdienst, ‘Handleiding loonheffingen Artiesten- en beroepssportersregeling 2013’, paragraaf 7.

⁴⁹ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 91 en 92.

⁵⁰ Artikel 17 OESO-commentaar paragraaf 5.

⁵¹ Artikel 17 OESO-commentaar paragraaf 6.

⁵² Artikel 5a lid 2 LB.

In de handleiding loonheffingen Artiesten- en beroepssportersregeling uit 2013 wordt door de belastingdienst wel een onderscheid tussen een beroepssporter en een amateursporter. Dat gebeurt aan de hand van de volgende twee criteria:

- de sporter ontvangt startgeld, of;
- de sporter krijgt andere gage van meer dan € 250 en aan 3 of meer van de volgende criteria wordt ook voldaan:
 - de sporter heeft een bepaald prestatieniveau of een licentie behaald om mee te mogen doen;
 - de sporter krijgt een reis- of verblijfsvergoeding;
 - de sporter krijgt prijzengeld van meer dan € 350;
 - de hoofdprijs voor de winnaar is meer dan € 2.500;
 - het publiek moet betalen voor het evenement.⁵³

3.2 Hoe werkt artikel 17 OESO-Modelverdrag?

Het huidige artikel 17 OM luidt als volgt:

1. “Notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, income derived by a resident of a Contracting state as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that Other State.
2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, be taxed in the Contracting state in which the activities of het entertainer or sportsman are exercised.”

In lid 1 is bepaald dat wanneer een sporter of artiest, die inwoner is van een van beide staten, persoonlijke werkzaamheden verricht in de andere staat en het inkomen wordt behaald met werkzaamheden verricht in de hoedanigheid van sporter of artiest, dit inkomen belast wordt in de staat waar de werkzaamheden plaatsvinden. In lid 2 is bepaald dat de werkstaat tevens is bevoegd om te heffen over het inkomen dat verdiend is door de sporter of artiest met het uitvoeren van werkzaamheden in die staat, maar aan iemand anders ten goede is gekomen.

In het OESO-commentaar wordt in paragraaf 14 de mogelijkheid geboden tot het toevoegen van een derde lid aan artikel 17 betreffende gesubsidieerde sporters en artiesten. Hierin staat dat de

⁵³ Belastingdienst, ‘Handleiding loonheffingen Artiesten- en beroepssportersregeling 2013’, paragraaf 8.

heffingsbevoegdheid ten aanzien van sporters en artiesten die gesubsidieerd zijn uit collectieve middelen exclusief toevalt aan de woonstaat.⁵⁴ Ongeveer in de helft van de Nederlandse belastingverdragen is een dergelijke bepaling opgenomen.⁵⁵

Wanneer iemand zowel inkomen geniet uit activiteiten in zijn hoedanigheid als sporter of artiest, als inkomen uit andere activiteiten, bijvoorbeeld een acteur (dit inkomen wordt belast op basis van artikel 17 OM) is tevens de producent van de film (inkomen van een producent valt niet onder artikel 17 OM), dan moet gekeken worden wat de persoon voornamelijk doet.⁵⁶ Zijn de activiteiten ‘predominantly of performing nature’, dan valt het overige inkomen ook onder art 17 OM. Vormt het optreden maar een klein element van de totale inkomsten, dan valt niets van het inkomen onder artikel 17 OM.⁵⁷ Het Australische ministerie van Financiën heeft in 1994 een suggestie gedaan voor het bepalen van het percentage van ‘predominantly’.⁵⁸ Indien het voor art 17 kwalificerende inkomen meer bedraagt dan 80% van het totaal inkomen, dan valt alle inkomen onder artikel 17 OM. Bij de verhoudingen tussen de 20% en 80% wordt het inkomen naar rato verdeeld over artikel 17 OM en artikel 7 of 15 OM. Bedraagt het kwalificerende inkomen minder dan 20%, dan wordt er geen gebruik gemaakt van artikel 17 OM.

3.3 Wat is de geschiedenis van artikel 17?

Om de achterliggende gedachte achter artikel 17 OM te achterhalen, geef ik hier een overzicht van de gebeurtenissen die een rol hebben gespeeld bij de invoering van artikel 17 OM. Deze paragraaf is gebaseerd op het onderzoek van Molenaar.⁵⁹

De eerste modelverdragen (toen Model Bilateral Conventions) zijn gemaakt door de Volkenbond (League of Nations, opgericht in 1920) in de periode 1923-1928.⁶⁰ Er waren vier modelverdragen, een ter voorkoming van dubbele belasting betreffende directe belastingen, een ter voorkoming van dubbele belasting betreffende successierechten, een over administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot slot een over samenwerking bij het innen van de belastingen. Bij de bijeenkomst in 1928 in Genève waren vertegenwoordigers van 27 landen aanwezig. In geen van de verdragen was er een uitzondering gemaakt voor sporters of artiesten.

⁵⁴ C. van Raad, studenten editie 2013-2014, *Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht)* blz. 341.

⁵⁵ C. van Raad, studenten editie 2013-2014, *Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht)* blz. 341.

⁵⁶ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 75.

⁵⁷ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 75.

⁵⁸ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 75.

⁵⁹ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 21-64.

⁶⁰ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 22.

In de door The Fiscal Committee herziene ‘Model Conventions for Direct Taxes’ van 1935, 1943 (Mexico) en 1946 (Londen) waren er ook nog geen uitzonderingen voor sporters en artiesten. Zij vielen onder de normale regels voor zelfstandigen en werknemers van het toenmalige artikel VI.⁶¹ De algemene regel van artikel VI was dat beloningen voor arbeid en diensten alleen belastbaar waren in het land waar de dienst was verricht, met uitzondering van personen die binnen een jaar langer dan 183 dagen verbleven in het werkland en voor zelfstandigen die geen vaste inrichting hebben in het werkland.

De eerste regel speciaal voor sporters en artiesten worden gevonden in het verdrag tussen de Verenigde Staten en Zweden in 1939.⁶² Daarin staat in artikel XI (d) dat voor artiesten en sporters de hoofdregel geldt, namelijk dat de beloning voor arbeid en diensten belastbaar is in de verdragsstaat waar de diensten zijn verricht.⁶³ Dit artikel is ingevoerd op aandringen van de VS, omdat er de mogelijkheid was voor Zweedse acteurs om in korte tijd veel geld te verdienen in de VS, zonder dat daar de faciliteit van een vaste inrichting voor nodig was. De VS vonden dat ze daardoor veel belastinggeld mis konden lopen.

In het OESO-Modelverdrag van 1963 werd voor het eerst een apart artikel voor sporters en artiesten opgenomen in een modelverdrag dat bijna identiek is aan het huidige lid 1 van artikel 17.⁶⁴ Het verdrag was gemaakt aan de hand van rapporten van ‘the OECD Committee on Fiscal Affairs’ in de periode tussen 1956 en 1961.⁶⁵ In het tweede rapport van de OESO uit juli 1959 introduceerde de OESO een voorziening voor sporters en artiesten waarbij in het commentaar werd vermeld dat deze te rechtvaardigen was door de toenmalige ‘practical difficulties’ met internationaal opererende sporters en artiesten. Een andere reden wordt niet gegeven, noch worden er voorbeelden genoemd.⁶⁶ Volgens Molenaar heeft de Fiscale Commissie zich bij deze voorziening meer gefocust op het veiligstellen van belasting, dan op het voorkomen van dubbele belasting.⁶⁷

In het OESO-Modelverdrag van 1977 werd lid 2 van artikel 17 ingevoerd. Het doel van het lid was om belastingontwijking te voorkomen waarbij de beloning van de sporter of artiest werd betaald aan iemand anders dan deze sporter of artiest, o.a. een zogenaamde ‘rent-a-star-company’, op zo’n manier dat het inkomen niet belastbaar is in de staat waar de activiteit is uitgevoerd, noch op basis van persoonlijk inkomen van de sporter of artiest, noch als winst van een onderneming, omdat de vaste inrichting

⁶¹ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 23.

⁶² D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 24.

⁶³ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 25.

⁶⁴ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 35.

⁶⁵ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 34.

⁶⁶ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 34.

⁶⁷ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 34.

ontbreekt⁶⁸. ‘Rent-a-Star’-companies, zijn ondernemingen die sporters en artiesten uitlenen. De sporters en artiesten krijgen een salaris en de onderneming maakt winst en is gevestigd in een belastingparadijs waar niet of amper belasting betaald wordt.⁶⁹ Uit paragraaf 4 van het commentaar op artikel 17 blijkt ook dat de OESO in 1977 niet de intentie had om normale werkgever-werknemer relaties te belasten met artikel 17(2), denk hierbij aan orkesten, theatergroepen, voetbalclubs etc., omdat deze geen intentie hebben om zich te vestigen in een belastingparadijs.⁷⁰

In 1987 is er door OESO (wederom door the Committee on Fiscal Affairs) een rapport geschreven waarin het wantrouwen van sporters en artiesten duidelijker werd. Samengevat stond in het rapport dat vooral rijke en beroemde sporters en artiesten belasting probeerden te ontwijken met behulp van ontwijkingsconstructies en dat minder bekende sporters en artiesten geen verslag hebben gedaan van de in het buitenland verdiende inkomsten.⁷¹ Het vermoeden over de belastingontduiking met behulp van ‘rent-a-star-companies’ bleek waar te zijn toen bekend werd dat zij met hun sporters of artiesten zo genoemde ‘slave agreements’ hadden.⁷² De sporters en artiesten waren in dienst voor een zeer laag salaris, terwijl het grootste gedeelte van hun prestatievergoeding naar de onderneming ging in een belastingparadijs. Maar diezelfde sporters en artiesten hadden de volledige controle over de onderneming, direct of indirect.⁷³ Ondanks artikel 17(2) verliep de belastingheffing niet goed, omdat de woonstaten problemen hadden met het verkrijgen van informatie over de buitenlandse optredens van hun inwoners.⁷⁴

Ook is er in het rapport besloten meer gebruik te maken van de bewoording van artikel 17(2). Orkesten, theatergroepen en voetbalclubs zouden ook binnen de reikwijdte van artikel 17 moeten vallen. De commissie realiseert zich dat de intentie van het artikel anders was, maar heeft toch besloten tot een herziening met de ongelimiteerde aanpak.⁷⁵ Een ander onderwerp dat ter sprake komt in het rapport is de mogelijkheid van kostenaf trek. Veel landen staan de sporters en artiesten geen kostenaf trek toe over het door hen verdiende inkomen.⁷⁶ Zo kan er een hogere belasting ontstaan in de bronstaat dan er door de woonstaat (waar er wel rekening wordt gehouden met de kostenaf trek mogelijkheid) wordt verrekend. Ook is het zo dat sporters en artiesten door een vlak tarief vaak slechter af zijn dan inwoners van de

⁶⁸ Artikel 17 OESO-commentaar 1977 paragraaf 4.

⁶⁹ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 37.

⁷⁰ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 38.

⁷¹ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 41.

⁷² D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 41.

⁷³ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 41.

⁷⁴ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 41.

⁷⁵ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 42.

⁷⁶ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 43.

bronstaat.⁷⁷ Het rapport uit 1987 is in het modelverdrag van 1992 geïmplementeerd.⁷⁸ Het huidige OESO-Modelverdrag is (voor het overgrote deel) nog steeds het modelverdrag van toen.

3.4 Evaluatie van artikel 17 in de literatuur

Artikel 17 OM is jaren gelden ingevoerd ter bestrijding van de toen aanwezige problemen, maar spelen deze problemen heden ten dage nog wel een rol, of zijn deze al op een andere manier opgelost? Heeft artikel 17 ook technische tekortkomingen?

Artikel 17 OM werd ingevoerd, omdat het heffingsrecht moest worden toegewezen aan de werkstaat om uitvoeringsproblemen bij de belastingheffing te verminderen. Men dacht dat de woonstaat werd geconfronteerd met meer uitvoeringsproblemen bij sporters en artiesten dan bij ‘normale’ grensoverschrijdende arbeid gebruikelijk is.⁷⁹ Dit komt door de internationale mobiliteit van deze groep en doordat ze in korte tijd zeer grote bedragen kunnen verdienen. Volgens Nitikman blijkt uit het gebruikte argument ‘practical difficulties’ voor de invoering van artikel 17 OM dat de OESO dacht dat sporters en artiesten het inkomen uit de bronstaat niet opgaven bij de woonstaat.⁸⁰ Dit was voor hen mogelijk door de gebrekkige informatie-uitwisseling tussen staten. Een ander probleem waren de ‘rent-a-star-companies’, die ervoor zorgden dat het inkomen van de sporter of artiest niet belast kon worden in de staat waar de activiteit werd uitgevoerd.

Inmiddels zou het met onze huidige technologie toch op een eenvoudige manier mogelijk moeten zijn dat de belastingdienst van een staat over de benodigde informatie beschikt om een sporter of artiest te belasten, ongeacht in welk verdragsland dit inkomen is verdiend. In artikel 26 OM is bepaald dat de fiscus van de ene staat de fiscus van de andere staat om inlichtingen mag verzoeken voor het uitvoeren van het verdrag⁸¹ of voor het uitvoeren van een nationale wet voor zover het een verdragsbelasting betreft.⁸² In artikel 13 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij heffingen van belastingen (WIB) staat de nationaalrechtelijke bevoegdheid van het Ministerie van Financiën om gegevens aan het buitenland te verstrekken. Indien het gebrek aan informatie over het inkomen uit een andere staat vandaag de dag nog een probleem is voor de belastingheffing, dan zit het probleem niet bij de wetgeving, maar bij de manier van informatie verstrekken aan andere landen.

⁷⁷ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 43.

⁷⁸ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 44.

⁷⁹ C. van Raad, studenten editie 2013-2014, *Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht)* blz. 338.

⁸⁰ J.A. Nitikman, *Article 17 of the OECD Model Treaty – An Anachronism?*, *Intertax* 2001/8-9 blz. 268.

⁸¹ Artikel 26 commentaar OESO-Modelverdrag punt 7.

⁸² Artikel 26 commentaar OESO-Modelverdrag punt 8.

Betreffende lid 2 dat belastingontwijking door de ‘rent-a-star-companies’ moet tegengaan zegt Molenaar dat de noodzaak van de invoering daarvan twijfelachtig was.⁸³ Het creëert namelijk nieuwe heffingsrechten voor landen met een inefficiënt nationaal belastingstelsel, terwijl de algemene mening over belastingverdragen is dat zij de nationale heffing van landen, indien noodzakelijk, moet beperken om dubbele belasting te voorkomen. Het is belangrijker dat landen betreffende sporters en artiesten een breed nationaal belastingstelsel krijgen dat alle betalingen aan elke partij voor optredens van niet inwonende sporters en artiesten omvat. Want de ‘rent-a-star-companies’ zijn voornamelijk gevestigd in staten waarmee geen verdrag is gesloten. Een nieuw lid in het belastingverdrag heeft hiertegen dus geen effect, want er is geen verdrag van toepassing.

In het rapport uit 1987 stond onder andere dat sporters en artiesten hun kosten niet van hun inkomsten mochten aftrekken, met tot gevolg dat in de werkstaat meer belasting werd geheven dan er in de woonstaat wordt verrekend. Dit probleem is al grotendeels opgelost. In 2003 is in de zaak *Arnoud Gerritse* besloten dat het belasten van het bruto inkomen van een buitenlander, terwijl een binnenlander in dezelfde situatie over zijn netto inkomen wordt belast, in strijd is met het vrije verkeer van diensten.⁸⁴ In het *Scorpio* arrest in 2006 is vervolgens beslist dat voordat er belasting mag worden geheven in de bronstaat kostenafrek moet hebben plaatsgevonden.⁸⁵

Artikel 17 roept de vraag op of de groep waarvoor het artikel geldt, sporters en artiesten, nog wel de goede groep is. Deze groep was gekozen omdat ze vanwege hun mobiliteit in korte tijd veel geld konden verdienen in verschillende landen.⁸⁶ Sporters en artiesten zijn niet de enigen voor wie dit laatste geldt. Modellen, vooral ‘supermodellen’, verdienen net zo veel en zijn net zo mobiel, maar vallen niet onder de categorie artiest.⁸⁷ Een ander voorbeeld komt uit 1977 van Paul Berger, raadsman van de ‘Screen Actors Guild’, en is nog steeds van toepassing.⁸⁸ Wanneer een groep uit de VS, bestaande uit vele acteurs en achter-de-schermenpersoneel, een film gaat maken in het Verenigd Koninkrijk, dan worden alleen de acteurs belast in het Verenigd Koninkrijk. Deze betaalden ondanks de belastingverrekening in de VS uiteindelijk een hoger belastingpercentage dan de niet-acteurs, die in de VS belastingplichtig waren. Het

⁸³ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 40.

⁸⁴ HVJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01.

⁸⁵ HVJ EG 3 oktober 2006, zaak C-290/04.

⁸⁶ C. van Raad, studenten editie 2013-2014, *Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht)* blz. 338.

⁸⁷ D. Sandler, *The Taxation of International Entertainers and Athletes*, 1995, blz. 180.

⁸⁸ D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, 2006, blz. 30-31.

is haast niet te ontkennen dat hier sprake is van discriminatie, maar de subcommissie over deze kwestie oordeelde, deelde deze mening niet.⁸⁹

Samengevat waren de problemen van artikel 17 OM de informatieverstrekking, de belastingontwijking door de ‘rent-a-star-companies’ en het ontbreken van de mogelijkheid om kosten af te trekken. Alle drie zijn ze niet meer van toepassing op artikel 17 OM. De eerste omdat dit met de huidige communicatie middelen geen probleem meer is, de tweede omdat dit een probleem is van de nationale wet, niet van de verdragen en voor de derde is reeds een oplossing gecreëerd in de jurisprudentie. Zo lijkt het wel heel logisch om artikel 17 OM af te schaffen, maar wat gaat er gebeuren als dat gebeurt?

⁸⁹ J.A. Nitikman, Article 17 of the OECD Model Treaty – An Anachronism?, Intertax 2001/8-9 blz 272.

Hoofdstuk 4 Artikel 7 en 15 van het OESO-Modelverdrag

Nederland wil dus in zijn verdragen artikel 17 OM gaan afschaffen. Dit heeft tot gevolg dat voor sporters en artiesten de artikelen 7 en 15 OM zouden gaan gelden.

4.1 Hoe werkt artikel 7 OESO-Modelverdrag?

Artikel 7 van het OESO-Modelverdrag is van toepassing op ondernemingswinsten. In lid 1 is bepaald dat de woonstaat mag heffen over de winsten van de onderneming tenzij de onderneming haar werkzaamheden ook uitoefent in een andere staat door middel van een vaste inrichting, dan is de andere staat bevoegd om te heffen. Er mag dan slecht geheven worden over de winsten die toe te rekenen zijn aan de vaste inrichting. In lid twee staat beschreven hoe de vaste inrichtingswinst wordt bepaald, namelijk alsof de vaste inrichting een zelfstandige onderneming is. In artikel 5 van het OESO-Modelverdrag staat de definitie van een vaste inrichting. Kort samengevat gaat het om een fysieke constructie door middel waarvan de werkzaamheden worden uitgevoerd en die duurzaam ter beschikking staat aan de onderneming.

Artikel 7 is van toepassing op sporters en artiesten indien zij hun beroep uitoefenen in de vorm van een onderneming. Wanneer zij geen vaste inrichting hebben in het land waar ze optreden, dan worden ze belast door de woonstaat. Hebben zij wel een vaste inrichting, dan mag de bronstaat heffen. In de meeste gevallen zullen de sporters en artiesten geen vaste inrichting hebben in de bronstaat en zijn ze dus belastingplichtig in de woonstaat.

4.2 Hoe werkt artikel 15 OESO-Modelverdrag?

Artikel 15 van het OESO-Modelverdrag is van toepassing op inkomen uit een dienstbetrekking. Uit lid 1 blijkt dat artikel 15 voor de genoemde inkomsten een paraplufunctie heeft. Deze inkomsten zijn de in artikel 16 (bestuurders en commissarissen), 18 (pensioenen e.d.) en 19 OM (beloningen van overheidsdienaren) genoemde inkomens, salaris, lonen en andere soortgelijke beloningen. Uit de tekst blijkt dat artikel 17 hier nog aan toegevoegd moet worden voor zover de inkomsten worden genoten in het kader van een dienstbetrekking.⁹⁰ Artikel 15 is niet van toepassing wanneer de artikelen 16 tot en met 19 OM van toepassing zijn om de inkomsten, omdat ieder van deze wetten een *lex specialis* is en dus hebben ze voorrang op artikel 15, de *lex generalis*.

Wanneer er sprake is van een dienstbetrekking staat niet in artikel 15 OM. Op basis van artikel 3 lid 2 OM moet er dus gekeken worden in onze nationale wetgeving. In de Loonbelasting wordt voor de

⁹⁰ C. van Raad, studenten editie 2013-2014, *Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht)* blz. 322.

definitie van werknemer aangesloten bij de privaatrechtelijke en publiekrechtelijke dienstbetrekking.⁹¹ In het privaatrecht staat in artikel 7:610 BW dat een dienstbetrekking een overeenkomst is waarbij de werknemer zich verbindt in dienst van de werkgever tegen loon gedurende zekere tijd arbeid te verrichten. Hieruit zijn drie eisen op te maken, er moet sprake zijn van het verrichten van persoonlijke arbeid gedurende een bepaalde tijd, de betaling van loon en een gezagsverhouding.⁹²

In lid 1 van artikel 15 staat dat in principe de woonstaat mag heffen over het inkomen van zijn inwoners tenzij de dienstbetrekking is uitgevoerd in een andere staat, dan mag deze andere staat (de werkstaat) heffen. In lid 2 worden echter weer drie voorwaarden genoemd en als aan alle drie de eisen wordt voldaan dan mag de woonstaat weer heffen. De eisen zijn:

- de genieter in de andere staat (de werkstaat) niet meer dan 183 dagen verblijft gedurende een twaalfmaandsperiode die begint of eindigt in het belastingjaar, en
- de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner van de andere staat is, en
- de beloning niet ten laste komt van een vaste inrichting die de werkgever in de andere staat heeft.

Wanneer dus aan een eis niet wordt voldaan, dan behoudt de werkstaat het heffingsrecht.

Lid 3 van artikel 15 heeft betrekking op werknemers aan boord van schip of een vliegtuig dat opereert in internationaal verkeer en boten die actief zijn in de binnenvaart.

Artikel 15 is van toepassing op alle sporters en artiesten in loondienst. In principe is de woonstaat heffingsbevoegd, maar omdat de dienstbetrekking wordt uitgevoerd in de werkstaat, is de werkstaat bevoegd. Nu moeten we nog de eisen van lid 2 controleren. Voor de meeste sporters en artiesten zal gelden dat ze niet meer dan 183 dagen in de werkstaat verblijven, aan de eerste eis is dus voldaan. De beloning zal in de meeste gevallen ook betaald worden door een niet-inwoner van de werkstaat, want als de artiest in 10 landen optreedt, dan is de werkgever maar in een van die tien landen gevestigd. In de meeste gevallen is dus voldaan aan de tweede eis. Of de beloning niet ten laste komt van een vaste inrichting in de werkstaat is niet met zekerheid uit te sluiten. Er zal in de meeste gevallen voldaan worden aan alle drie de eisen en dus mag dan de woonstaat heffen. In de andere gevallen mag de bronstaat heffen.

⁹¹ Artikel 2 lid 1 LB.

⁹² R.E.C.M. Niessen, De Wet inkomstenbelasting 2001, 2012, 10e druk, p.259.

Hoofdstuk 5 Huidige en toekomstige situatie in verhouding tot de heffingsbeginselen

In de afgelopen twee hoofdstukken heb ik een overzicht gegeven van de huidige situatie onder artikel 17 en de toekomstige situatie waarin dit artikel uit de Nederlandse verdragen wordt gehaald en artikel 7 en 15 van toepassing worden. Maar hoe verhouden deze situaties zich ten opzichte van de heffingsbeginselen?

5.1 Hoe verhoudt artikel 17 OM zich tot de heffingsbeginselen?

De heffingsbevoegdheid van staten is bij artikel 17 vastgesteld op basis van het bronbeginsel, omdat de staat die mag heffen de staat is waarin zich de bron van het inkomen bevindt. Je zou ook kunnen zeggen dat het oorsprongbeginsel te herkennen is, aangezien een optreden of sportprestatie de oorsprong is, maar het oorsprongbeginsel is niet in alle gevallen van toepassing.

In paragrafen 8 en 9 van het OESO-Commentaar staat namelijk dat zowel het directe als het indirecte inkomen van de sporter of artiest onder artikel 17 valt. Hierin zou je het onderscheid kunnen maken tussen het oorsprongbeginsel als het bronbeginsel. Het oorsprongbeginsel is dan van toepassing op de directe inkomsten, aangezien de oorsprong van de inkomsten in de staat gelegen was en het bronbeginsel op de indirecte inkomsten, omdat niet de oorzaak, maar de bron in de staat gelegen is.

Een voorbeeld hiervan is het Verenigd Koninkrijk. Sinds de Aggasi-zaak van 2006⁹³ past het Verenigd Koninkrijk een soort territorialiteitsbeginsel toe.⁹⁴ Ze belasten namelijk ook een deel van het sponsorinkomen van buitenlandse sporters en artiesten, op basis van het aantal optredens, ongeacht of dit sponsorgeld iets met het Verenigd Koninkrijk te maken heeft. Dit leidde in 2010 tot ophef rondom de Britse marathonloopster Paula Redcliffe die inwonster is van Monaco. Ze had alleen de marathon van Londen en Berlijn gelopen, waardoor de Britse fiscus de helft van het (aanzienlijke) sponsorinkomen aan het Verenigd Koninkrijk had toegerekend.⁹⁵

In dit voorbeeld is het sowieso niet het oorsprongbeginsel dat van toepassing is, omdat het sponsorinkomen niet zijn oorsprong heeft in het Verenigd Koninkrijk. Je zou wel kunnen stellen dat het bronbeginsel hier van toepassing is, maar dan wel op een heel indirecte manier. De deelname aan de marathon van Londen is dan de bron, want zonder de mogelijkheid om haar sporttalent te laten zien in

⁹³ André Agassi vs. Robinson (HMIT), House of Lords 17 mei 2006, 2006 UKHL 23.

⁹⁴ D. Molenaar, Nederland wil geen art. 17 (artiesten en sporters) meer zijn in belastingverdragen, WFR 2011/582 blz. 6.

⁹⁵ D. Molenaar, Nederland wil geen art. 17 (artiesten en sporters) meer zijn in belastingverdragen, WFR 2011/582 blz. 6.

marathons, wil niemand haar sponsoren en kan zij geen inkomen uit sponsoring verdienen in haar hoedanigheid als sporter. Dan is indirect de marathon van Londen een bron.

5.2 Hoe verhouden artikel 7 en 15 OM zich tot de heffingsbeginselen?

De heffing in artikel 7 OM geschiedt in principe op basis van het woonplaatsbeginsel, tenzij er sprake is van een vaste inrichting in de andere staat, dan wordt er geheven op basis van het bronbeginsel.

Aangezien een sporter of artiest in de meeste gevallen niet zal voldoen aan de eis van het hebben van een vaste inrichting zal er in de meeste gevallen sprake zijn van een heffing op basis van het woonplaatsbeginsel.

De heffing in artikel 15 OM begint met een heffing op basis van het woonplaatsbeginsel tenzij de dienstbetrekking in de werkstaat wordt uitgevoerd, dan is deze heffingsbevoegd en is er dus sprake van heffing op basis van het bronbeginsel. In lid 2 staat een drietal eisen genoemd en indien aan al die drie eisen wordt voldaan keert het heffingsrecht terug naar de woonstaat. In de meeste gevallen zal er betreffende de sporters en artiesten voldaan zijn aan alle drie de eisen en mag de woonstaat heffen. Ook hier is er dan weer sprake van heffing op basis van het woonplaatsbeginsel.

5.3 Lost de nieuwe situatie de problemen van de oude situatie op?

In hoofdstuk 3 zijn de drie belangrijkste problemen van artikel 17 OM de revue reeds gepasseerd, namelijk de informatieverstrekking, de belastingontwijking door ‘rent-a-star-companies’ en het ontbreken van de mogelijkheid om kosten af te trekken, en zijn we tot de conclusie gekomen dat deze eigenlijk niet meer van toepassing zijn op artikel 17 OM.

In de nieuwe situatie zullen de administratieve kosten ten opzichte van de oude situatie afnemen voor de sporter en artiest. Wanneer artikel 17 OM van toepassing is, moet er in de woonstaat en in iedere bronstaat aangifte worden gedaan. Dat er in de woonstaat aangifte moet worden gedaan over het wereldinkomen zal niet veranderen wanneer artikel 7 en 15 OM van toepassing worden. Het doen van aangifte in iedere bronstaat zal dan echter niet meer nodig zijn. Ieder staat heeft een ander belastingstelsel met andere uitzonderingen. Advies hierover zal in mindere mate nodig zijn en de kosten voor belastingadvies zullen zo afnemen in de nieuwe situatie.

Ook is het zo dat in de nieuwe situatie de Nederlandse sporters en artiesten die in het buitenland optreden niet langer benadeeld worden ten opzichte van de buitenlandse sporters en artiesten die in Nederland optreden. Nederland heft al belasting op basis van het woonplaatsbeginsel, omdat sporters en artiesten uit

een verdragsland niet belast worden. Het buitenland doet dit echter wel (en dat recht hebben ze ook), maar door de tariefverschillen en de niet altijd voldoende belastingverrekening kan het zo zijn dat de Nederlandse sporters en artiesten slechter af zijn.

Door artikel 17 OM werden sporters en artiesten fiscaal anders behandeld dan andere belastingplichtigen. Dit zal door de afschaffing van artikel 17 OM in de verdragen niet langer het geval zijn. Maar was het überhaupt nog gerechtvaardigd om sporters en artiesten anders te behandelen? Een belangrijk beginsel in onze belastingheffing is het gelijkheidsbeginsel. Gelijke gevallen dienen gelijk behandeld te worden en ongelijke gevallen dienen ongelijk te worden behandeld naarmate de ongelijkheid.⁹⁶ Waarom zijn een sporter en een ‘normale’ belastingplichtige geen gelijke gevallen? Rechtvaardigt de mobiliteit en de mogelijkheid om in korte tijd veel geld te verdienen dat sporters en artiesten anders behandeld worden? Vroeger was dit misschien een gerechtvaardigd argument, maar tegenwoordig zijn er vele professionals die ook deze kenmerken hebben, denk aan supermodellen en de niet optredende leden van muziekgroepen en sportteams.⁹⁷ Voor hen is er geen uitzondering gemaakt en ze verschillen niet wezenlijk van sporters en artiesten. Ik vind dat er geen geldige reden meer is om voor sporters en artiesten een aparte regeling te hebben. Ze verschillen namelijk niet essentieel van andere belastingplichtigen.

⁹⁶ A.J. van Doesum et al., *Inleiding belastingheffing ondernemingen en particulieren*, 2012, p. 405.

⁹⁷ K. Tetlak, *Tax Treatment of Team Performances under Art. 17 of the OECD Model Convention*, *World Tax Journal*, oktober 2010, blz. 279.

Hoofdstuk 6 Conclusie

In 1939 werd het eerste artikel voor sporters en artiesten in een belastingverdrag opgenomen. Pas in 1963 stond er een artikel in het OESO-Modelverdrag voor sporters en artiesten. De heffingsrechten werden hierin toegewezen aan de bronstaat in plaats van de woonstaat. In 2007 is Nederland gestopt met het heffen over inkomsten van sporters en artiesten die wonen in een verdragsland en in 2011 heeft Nederland aangekondigd niet langer artikel 17 op te willen nemen in haar belastingverdragen. Dit zal er toe leiden dat de heffing over inkomen van sporters en artiesten zal geschieden op basis van artikel 7 en artikel 15. De heffingsrechten zullen dan weer terug gaan naar de woonstaat.

Het aangevoerde argument destijds voor de invoering van artikel 17 was dat er praktische problemen waren bij het heffen van de belasting, omdat sporters en artiesten erg mobiel zijn en in korte tijd veel geld konden verdienen. Door een slechte informatie-uitwisseling werden de sporters en artiesten niet naar behoren belast. Een ander probleem waren de ‘rent-a-star-companies’ waardoor belasting kon worden ontweken. Hiervoor werd lid 2 in het leven geroepen. Niet alleen betalingen aan de sporter of artiest werden nu in de heffing betrokken, maar ook de betaling aan een ander dan de sporter of artiest. Een ander belangrijk probleem was het ontbreken van de mogelijkheid om kosten af te trekken.

Deze drie belangrijke problemen zijn niet meer van toepassing op artikel 17 OM. De informatieverstrekking zou met de huidige communicatiemiddelen geen probleem meer moeten zijn. Is het dit wel, dan is artikel 17 niet de oplossing, maar moet je de informatie uitwisseling verbeteren. Het tweede probleem moet worden opgelost in de nationale wet en niet van de verdragen, want de ‘rent-a-star-companies’ zijn gevestigd in landen waarmee Nederland geen verdrag heeft. Verschuiving naar artikel 15 OM zal ook niet helpen, want er is nog steeds geen verdrag van toepassing. Het derde probleem was al grotendeels opgelost in de jurisprudentie door de zaak Arnoud Gerritse en het Scorpio arrest.

Een voordeel dat ontstaat wanneer artikel 7 en 15 OM van toepassing worden, is dat de administratieve kosten voor de sporter en artiest afnemen. Door het van toepassing worden van het woonplaatsbeginsel hoeft de belastingplichtige namelijk niet in iedere bronstaat meer aangifte te doen.

De probleemstelling waarop deze thesis is gebaseerd is: *in hoeverre is het een verbetering dat Nederland door de afschaffing van artikel 17 in zijn verdragen gaat overstappen naar een belastingheffing voor sporters en artiesten op basis van het woonplaatsbeginsel of kan Nederland beter het bronbeginsel blijven hanteren in haar belastingverdragen?*

Als ik de probleemstelling beantwoord puur kijkend naar de heffingsbeginselen, dan is het een slechte zaak dat artikel 17 OM wordt afgeschaft in de belastingverdragen. Heffing op basis van het bronbeginsel is naar mijn mening beter dan heffing op basis van het woonplaatsbeginsel. Een woonplaats genereert namelijk geen inkomen noch maakt het bezit van eigendom mogelijk. Daarom zou het geen grond moeten zijn om te heffen over de productie van inkomen. Bij het bronbeginsel is er sprake van een verband tussen de productie en de heffingsstaat. De profijtgedachte vind ik hierbij erg belangrijk. Idealiter zou er sprake moeten zijn van heffing op basis van het oorsprongbeginsel, omdat er dan sprake is van een causaal verband tussen de productie van inkomen en de staat waarin het geproduceerd is.

Maar zo eenvoudig ligt het niet. Niet alleen de heffingsbeginselen spelen een rol bij wetgeving. Er is naar mijn mening geen reden om artikel 17 OM te behouden, behalve dan dat ik het bronbeginsel een beter heffingsbeginsel vind dan het woonplaatsbeginsel. De eerder in dit hoofdstuk genoemde problemen die er waren zijn reeds opgelost of worden door artikel 17 OM niet beïnvloed. Tevens zullen door de afschaffing van artikel 17 de administratieve kosten voor de sporters en artiesten afnemen. Voor mij is de belangrijkste reden waarom ik vind dat artikel 17 OM moet worden afgeschaft is dat het maken van een uitzondering voor sporters en artiesten indruist tegen het gelijkheidsbeginsel. Een sporter en een artiest zijn niet anders dan andere belastingplichtigen. Er zijn meer professionals die in korte tijd in veel verschillende landen veel kunnen verdienen. Sporter en artiesten zijn daarin niet meer de enigen. Wanneer artikel 17 wordt afgeschaft in de Nederlandse verdragen worden sporters en artiesten net zo behandeld als ieder ander en dat is naar mijn mening beter dan de huidige situatie.

Ik vind het een verbetering wanneer artikel 17 OM niet langer in de Nederlandse belastingverdragen wordt opgenomen. Niet vanwege de verschuiving van het bronbeginsel naar het woonplaatsbeginsel, maar omdat er geen rechtvaardigingsgrond meer is om sporters en artiesten anders te behandelen dan andere belastingplichtigen.

Literatuurlijst

I.J.J. Burgers, Source and residence: new configuration of their principles, 2005, WFR 2006/443.

A.J. van Doesum et al., Inleiding belastingheffing ondernemingen en particulieren, Den Haag: Sdu uitgevers 2012.

A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, Internationaal belastingrecht, Deventer: Kluwer, 2013.

Belastingdienst, 'Handleiding loonheffingen Artiesten- en beroepssportersregeling 2013'.

P. Kavelaars, Voorkoming van dubbele belasting, Deventer: Kluwer, 2002.

E.C.C.M. Kemmeren, Principle of origin in tax conventions, 2001.

D. Molenaar, Nederland wil geen art. 17 (artiesten en sporters) meer zijn in belastingverdragen, WFR 2011/582.

D. Molenaar, Taxation of International Performing Artistes, 2006.

R.E.C.M. Niessen, De Wet inkomstenbelasting 2001, Den Haag: Sdu uitgevers, 2012, 10e druk.

J.A. Nitikman, Article 17 of the OECD Model Treaty – An Anachronism?, Intertax 2001/8-9.

Notie Fiscaal Verdragsbeleid onderdeel 2.12.

C. van Raad, studenten editie 2013-2014, Cursus belastingrecht (Internationaal belastingrecht).

D. Sandler, The Taxation of International Entertainers and Athletes, Den Haag: Kluwer, 1995.

N. Tadmore, Source in the Digital Age, 2012.

K. Tetlak, Tax Treatment of Team Performances under Art. 17 of the OECD Model Convention, World Tax Journal, October 2010, p. 262-290.

Jurisprudentie

BNB 1973/120

BNB 1993/193

BNB 1996/161

BNB 2006/337

BNB 2011/98

HVJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01

HVJ EG 3 oktober 2006, zaak C-290/04.

André Agassi vs. Robinson (HMIT), House of Lords 17 mei 2006, 2006 UKHL 23