

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

De voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal  
Postbus 20018  
2500 EA 'S-GRAVENHAGE

**Directie Internationale  
Zaken en  
Verbruiksbelastingen**

Korte Voorhout 7  
2511 CW Den Haag  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag  
[www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl)

**Ons kenmerk**  
2021-0000008349

**Uw brief (kenmerk)**

Datum 21 januari 2021  
Betreft Brief D. Molenaar inzake fiscaal verdragsbeleid sporters  
en artiesten

Geachte Voorzitter,

Uw Kamer heeft mij in het kader van het AO Belastingontwijking gevraagd om te reageren op de brieven van i) de heer M. inzake sporters en artiesten van 9 november en 8 december 2020 ii) de Nederlandse vereniging van muziekmanagers en het Rotterdams Philharmonisch Orkest van 8 december 2020. Het gegeven dat het AO is uitgesteld is voor mij geen aanleiding om de verzending aan te houden.

### **1. Fiscaal verdragsbeleid**

In het najaar van 2018 heeft een internetconsultatie over het fiscale verdragsbeleid plaatsgevonden. Verschillende belanghebbenden hebben van deze mogelijkheid gebruikgemaakt en hebben op de problematiek die sporters en artiesten in het buitenland ervaren gewezen. Deze problematiek ontstaat doordat het internationaal gebruikelijk is dat belastingheffing bij deze groep plaatsvindt in het land van optreden. Nederland is hier geen voorstander van maar vrijwel alle andere landen hechten hieraan. Nederland is een van de weinige landen die zich (in internationaal verband) de afgelopen jaren ervoor hebben ingespannen dat sporters en artiesten alleen worden belast in het woonland. Allereerst door vanaf 2007 in veruit de meeste gevallen buitenlandse sporters en artiesten niet meer in de Nederlandse belastingheffing te betrekken. Ten tweede door sinds de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 te streven naar het achterwege laten van een afzonderlijk sporters- en artiestenartikel in belastingverdragen.

De afgelopen jaren is met verschillende landen gepoogd om een afzonderlijk sporters- en artiestenartikel in belastingverdragen achterwege te laten. Hiermee zou in veruit de meeste gevallen worden voorkomen dat sporters en artiesten in het land van optreden worden belast en daarmee zouden de daarmee gepaard gaande problemen zich niet voordoen. Voor vrijwel alle landen is het een brug te ver gebleken om hierin mee te gaan, omdat die landen sterk hechten aan belastingheffing in het land van optreden. Die landen voelen zich bovendien gesteund door het feit dat zowel het OESO- als het VN-modelverdrag uitgaat van belastingheffing in het land van optreden. Al met al is het hierdoor slechts sporadisch gelukt om de Nederlandse inzet te realiseren. Verreweg de meeste landen werken dus niet mee en er is ook geen aanleiding om te verwachten dat dit op afzienbare termijn anders zal zijn. Het is daarom niet zinvol om het huidige

beleid te continueren en wenselijk om op een ander wijze zoveel mogelijk vorm te geven aan het uitgangspunt van het Nederlandse beleid.

**Directie Internationale  
Zaken en  
Verbruiksbelastingen**

**Ons kenmerk**  
2021-0000008349

In de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 is aangegeven dat ik nog steeds graag vasthoud aan het uitgangspunt dat sporters en artiesten zoveel mogelijk in het woonland worden belast, maar dat het inzetten op het achterwege laten van een afzonderlijk sporters- en artiestenartikel de afgelopen jaren niet het beoogde resultaat heeft opgeleverd. Nederland zal daarom aansluiting zoeken bij de internationaal gangbare praktijk en binnen dat kader pogen het beste resultaat voor sporters en artiesten te realiseren. Concreet betekent dit dat ik in beginsel aansluit bij de gangbare internationale praktijk dat sporters en artiesten kunnen worden belast in het land van optreden, maar dat de inzet zal zijn verschillende uitzonderingen hierop af te spreken. In het commentaar bij het OESO-modelverdrag zijn hiervoor (mede dankzij Nederlandse inspanningen) verschillende opties opgenomen die, indien wordt voldaan aan de voorwaarden, regelen dat belastingheffing in het land van optreden alsnog achterwege gelaten zal worden. Als dat in een voorkomend geval toch haalbaar is, ben ik uiteraard ook zeker bereid om in een verdrag geen afzonderlijk sporters- en artiestenartikel af te spreken.

Tegen deze achtergrond wordt in de eerste plaats ingezet op een drempelbedrag. Een drempelbedrag is een goede generieke maatregel die voor een grote groep sporters en artiesten een uitsluiting van de bronstaatheffing oplevert. Indien het drempelbedrag niet wordt overschreden, zullen Nederlandse sporters en artiesten namelijk (uiteindelijk) uitsluitend in het woonland aan belastingheffing worden onderworpen. Als gevolg daarvan blijft de mogelijke dubbele belastingheffing die gepaard gaat met een bronstaatheffing achterwege. Daarbij is het mogelijk, zoals de heer M. suggereert, om in te zetten op een hoger bedrag dan het drempelbedrag dat in het commentaar bij het OESO-modelverdrag wordt genoemd. Dit is zeker denkbaar, ook omdat dit de effectiviteit van de drempel vergroot.

Verder wordt ingezet op de mogelijkheid dat de sporter of artiest op diens verzoek in het land van optreden op nettobasis wordt belast (belastingheffing met inachtneming van eventuele kostenaf trek). Dit biedt sporters en artiesten de mogelijkheid om te worden belast over het in de bronstaat behaalde nettoresultaat, hetgeen in beginsel ook leidt tot minder dubbele belastingheffing. Nederlandse sporters en artiesten kunnen dan in Nederland, in het algemeen de in het land van optreden geheven belasting eenvoudiger verrekenen. Ook wordt erop ingezet dat inkomsten van sporters en artiesten van wie het optreden grotendeels (meer dan 50%) gefinancierd wordt uit publieke middelen uitsluitend ter belastingheffing aan de woonstaat zijn toegewezen. Daarbij is het mogelijk, zoals de heer M. en het Rotterdams Philharmonisch Orkest suggereert, om in te zetten op een lager percentage indien hier in een specifieke verdragsrelatie voldoende aanleiding voor is.

Bovengenoemde inzet is neergelegd in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020. Naast de eerdergenoemde uitzonderingen wordt in het OESO-commentaar ook nog de mogelijkheid geboden om de bronstaatheffing verder in te perken door: i) sporters en artiesten die in dienstbetrekking werkzaam zijn uit te sluiten van de reikwijdte van het sporters- en artiestenartikel, ii) een bepaling op te nemen die bewerkstelligt dat belastingheffing in het land van optreden over inkomen ter zake van persoonlijke werkzaamheden die door de sporter of artiest in die

hoedanigheid worden verricht maar dat aan een ander toekomt uitsluitend kan plaatsvinden als de sporter of artiest eigenaar is van de entiteit aan wie het voordeel of inkomen toekomt. Deze maatregelen kunnen ook bijdragen aan het beperken van de bronstaatheffing voor Nederlandse sporters en artiesten die in het buitenland actief zijn. Tegelijkertijd zijn deze maatregelen minder generiek van aard waardoor slechts een deel van de groep van sporters en artiesten hier baat bij zal hebben. Zo zouden bijvoorbeeld sporters en artiesten die als zelfstandige opereren, en dus niet in dienstbetrekking actief zijn, niet in aanmerking komen voor deze uitzonderingen maar wél van de eerdergenoemde generieke maatregelen profiteren. Bovendien zijn deze twee uitzonderingen in internationaal verband ongebruikelijk. Daarom heeft het de voorkeur om binnen de beperkte onderhandelingsruimte zoveel mogelijk in te zetten op generieke maatregelen waar een zo groot mogelijke groep sporters en artiesten van kan profiteren en die over het algemeen internationaal gezien ook op wat meer draagvlak kunnen rekenen. Nederland zal daarom met name inzetten op de drie eerdergenoemde maatregelen. Als echter blijkt dat in bilaterale onderhandelingen ruimte is om (nog) andere uitzonderingen die bronstaatheffing beperken af te spreken, dan zijn dergelijke uitzonderingen uiteraard ook denkbaar.

**Directie Internationale  
Zaken en  
Verbruiksbelastingen**

**Ons kenmerk**  
2021-0000008349

## **2. Verrekening van buitenlandse bronbelastingen**

Zoals hiervoor beschreven, is de Nederlandse inzet primair erop gericht om belastingheffing in het land van optreden zoveel mogelijk te beperken, door in te zetten op specifieke, internationaal gangbare uitzonderingsmaatregelen. Voor zover deze inzet wordt gerealiseerd zullen problemen met de verrekening in het woonland van de door het land van optreden geheven belasting zich in mindere mate voordoen.

Het betreffen echter optionele maatregelen die geen onderdeel uitmaken van het sporters-en artiestenartikel van het OESO-modelverdrag, waardoor het waarschijnlijk is dat andere landen slechts een enkele of geen van deze optionele uitzonderingen op de bronstaatheffing op inkomsten van sporters en artiesten zal accepteren. Naar de mate waarin die onderhandelingsinzet niet kan worden gerealiseerd, kan sprake zijn van (hogere) belastingheffing in het land van optreden en is het eerder denkbaar dat zich in het woonland moeilijkheden zullen voordoen met de volledige verrekening van de buitenlandse (bron)belasting. Zo is het gangbaar dat het inkomen van sporters en artiesten in het land van optreden op brutobasis wordt belast, dus zonder dat bij het bepalen van de belastinggrondslag kostenaf trek mogelijk is. De verrekening van buitenlandse (bron)belasting in het woonland vindt in het algemeen, ook in Nederland, plaats op basis van het (netto)inkomen dat in de belastingheffing wordt betrokken, derhalve in beginsel op basis van het inkomen nádat kostenaf trek heeft plaatsgevonden. Hierdoor is volledige verrekening van buitenlandse (bron)belasting niet altijd mogelijk. Dit geeft bijvoorbeeld ook de Nederlandse vereniging van muziekmanagers aan in hun brief. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat in beginsel de mogelijkheid bestaat om hierdoor niet verrekende buitenlandse (bron)belasting voort te wentelen naar de toekomst, zodat onder omstandigheden in een later belastingjaar alsnog tot verrekening kan worden overgegaan.

Verder kan zich de situatie voordoen dat de werkzaamheden van de sporter of artiest tot inkomsten voor een ander kunnen leiden (bijvoorbeeld een stichting, vereniging of een vennootschap (van de sporter of artiest)). De buitenlandse (bron)belasting die wordt geheven van de stichting, vereniging of vennootschap

komt dan in beginsel bij de stichting, vereniging of de vennootschap voor verrekening in aanmerking. Het kan daarbij echter voorkomen dat de stichting, vereniging of vennootschap in verband met aftrekbare kosten geen of beperkt winst maakt en de buitenlandse (bron)belasting hierdoor niet bij de stichting, vereniging of vennootschap verrekenbaar is. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat in beginsel de mogelijkheid bestaat om hierdoor niet verrekende buitenlandse (bron)belasting voort te wentelen naar de toekomst, zodat onder omstandigheden in een later belastingjaar alsnog tot verrekening kan worden overgegaan. Het is echter niet mogelijk om de buitenlandse (bron)belasting te verrekenen met de inkomstenbelasting die de sporter of artiest is verschuldigd over de beloning die hij in die hoedanigheid geniet, omdat de buitenlandse (bron)belasting is geheven ten laste van de stichting, vereniging of vennootschap en niet ten laste van de sporter of artiest. Deze kwestie is in de jurisprudentie diverse malen aan de orde geweest en daarbij heeft de rechter de bovenstaande benadering onderschreven<sup>1</sup>. Momenteel loopt echter (opnieuw) een procedure bij Hoge Raad over een dergelijke kwestie. Ik wacht de uitkomst hiervan af.

Verder is verrekening van buitenlandse belasting niet altijd volledig mogelijk als in Nederland weinig belasting wordt betaald. Relevant daarbij is dat de buitenlandse (bron)belasting alleen kan worden verrekend met de inkomstenbelasting en niet met de premie volksverzekeringen. Voor de groep sporters en artiesten die dit betreft is het des te meer van belang dat belastingheffing in het land van optreden zoveel mogelijk wordt vermeden. Bijvoorbeeld door ze onder reikwijdte van een drempel te brengen. Hier zal Nederland zich voor inspannen.

### **3. België en ontwikkelingslanden**

In de brief van de heer M. wordt nog specifiek aandacht gevraagd voor België en ontwikkelingslanden. Het beleid als zodanig geldt in relatie tot alle landen. Dus ook in relatie tot België en ontwikkelingslanden is de Nederlandse inzet erop gericht om een heffing in het land van optreden te zoveel mogelijk beperken.

### **4. Nederlandse belastingheffing buitenlandse sporters en artiesten**

Aangezien het in verdragsonderhandelingen inzetten op het achterwege laten van een sporters- en artiestenartikel vrijwel niet haalbaar is gebleken, zal Nederland voortaan inzetten op een zo beperkt mogelijke bronstaatheffing ter zake van dergelijk inkomen. Aangezien Nederland op dit moment buitenlandse sporters en artiesten niet in de belastingheffing betreft, blijft daarbij echter sprake van een ongelijkheid in de wederzijdse onderhandelingsposities. Immers, landen waarmee wordt onderhandeld over een nieuw of te herzien belastingverdrag zullen het inkomen dat wordt genoten in verband met lokale optredens van sporters en artiesten uit Nederland aldaar wél in de belastingheffing betrekken. Deze ongelijke uitgangshouding staat mogelijk in de weg aan het realiseren van de Nederlandse inzet.

Het (her)introduceren van een belastingplicht voor buitenlandse sporters en artiesten die in Nederland optreden zou de Nederlandse onderhandelingspositie kunnen verbeteren en daarmee bijdragen aan een beter onderhandelingsresultaat voor de Nederlandse sporters en artiesten die in het buitenland actief zijn. Daarom zal worden onderzocht of het (her)introduceren van Nederlandse belastingplicht voor deze groep wenselijk is. Alle belangen zullen in dit proces zorgvuldig worden gewogen.

---

<sup>1</sup> Recent: Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 3 juni 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:4220, en Rechtbank Amsterdam, 19 oktober 2019, ECLI:NL:RBAMS:2019:7416.

Hoogachtend,

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst,

J.A. Vijlbrief

**Directie Internationale  
Zaken en  
Verbruiksbelastingen**

**Ons kenmerk**  
2021-0000008349