



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs  
Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de  
Tweede Kamer der Staten-Generaal  
**T.a.v. de heer S. Weeber**  
Postbus 20018  
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 19 juni 2020

**Betreft: NOB-commentaar Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 (2020D21204)**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 (hierna: NFV 2020). De Orde heeft enkele opmerkingen en suggesties ter zake van de onderdelen 4.6.5 ‘Volledig effecturen buitenlandse belastingplicht’, 4.9 ‘Sporters en Artiesten’ en 4.11 ‘Verrekeningsmethode directeurs- en commissarissenbeloningen’.

**1. Volledig effecturen buitenlandse belastingplicht**

De Orde verzoekt om nader uit te leggen welke situaties onder de uitbreiding van het aanmerkelijk belangvoorbehoud zoals verwoord in onderdeel 4.6.5. zullen gaan vallen.

**2. Sporters en Artiesten in de nieuwe Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020**

In de NFV 2011 was het streven vervat om geen artikel 17 meer in belastingverdragen op te nemen. Op basis van de NFV 2020 zou dat streven vanaf 2020 vervallen, ondanks dat de NFV 2020 nog steeds erkent dat artiesten en sporters problemen hebben met dubbele belastingheffing en hoge administratieve lasten. Dat is strijdig met elkaar en draagt bij aan een (potentieel) fiscaal onevenredig nadelige positie voor artiesten en sporters. Om deze redenen is het naar mening van de Orde passend als Nederland zijn streven zoals vervat in de NFV 2011

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.*

1

continueert. Afwijking van de OESO-lijn is overigens mogelijk, zoals Nederland ook met artikel 18 inzake pensioenen laat zien.

Wel begrijpt de Orde dat verdragspartners artikel 17 OESO Model Verdrag willen blijven opnemen in verdragen met Nederland. De Orde juicht het toe dat Nederland met de NFV 2020 gebruik wil maken van drie beperkingen die het Commentaar op artikel 17 OESO Model Verdrag noemt, namelijk:

1. Kostenaftrek in land van de optredens (§10 OESO Commentaar): de Orde waardeert dit positief, maar brengt wel onder de aandacht dat dit in de praktijk erg bewerkelijk kan zijn, en dus hoge administratieve lasten met zich mee kan brengen.
2. Minimumdrempel (§10.1-10.4 en 20 OESO Commentaar): de Orde vindt dit een echte verbetering. Ook de Verenigde Staten laat dit zien in zijn belastingverdragen. Wel moet die drempel substantieel zijn (er staat een bedrag van 30.000 US-dollar p.p. per jaar in de 2016 US Model Tax Convention). En de drempel moet direct toepasbaar zijn. Als er eerst ingehouden en pas na afloop van het jaar teruggevraagd kan worden brengt dit hoge administratieve lasten met zich mee. De Orde ziet graag dat dit voorkomen wordt.
3. Vrijstelling als er meer dan 50 procent subsidie is (§14 OESO Commentaar): deze beperking past Nederland inmiddels al in de helft van zijn belastingverdragen toe en is internationaal heel populair. De Orde wijst er wel op dat de praktische toepasbaarheid bijna nihil is, want Nederlandse sporters/teams met buitenlands prijzengeld halen vrijwel nooit de drempel van 50 procent Nederlandse subsidie, terwijl er ook maar weinig Nederlandse artiesten/gezelschappen zijn die nog zoveel subsidie krijgen.

Aanvullend kan Nederland nog meer beperkingen gebruiken die de OESO noemt in het Commentaar op artikel 17 Model Verdrag, namelijk:

4. Uitsluiting van artiesten en sporters in dienstbetrekking (§2 OESO Commentaar): met deze beperking gaat artikel 15 prevaleren boven artikel 17 en kunnen Nederlandse teams en gezelschappen gebruikmaken van artikel 15 lid 2 OESO Model Verdrag.
5. Reikwijdte van artikel 17 lid 2 beperken (§16 OESO Commentaar): hiermee wordt artikel 17 lid 2 alleen toegepast als de artiest of sporter zelf eigenaar is van de vennootschap aan wie de inkomsten worden betaald. Hierdoor gaan veel Nederlandse teams en gezelschappen buiten artikel 17 vallen.

Aan het slot komt de NFV 2020 met het voornemen om de vrijstelling van Nederlandse belasting voor buitenlandse artiesten en sporters uit verdragslanden (artikel 5a en 5b Wet LB 1964) te willen gaan afschaffen. Die bestaat sinds 2007 en is ingevoerd om administratieve lasten te verminderen en dubbele belastingheffing tegen te gaan. Het zou nadelig zijn voor de Nederlandse organisatoren als die belastingheffing weer zou worden ingevoerd, terwijl de belastingopbrengst daarvan zeer beperkt is (in 2006 was het 7 miljoen euro, inmiddels circa 20 miljoen euro).

### **3. Verrekeningsmethode directeurs- en commissarissenbeloningen**

Tot op heden werd ten aanzien van belastingheffing over directeurs/commissarisbeloningen gelijkstelling nagestreefd met de belastingheffing ten aanzien van werknemers. Dit volgt uit de goedkeuring neergelegd in onderdeel 3.4 van het Besluit van 18 juli 2008 (CPP2007/664M), op grond waarvan op verzoek van de belastingplichtige in plaats van de verrekeningsmethode de vrijstellingsmethode kan worden toegepast in de situatie waarin *‘noch sprake is van het ontgaan van belasting, noch van een begunstigend fiscaal regime voor directeurs- en commissarissenbeloningen in de andere verdragsluitende staat’*, waarbij voorts wordt vermeld dat *‘dit betekent dat de toepassing van de vrijstellingsmethode alleen zal worden toegestaan in zoverre door de belastingplichtige wordt aangetoond dat de directeurs- en commissarissenbeloningen in de andere verdragsluitende staat in de belastingheffing zijn betrokken welke niet in begunstigende zin afwijkt van de belastingheffing van arbeidsinkomsten van buitenlandse werknemers die in die staat werkzaamheden verrichten’*.

1. Indien niet werd voldaan aan deze voorwaarden, werd de verrekeningsmethode toegepast. Dit was met name het geval als door de directeur/commissaris gebruik gemaakt kon worden van een begunstigend fiscaal regime in vergelijking met de fiscale behandeling van werknemers.
2. Met het laten vervallen van deze goedkeuring, lijkt volgens onderdeel 4.11 van de NFV 2020, gelijkstelling te worden nagestreefd tussen een directeur/commissaris van een Nederlandse vennootschap en een buitenlandse vennootschap: *‘de inkomsten van een in Nederland wonende directeur of commissaris van een buitenlandse vennootschap op dezelfde voet zullen worden belast als de inkomsten van een directeur of commissaris van een Nederlandse vennootschap.’* Niet wordt onderbouwd waarom de beoogde gelijkstelling met de fiscale behandeling van werknemers niet langer wordt nagestreefd. Het argument dat *‘aangezien deze werkzaamheden veelal niet in het land waarvan de vennootschap inwoner is, hoeven te worden verricht, maar bijvoorbeeld ook in Nederland, is er geen reden om deze inkomsten nog langer vrij te stellen’* overtuigt niet, in ieder geval niet voor zover de werkzaamheden in het land waarvan de vennootschap inwoner is worden uitgeoefend (en veronderstellend dat voor het prijsgeven van de gelijkstelling met werknemers geen goede argumenten zijn aan te voeren).

Het onderhavige voorstel om de vrijstellingsmethode te vervangen door de creditmethode heeft tot gevolg dat er mismatches kunnen optreden in de timing van de heffing in het buitenland (zoals in België) en die in Nederland die ertoe kunnen leiden dat de creditmethode onvolledig uitwerkt en resulteert daarmee in dubbele heffing. Een voorbeeld hiervan is de situatie waarin de directeur/commissaris als beloning voor zijn werkzaamheden als directeur/commissaris aandelenoptierechten krijgt toegekend en het heffingsmoment in het land waar de vennootschap is gevestigd waarin de directeur/commissaris zijn functie vervuld, is gelegen bij toekenning, terwijl in Nederland over deze beloning wordt geheven bij uitoefening. Een

dergelijk onderscheid tussen het moment waarop de beloning in het buitenland in de belastingheffing wordt betrokken en het moment waarop de beloning in Nederland in de belastingheffing wordt betrokken, zal onder toepassing van de verrekeningsmethode – zonder tegemoetkomende faciliteit – ertoe kunnen leiden dat de in het buitenland geheven belasting niet kan worden verrekend met de Nederlandse belasting. Dit omdat in het jaar waarin het buitenland over deze vergoeding heft, de buitenlandse inkomsten voor de berekening van de tweede limiet – die naar Nederlandse maatstaven moet worden bepaald - onvoldoende zijn. Het gevolg hiervan is dat Nederland volledig over deze beloning zal heffen, hetgeen resulteert in dubbele belasting ten aanzien van deze beloning.

Bovendien, als Nederland geen flankerende maatregelen neemt om deze mismatch te voorkomen, zou het in strijd handelen met een aanbeveling van de OESO (in §32.8 van het commentaar op artikel 23A en 23B van het modelbelastingverdrag). Artikel 23A en 23B schrijven voor dat voorkoming van dubbele belasting moet worden verleend indien een inkomensbestanddeel ‘*in accordance with the provisions of this Convention*’ in de bronstaat mag worden belast. Volgens het OESO-commentaar volgt hieruit dat een dergelijke voorkoming moet worden verleend ongeacht het tijdstip waarop de heffing in de bronstaat plaatsvindt. Voor landen die artikel 23A en art. 23B niet volgen in hun belastingverdragen maar voor voorkoming verwijzen naar hun nationale wetgeving – zoals Nederland – wordt verwacht dat zij andere wegen zoeken om dubbele belasting te voorkomen in een situatie waarin de bronstaat in een ander jaar heft.

Daarnaast lijkt het redelijk om een overgangsregeling in het leven te roepen voor die gevallen waarin onder het huidige besluit een bestuurder in die capaciteit inkomen heeft genoten die in de vestigingsstaat van de vennootschap aan belasting is onderworpen maar waarvoor in Nederland nog geen vrijstelling is genoten omdat het inkomen pas later geacht zal worden te zijn genoten. Deze overgangsregeling zou dan inhouden dat voor dit inkomen bij wijze van uitzondering de vrijstellingsmethode blijft gelden.

#### **4. Tot slot**

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten. Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Hoogachtend,  
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



drs. R.A. van der Jagt  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen