

Buitenlandse optredens en belastingen

Dick Molenaar Het Nederlandse internationaal cultuurbeleid concentreert zich vooral op promotie van Nederlandse kunstenaars in het buitenland. Maar wat is het voordeel voor podiumkunstenaars als ze vervolgens dubbel belasting moeten betalen?

De belastingheffing van buitenlandse optredens is afwijkend geregeld; er zijn speciale regels bedacht voor artiesten die buiten hun eigen land optreden. Niet zozeer voor artiesten die als werknemer een tijdlang bij een buitenlands gezelschap gaan spelen, maar wel voor zelfstandigen en voor gezelschappen. Door die aparte regels lopen ze echter het risico dat ze dubbel belast worden: zowel in het land van het optreden als in eigen land. Waar komt deze afwijkende behandeling vandaan, welke problemen bestaan er en hoe kunnen deze worden opgelost?

OESO-modelverdrag

De afspraken over de belastingheffing van internationale inkomsten worden gecoördineerd door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) in Parijs. Elk land heeft in beginsel zijn eigen bevoegdheid om belasting te heffen van de inkomsten van zijn inwoners en van buitenlanders. Gebruike-

lijk is dat een land zijn inwoners belast voor hun wereldinkomen en buitenlanders belast voor wat zij in dat land verdienen. Maar deze nationale benadering zorgt internationaal voor een nadelige overlapping, want buitenlandse inkomsten worden op deze manier in het buitenland én in het woonland belast. Dit maakt internationaal werken onaantrekkelijk, dus proberen landen al sinds begin twintigste eeuw belastingverdragen met elkaar te sluiten waarin het recht om belasting te heffen van verschillende inkomsten verdeeld wordt en zo dubbele belastingheffing voorkomen wordt. De OESO heeft op zich genomen om deze belastingverdragen te coördineren en heeft in 1963 voor het eerst een modelbelastingverdrag uitgebracht. Inmiddels wordt het geregeld aangepaste OESO-modelverdrag niet alleen gevolgd door de dertig leden van de OESO, maar ook door vele andere landen. Nederland heeft in de negentig belastingverdragen die tot nu toe zijn

gesloten, zo veel mogelijk het OESO-modelverdrag gevolgd.

De verdeling van de heffingsrechten geschiedt op basis van het beginsel dat iemand financieel moet bijdragen aan een land als hij meer dan incidenteel gebruikmaakt van de infrastructuur en van openbare voorzieningen. Tegenover de toedeling van een heffingsrecht aan het ene land hoort dan te staan dat het andere land ervoor zorgt dat dubbele belastingheffing wordt voorkomen.

Voor twee belangrijke categorieën, namelijk bedrijven/zelfstandigen en werknemers, is de toedeling als volgt geregeld:

- Voor bedrijven en zelfstandigen staat in art. 7 (en voorheen art. 14) van het OESO-modelverdrag dat zij slechts belasting over hun winst behoeven te betalen in hun woon- of vestigingsland, en dus vrijgesteld zijn van belasting in het andere land waar zij tijdelijk werkzaam zijn. Als er echter ook sprake is van vestiging in dat andere land door het hebben van een vaste inrichting, zal de winst van die vaste inrichting door dat andere land mogen worden belast. Maar daartegenover zal het woonland volgens art. 23 belastingvrijstelling moeten verlenen voor de belaste over die buitenlandse winst.
- Voor werknemers staat in art. 15 van het OESO-model-

verdrag dat zij wel belasting in het andere (werk)land dienen te betalen. Ook hier bepaalt art. 23 dat het woonland dan belastingvrijstelling moet verlenen. Een uitzondering hierop vormen echter werknemers die in dienst blijven van hun werkgever in hun woonland, hun salaris van deze werkgever blijven ontvangen en voor korter dan een half jaar werk naar het buitenland worden uitgezonden; hierop is art. 15 lid 2 van toepassing.

Elk land heeft zijn eigen bevoegdheid om belasting te heffen

Afwijkende belastingregels

Voor artiesten (en sporters)¹ is een speciaal artikel in het OESO-modelverdrag opgenomen, art. 17. Daarin staat dat in afwijking van de regels van de artikelen 7 en 15 het heffingsrecht voor inkomsten uit optredens telkens toekomt aan het land van het optreden. Dit geldt ook als de gage voor een optreden niet aan de artiest zelf, maar aan een ander wordt betaald (art. 17 lid 2). De tekst van art. 17 is als volgt:

‘1 Niettegenstaande de bepalingen van de artikelen 14 en 15 mogen inkomsten die een inwoner van een verdragsluitende Staat verkrijgt uit zijn persoonlijke werkzaamheden die hij in de andere verdragsluitende Staat verricht in de hoedanigheid van artiest, zoals toneelspeler, film-, radio- of televisieartiest, of musicus, of in de hoedanigheid van sportbeoefenaar, in die andere Staat worden belast.

2 Indien inkomsten uit werkzaamheden die een artiest of een sportbeoefenaar persoonlijk

en als zodanig verricht niet worden toegekend aan de artiest of aan de sportbeoefenaar zelf maar aan een andere persoon, mogen die inkomsten, niettegenstaande de bepalingen van de artikelen 7, 14 en 15, worden belast in de verdragsluitende Staat waar de werkzaamheden van de artiest of de sportbeoefenaar worden verricht.'

Met art. 17 worden dus de artikelen 7, 14 en 15 van het OESO-modelverdrag opzijgezet, wat betekent dat het voor Nederlandse artiesten niet mogelijk is om uitsluitend belastingheffing in de woonstaat te hebben, waar dat voor gewone zelfstandigen zonder vaste inrichting in de werkstaat én voor gewone werknemers in dienst van een werkgever wel mogelijk zou zijn. Striktere regels dus voor artiesten, die voor het eerst zijn opgenomen in het eerste OESO-modelverdrag van 1963, met de argumentatie dat 'hiermee praktische moeilijkheden zouden worden vermeden'. Later werd de reikwijdte van art. 17 OESO-modelverdrag uitgebreid, onder meer in 1977 door de toevoeging van het tweede lid, waarmee werd gepoogd het misbruik door het tussenvoegen van vennootschappen tegen te gaan.

Wantrouwen

Maar de belangrijkste motivering van het afwijkende art. 17 in het OESO-modelverdrag staat in het OESO-rapport van 1987 (OESO 1987), dat zeer veel wantrouwen tentoonspreidde met opmerkingen als 'clear evidence of non-compliance', 'rarely disclose casual earnings', 'sophisticated tax avoidance schemes, many involving the use of tax havens, are frequently employed by top-ranking artistes and athletes',

Bekende en vaak zeer mobiele artiesten vertoonden ontwijkingsgedrag

'relatively unsophisticated people, in the business sense, can be precipitated into great riches', en 'travel, entertainment and various forms of ostentation are inherent in the business and there is a tendency to be represented by adventurous but not very good accountants'. Volgens het OESO-rapport uit 1987 vertoonden bekende en vaak zeer mobiele artiesten ontwijkingsgedrag door voor te wenden in een belastingparadijs zoals Monaco te wonen ('tax avoidance') én was het voor andere artiesten eenvoudig om de in het buitenland verdiende gages in eigen land niet in hun belastingaangifte op te nemen ('non-compliance'). Door deze gedragingen concludeerde het OESO-rapport in 1987 dat een bronheffing voor artiesten toch de beste wijze van belasting heffen was, ook al wek deze opzichtig af van de gewone toedelingsregels.

Daarnaast gaf het rapport diverse aanbevelingen, zoals de goedkeuring van belasting-

	Heffing	Aftrek van kosten	Belasting-tarief	Aangifte achteraf
Australië	ja	ja	29-47%	ja
België	ja	forfait	18%	nee
Canada	ja	nee	15%	ja
Denemarken	nee			
Duitsland ²	ja	nee	15%	nee
óf:	ja	ja	15-30%	ja
Estland	ja	nee	15%	nee
Finland	ja	nee	15%	nee
Frankrijk	ja	nee	15%	ja
Griekenland	ja	nee	20%	nee
Groot-Brittannië	ja	ja	22%	ja
Hongarije	ja	ja	40%	ja
Ierland	ja	nee	20%	nee
IJsland	ja	nee	10%	nee
Italië	ja	nee	30%	nee
Japan	ja	nee	20%	nee
Letland	ja	nee	25%	nee
Litouwen	ja	nee	15%	nee
Mexico	ja	nee	25%	nee
Nederland	nee ³			
Nieuw-Zeeland	ja	ja	20%	ja
Noorwegen	ja	nee	15%	ja
Oostenrijk	ja	nee	20%	ja
óf:	ja	ja	25-35%	ja
Portugal	ja	nee	25%	nee
Slowakije	ja	nee	25%	nee
Spanje	ja	nee	25%	nee
Tsjechië	ja	nee	25%	nee
Turkije	ja	nee	22%	nee
Verenigde Staten	ja	ja	30%	ja
Zuid-Afrika	ja	nee	18%	nee
Zuid-Korea	ja	nee	20%	nee
Zweden	ja	nee	15%	nee
Zwitserland	ja	ja	0-32%	nee

heffing van de brutogage, dus zonder aftrek van kosten, maar dan wel tegen een laag tarief. Hiermee werd het net rond de ‘onbetrouwbare’ artiesten nog verder aangetrokken. Deze aanbevelingen werden in 1992 in het Commentaar op art. 17 OESO-modelverdrag overgenomen.

Nationale regels

De meeste landen kennen in hun nationale wetgeving een bronheffing op nagenoeg alle inkomsten die buitenlanders in hun land verdienen. Voor hen is het gebruik van art. 17 OESO-modelverdrag in hun eigen belastingverdragen dus een bevestiging van de belastingheffing van buitenlandse artiesten. Hoe dit in de verschillende landen is geregeld, staat in het overzicht op pagina 73.

In dit overzicht valt op dat veel landen de aanbeveling van de OESO hebben opgevolgd, geen aftrek van kosten toestaan en belasting heffen van de bruto-inkomsten van artiesten. Ze passen daarbij inderdaad een lager belastingtarief toe dan normaal. Maar of tarieven van 15% tot 30% echt laag te noemen zijn, hangt natuurlijk af van de hoogte van de kosten die de artiesten moeten maken voor hun buitenlandse optredens. Bij 40% kosten is een brutotarief van 20% gelijk aan een effectief

belastingtarief van 33% (van de winst van 60%); bij hogere kosten loopt het effectieve belastingtarief navenant hoger op.⁴

Ook staan veel landen géén normale aangifte inkomstenbelasting na afloop van het jaar toe aan buitenlandse artiesten. In die landen is de bronheffing van de brutogage dus ook de eindheffing. Zonder kostenaftrek en aangifte inkomstenbelasting komt de bronheffing in de werkstaat tamelijk willekeurig over;

Het net rond ‘onbetrouwbare’ artiesten werd nog verder aangetrokken

de globale bronheffing staat ver af van een eerlijke belastingheffing.

Europees Gerechtshof

De onmogelijkheid van kostenaftrek en de uitsluiting van een normale belastingaangifte zijn inmiddels onderwerp geweest van twee zaken voor het Hof van Justitie van de EG (HvJ EG), namelijk *Arnoud Gerritse*⁵ en *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*.⁶ In beide zaken besloot het HvJ EG dat het in strijd is met de vrijheidsbeginselen van de artikelen 49 en 50 van het EG-verdrag dat buitenlandse belastingplichtigen géén kosten mogen aftrekken alvorens de belasting op hun inkomen in de werkstaat wordt berekend, terwijl binnenlandse belastingplichtigen dat wel mogen. Voor deze ongelijke behandeling is geen rechtvaardiging te geven, zodat zij door EU-landen moet worden gestaakt. Was de *Gerritse*-uitspraak nog zo te lezen dat de kostenaftrek pas na afloop van een

	Inkomsten uit verdragsland	Methode ter voorkoming van dubbele belasting
Australië	verrekening	
België	verrekening	
Canada	verrekening	
China	verrekening	
Duitsland (zelfstandige)		vrijstelling
Finland	verrekening	
Frankrijk	verrekening	
Groot-Brittannië		vrijstelling
Hongarije	verrekening	
Ierland		vrijstelling
India	verrekening	
Indonesië	verrekening	
Israël		vrijstelling
Italië	verrekening	
Japan		vrijstelling
Luxemburg		vrijstelling
Maleisië	verrekening	
Marokko		vrijstelling
Nieuw-Zeeland	verrekening	
Noorwegen		vrijstelling
Oostenrijk	verrekening	
Polen	verrekening	
Portugal	verrekening	
Roemenië	verrekening	
Rusland	verrekening	
Singapore		vrijstelling
Spanje		vrijstelling
Suriname	verrekening	
Thailand		vrijstelling
Tsjechië	verrekening	
Turkije	verrekening	
Verenigde Staten	verrekening	
Zuid-Afrika	verrekening	
Zuid-Korea	verrekening	
Zweden	verrekening	
Zwitserland (zelfstandige)		vrijstelling
Belastingregeling Koninkrijk Aruba, Antillen		vrijstelling

jaar behoefde te worden toegestaan, in de *Scorpio*-zaak maakte het HvJ EG overduidelijk dat de directe kosten van het optreden reeds bij de berekening van de bronheffing aftrekbaar moeten zijn. Ook moeten normale belastingaangiften na afloop van het jaar mogelijk zijn voor buitenlandse artiesten.

Veel EU-landen moeten dus hun belastingwetgeving aanpassen. Inmiddels hebben Duitsland en Oostenrijk dat gedaan, zoals blijkt uit het voorgaande overzicht, maar landen als België, Zweden, Spanje, Bulgarije en Tsjechië zijn door de Europese Commissie aangesproken om actie te gaan ondernemen, en andere landen zullen zeker nog volgen.

Aangezien 17 van de 30 leden van de OESO ook lidstaat zijn van de EU, heeft ook de OESO haar aanbeveling sinds de zomer van 2008 aangepast en biedt ze nu een keuzemogelijkheid tussen een brutoheffing tegen een laag tarief en een normale heffing van de nettogage, dus na aftrek van kosten. Hiermee wordt de belastingheffing van buitenlandse optredens sterk verbeterd.

Vrijstelling of verrekening

De OESO heeft in art. 23 van het modelverdrag een keuzebepaling opgenomen hoe dubbele belastingheffing kan worden voorkomen. Landen

kunnen kiezen tussen de belastingvrijstellings- of de belastingverrekeningsmethode. Bij de vrijstellingsmethode wordt het buitenlandse inkomen in het woonland vrijgesteld van belastingheffing. De artiest hoeft niet te bewijzen dat er in het buitenland daadwerkelijk belasting voor hem is afgedragen, want de vrijstelling in de woonstaat staat daar los van. Bij de verrekeningsmethode mag de buitenlandse belasting in de woonstaat worden verrekend. Dit lijkt de

Bronheffing van buitenlandse artiesten zorgt voor administratieve rompslomp

meest zuivere methode, omdat de buitenlandse belasting als een voorheffing op de belasting in de woonstaat gaat dienen. Niettemin is er ook op deze methode wat aan te merken, want er kan veel fout gaan, waardoor er toch dubbele belastingheffing resulteert. Zo kan het voorkomen dat er onvoldoende bewijs is van de afgedragen buitenlandse belasting: jaaropgaven kunnen bijvoorbeeld op naam van het orkest, gezelschap, management of van anderen gesteld worden, waardoor de artiest niet kan bewijzen dat de belasting voor hem is afgedragen. Ook zijn bepaalde heffingen volgens belastingverdragen niet verrekenbaar, zoals Amerikaanse *state tax*, Ierse btw of Franse sociale premies.

Daar komt nog bij dat de belastingverrekening wordt beperkt tot het bedrag dat in het woonland gemiddeld aan belasting wordt betaald, dus eigenlijk tot de uitkomst van de belastingvrijstellingsmethode. Het is op zich niet vreemd dat de woonstaat niet meer buiten-

landse belasting wil verrekenen dan ze zelf aan belasting heft, maar dit leidt voor internationale artiesten wel tot problemen.

Voorkomingsregels

Nederland heeft in zijn belastingverdragen zeer wisselend de vrijstellings- en verrekeningsmethode afgesproken. In oude verdragen staat telkens de vrijstellingsmethode, maar Nederland is later van beleid veranderd, nadat de OESO de aanbeveling in §12 van het Commentaar op art. 17 OESO-modelverdrag heeft opgenomen om voor artiesten de belastingverrekening als methode ter voorkoming van dubbele belastingheffing te gebruiken. (zie p.75)

In twaalf belastingverdragen en in de Belastingregeling voor het Koninkrijk heeft Nederland dus nog steeds de vrijstellingsmethode opgenomen. In de andere, nieuwere belastingverdragen staat telkens de verrekeningsmethode. Voor de toepassing is ook het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 van belang, want daarin worden regels gegeven voor zowel de vrijstellings- als de verrekeningsmethode. Voor beide methodes wordt de mogelijkheid geboden om buitenlands inkomen dat niet tot belastingvrijstelling leidt of buitenlandse belasting die niet tot verrekening leidt, door te schuiven naar volgende jaren.

Compensatieregeling

De Nederlandse voorkoming van dubbele belastingheffing wordt bij lagere inkomens helaas sterk beperkt, doordat de eerste twee belasting-schijven voor het grootste deel bestaan uit premies volksverzekeringen, waarvoor vaak geen vrijstelling wordt verleend. De meeste in Nederland woonachtige artiesten zijn zelfstandig of zijn werknemer van een werkgever in Nederland, en in beide gevallen bepalen de EU Vo. 1408/71 dan wel de Nederlandse verdragen inzake sociale zekerheid dat de artiest in zijn woonstaat Nederland verzekerd is en dus in

Nederland premies volksverzekeringen moet betalen.⁷ Door de lage begintarieven in de inkomstenbelasting bestaat er dus voor een flinke groep Nederlandse artiesten een groot risico van onvolledige belastingvrijstelling of -verrekening voor hun buitenlandse inkomsten.

Dit negatieve effect is gelukkig verholpen in het belastingverdrag met België van 5 juni 2001, want daarin is de algemene compensatieregeling opgenomen. Deze houdt in dat Nederlandse artiesten de afgedragen Belgische bedrijfsvoorheffing kunnen verrekenen met niet alleen de Nederlandse inkomstenbelasting, maar ook met de premies volksverzekeringen. De Belgische belastingheffing wordt eigenlijk als Nederlandse loonheffing gezien, die volledig verrekenbaar is. Het gevolg is zelfs, dat een teveel aan Belgische bedrijfsvoorheffing ook mag worden verrekend, waardoor er een teruggaaf van Nederlandse inkomstenbelasting kan ontstaan.

Afschaffing van bronheffing

Het voorgaande laat zien dat de problemen van de afwijkende belastingheffing van internationale artiesten aanzienlijk zijn. De bronheffing van buitenlandse artiesten levert nauwelijks een serieuze belastingopbrengst op, maar zorgt wel voor veel administratieve rompslomp en mogelijk dubbele belastingheffing. Alle landen zouden serieus moeten overwegen of navolging van art. 17 OESO-modelverdrag nog wel goed is. Nederland heeft zich er inmiddels als eerste land aan onttrokken met de afschaffing (per 2007) van de bronheffing voor buitenlandse artiesten uit landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft. Het ministerie van Financiën heeft berekend dat dit ca. 5 miljoen euro per jaar aan belastingopbrengst zou schelen (van zelfstandige artiesten, sporters en gezelschappen), maar dat de administratieve lasten daartegenover met 1,6 miljoen euro zouden verminderen. Een goede uitruil, dus.

Dick Molenaar

is werkzaam bij All Arts Belasting-adviseurs in Rotterdam

In de sport wordt het Nederlandse voorbeeld al enigszins nagevolgd, want zowel bij de Olympische Winterspelen 2010 in Vancouver, het WK voetbal 2010 in Zuid-Afrika als de Olympische Zomerspelen 2012 in Londen wordt afgezien van de gebruikelijke bronheffing van 15-20% van de betreffende landen. Impliciet wordt hiermee erkend dat de bronheffing van art. 17 OESO-modelverdrag eigenlijk een obstakel is.

Als alle landen de bronheffing voor artiesten uit verdragslanden laten vervallen, is er zelfs geen verlies aan belastingopbrengst, omdat er dan ook geen belastingverrekening meer hoeft te worden gegeven aan de eigen artiesten voor hun buitenlandse inkomsten. Art. 17 OESO-modelverdrag zou kunnen worden omgedraaid in een aanbeveling tot het volgen van de normale regels voor zelfstandigen en niet-zelfstandigen van de artikelen 7 en 15 OESO-modelverdrag; ook in dit geval zou aan de bezwaren uit het OESO-rapport van 1987 tegemoetgekomen zijn.

Genoeg te repareren dus. Voor buitenlandse artiesten die in Nederland optreden is het inmiddels goed geregeld, maar de belastingheffing van Nederlandse artiesten met buitenlandse inkomsten is nog steeds erg willekeurig en vaak nadelig. De Nederlandse regering zou bij het heronderhandelen van bestaande en het sluiten van nieuwe belastingverdragen het speciale art. 17 kunnen weglaten, waardoor de afschaffing wederzijds wordt. Dat is een kleine ingreep, het gaat om weinig geld, maar het levert wel een positieve bijdrage aan de ont-plooiing van de Nederlandse podiumkunsten in het buitenland.

Literatuur

- Molenaar, D. (2006) *Taxation of international performing artists*. Amsterdam: IBFD.
 OESO (1987) 'Taxation of entertainers, artists and sportsmen'. In: *Issues in International Taxation*, no. 2.

Noten

- 1 Verder in dit artikel zullen de sporters niet meer worden genoemd. De speciale behandeling van de inkomsten van internationale artiesten geldt echter ook in gelijke zin voor sporters.
- 2 Vanaf 1 januari 2009 kent Duitsland een keuzemogelijkheid; daarvoor was alleen een beperkte kostenafrek achteraf mogelijk.
- 3 Nederland kent sinds 2007 een vrijstelling van loonbelasting voor zelfstandige artiesten; zie onderdeel 8 hierna.
- 4 Naar de kosten die artiesten voor buitenlandse optredens maken is onderzoek verricht. Het gaat om buitenlandse artiesten die in Nederland optraden in de jaren 2002 t/m 2004. Deze kosten bleken gemiddeld 75% van de ontvangen gages te bedragen, maar kenden wel een grote variatie. Zie hiervoor: Molenaar 2006, 199-225.
- 5 *Arnoud Gerritse*, HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01, V-N 2003/32.6.
- 6 *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*, HvJ EG 3 oktober 2006, zaak C-290/04, V-N 2006/54.13.
- 7 Hierover zijn twee hofuitspraken uit 2005 bekend. In Hof Amsterdam 11 augustus 2005, NTFR 2005/1103 ging het om een zelfstandige zangeres die ondanks Duitse belastingheffing toch in Nederland verzekerd was. In Hof Den Bosch 8 november 2005, LJN AU6884 ging het om een zanger die in Duitsland in dienstbetrekking had gewerkt en daardoor met zijn gehele inkomen in Duitsland onder de sociale verzekeringen behoorde te vallen.