
CHAPTER 17

SUMMARY AND CONCLUSIONS IN DUTCH

17.1. Introductie en definities

Dit proefschrift gaat over de belastingheffing van internationaal optredende artiesten. Zij genereren hun gages van optredens in veel andere landen dan hun woonland en die gages worden op een speciale manier belast. De meeste landen hebben de aanbeveling van de OESO gevolgd en belasten de gages van buitenlandse artiesten. Artikel 17 van het OESO Modelverdrag zet de normale toewijzingsregels van artikel 7 (Winsten) en artikel 15 (Niet-zelfstandige arbeid) opzij. De OESO geeft twee redenen voor deze afwijkende behandeling van internationale artiesten: (1) topsterren proberen normale belastingheffing te ontwijken door te suggereren dat zij in belastingparadijzen wonen; en (2) veel artiesten geven hun buitenlands inkomen niet op in het woonland.

Met artikel 17 lid 2 is het heffingsrecht uitgebreid tot alle betalingen voor een optreden, niet alleen aan de artiesten maar ook aan andere personen. De OESO meent dat een bronbelasting in het land van het optreden een redelijke maatregel is om te zorgen dat elke artiest zijn bijdrage aan de schatkist levert.

De artiesten moeten hun gages ook in hun woonland aangeven, dat belasting zal heffen van het wereldinkomen van zijn inwoners. Dubbele belastingheffing wordt voorkomen door toekenning van een belastingvrijstelling of een belastingverrekening in het woonland.

Het voorgaande suggereert dat de belastingheffing van internationaal optredende artiesten met artikel 17 van het OESO Modelverdrag in balans is, ondanks dat het afwijkt van de normale regels van de artikelen 7 en 15 van het OESO Modelverdrag. Maar de afwijkende heffing leidt ook tot veel praktische problemen, bijvoorbeeld omdat de belastbare grondslag in het land van het optreden hoger is dan in het woonland, de uitwisseling van inlichtingen tussen landen voor deze kortdurende zakelijke activiteiten nog niet goed ontwikkeld is en vaak moeilijkheden met de belastingverrekening in het woonland ontstaan. En de artiesten worden opgezadeld met relatief hoge administratiekosten, zowel in het land van het optreden als in het woonland. Uit de literatuur blijkt dat deze

problemen zich geregeld voordoen en dat zowel de artiesten als de organisatoren van de optredens de speciale belastingregels als een obstakel voor internationale activiteiten ervaren.

Dit proefschrift heeft twee doelen, namelijk ten eerste het bestuderen of de effecten van de speciale belastingheffing van internationale artiesten, zoals afgeleid van artikel 17 van het OESO Modelverdrag, tot ongelijke behandeling van artiesten leidt, en zo ja, of het resultaat redelijk is, en zo nee, of de behandeling gerechtvaardigd kan worden, en ten tweede het bespreken van de resultaten van mogelijke aanpassingen van artikel 17 van het OESO Modelverdrag.

De coördinatie door de OESO is begonnen met het eerste Modelverdrag van 1963. Dit Model bevatte voor het eerst in artikel 17 een speciale bepaling voor artiesten, samen met een officieel Commentaar. Artikel 17 werd uitgebreid met een tweede paragraaf in het Modelverdrag van 1977, waarin ook betalingen voor gages aan andere personen dan de artiest belastbaar werden gemaakt in het land van het optreden. De tekst van artikel 17 lid 2 was tamelijk ruim geformuleerd, maar het Commentaar beperkte de reikwijdte tot situaties waarin belastingontwijking voorop stond, zoals met artiestenvennootschappen.

Verdere uitbreiding werd voorgesteld in het OESO-rapport over artiesten (en sporters) uit 1987. In dit rapport werd veel wantrouwen geuit, niet alleen tegen de artiesten maar ook tegen hun managers, accountants en andere adviseurs. Het leek alsof iedereen de belasting poogde te ontwijken door te suggereren in belastingparadijzen te wonen of het buitenlands inkomen niet in het woonland aan te geven. En alhoewel het rapport in principe de normale internationale verdelingsregels zou willen volgen, gaf het toch de voorkeur aan een speciale regeling voor artiesten (en sporters) “om praktische problemen te voorkomen”. Maar vreemd genoeg stelde het rapport ook voor om de reikwijdte van artikel 17 lid 2 te verbreden tot de ruime benadering, hetgeen zou betekenen dat alle betalingen aan anderen dan de artiesten volledig zouden moeten worden belast in het land van het optreden, dus niet alleen in mogelijke misbruiksituaties.

De meeste aanbevelingen uit het rapport van 1987 zijn overgenomen in het herziene Commentaar op artikel 17 van het OESO Modelverdrag van 1992. Dit leidde tot opvallende verschillen met het Amerikaanse Modelverdrag, dat juist de aanbeveling kent om artikel 17 lid 2 beperkt uit

te leggen, naast andere beperkingen, zoals de drempel voor kleine artiesten.

De speciale regels voor artiesten in artikel 17 van het OESO Modelverdrag vragen om een duidelijke definitie van het begrip “artiest”. De definitie en de lijst met voorbeelden van hoofdstuk 3 hebben tot op zekere hoogte opgehelderd wie “artiest” is en wie niet, maar in bepaalde gevallen kunnen toch nog wel problemen verwacht worden. En hoewel de algemene verdragsinterpretatieregels van artikel 3 lid 2 van het OESO Modelverdrag sommige van deze problemen kunnen verhelpen, leiden de resterende kwesties onvermijdelijk tot dubbele belastingheffing. Een betere en completere definitie van het begrip “artiest” is daarom noodzakelijk.

Kwalificatieproblemen doen zich ook voor bij het begrip “inkomsten uit optredens”. Een betere en meer eenduidige definitie van dit begrip is eveneens noodzakelijk om het risico van dubbele belastingheffing weg te nemen.

17.2. Huidige situatie – bilaterale belastingverdragen

In hoofdstuk 5 worden de resultaten getoond van een onderzoek naar het gebruik van artikel 17 en zijn variaties in de belastingverdragen van 46 landen. Dit onderzoek laat zien dat 97% van deze belastingverdragen een bepaling kennen die vergelijkbaar is met artikel 17. Op dit onderdeel lijkt de aanbeveling van de OESO tamelijk goed te werken. Een forse meerderheid van 87% van de belastingverdragen met artikel 17 heeft ook de tweede paragraaf opgenomen, die de betaling van de gage voor het optreden aan een ander dan de artiest ook belastbaar maakt. Een minderheid van de landen beperkt de reikwijdte van artikel 17 lid 2 tot gevallen waarin de artiest deelneemt in de resultaten van die derde persoon of deze persoon beheerst. Alleen Canada, Zwitserland en Amerika gebruiken de beperkte uitleg in de meeste van hun belastingverdragen.

De verrassing van het onderzoek is wel dat artikel 17 lid 3 wordt gebruikt in 66% van de vele belastingverdragen van de 46 landen. Met deze uitzondering wordt het heffingsrecht voor optredens die worden gefinancierd uit openbare middelen toegewezen aan het woonland. Het ruime gebruik van deze beperkende bepaling is met name opvallend, omdat het niet meer dan een optie in paragraaf 14 van het OESO-Commentaar is en in artikel 17 zelf niet eens genoemd wordt. Het lijkt er

op dat landen hun eigen budgettaire belangen proberen te beschermen door woonplaatsheffing toe te staan aan gesubsidieerde artiesten, waarmee wordt voorkomen dat deze artiesten last kunnen hebben van overbelasting of dubbele belastingheffing.

Van twee landen, Amerika en Nederland, zijn alle belastingverdragen besproken in hoofdstuk 5. Geen van beide landen lijkt een erg consistent verdragsbeleid voor de toepassing van artikel 17 te kennen.

Driehoeksverhoudingen hebben over de jaren tot enige discussie geleid. Om verwarring te voorkomen kan een driehoekssituatie het beste worden beschouwd vanuit het perspectief van artikel 1 van het OESO Modelverdrag, dat bepaalt dat een belastingverdrag alleen kan worden toegepast als een inwoner van dat land betrokken is.

In hoofdstuk 6 worden de resultaten getoond van een onderzoek naar de belastingregels voor buitenlandse artiesten in verschillende landen. Slechts twee landen kennen géén belastingheffing van buitenlandse artiesten, namelijk Denemarken en Ierland.

De aftrek van kosten is niet toegestaan in 24 van de andere 32 landen (= 75%). Dit sluit aan bij paragraaf 10 van het Commentaar op artikel 17 van het OESO Modelverdrag, maar o.a. het Verenigd Koninkrijk en Nederland laten zien dat het ook goed mogelijk is om een prima functionerend heffingssysteem inclusief kostenaftrek in te voeren.

Het tarief van de bronbelasting varieert tussen 15% en 47%, afhankelijk van de aftrekbaarheid van kosten. Aangifte inkomstenbelasting na afloop van het jaar is niet toegestaan in 20 van de 32 landen (= 63%), waardoor inhouding van de bronbelasting ook de eindheffing is.

Andere heffingen dan inkomstenbelasting blijken ook te bestaan, zoals omzetbelasting, lokale belastingen en sociale premies. Sommige landen kennen nationale, eenzijdige vrijstellingen, die structureel of incidenteel kunnen zijn.

In het algemeen kan worden geconcludeerd dat de belastingregels voor buitenlandse artiesten in de meeste landen zeer gevarieerd en daardoor niet erg consistent zijn.

In hoofdstuk 7 wordt de voorkoming van dubbele belasting in het woonland besproken. In het Commentaar op artikel 17 van het OESO Modelverdrag wordt de methode van belastingverrekening aanbevolen voor artiesten. Dit wijkt af van het normale beleid in de meeste landen van het Europese continent, die normaliter de vrijstellingsmethode gebruiken voor actief, arbeidsinkomen. De OESO biedt zijn lidstaten voor de andere bronnen van actief, arbeidsinkomen in het OESO Modelverdrag (artikelen 7 en 15) de keuze tussen de verrekenings- of de vrijstellingsmethode.

De aanbevolen gewone verrekeningsmethode is helaas de methode die tot het ongunstigste resultaat leidt, indien vergeleken met de drie andere voorkomingsmethoden. De gewone verrekeningsmethode kan eenvoudig tot een overschot aan buitenlandse belasting leiden, zeker als de *per-country* methode moet worden gebruikt.

In de praktijk kunnen zich diverse problemen voordoen met de belastingverrekening. Het risico is aanzienlijk dat een artiest in zijn woonland geen belastingverrekening kan krijgen. De belastingvrijstellingsmethode zou sommige van deze problemen wegnemen en lijkt de gevolgen van het systeem van voorkoming van dubbele belastingheffing beter te verdelen over de belastingplichtige en de belastingautoriteiten.

In hoofdstuk 8 worden de kosten van internationale artiesten bestudeerd. Deze blijken hoog te zijn, maar zijn vaak niet aftrekbaar in het land van het optreden. Paragraaf 10 van het Commentaar op artikel 17 van het OESO Modelverdrag ondersteunt deze belastingheffing van de bruto-inkomsten.

Een onderzoek in Nederland laat het belang van de kosten zien. Voor het onderzoek zijn de gegevens verzameld van 2498 optredens in een periode van 3 jaar (2001-2003). De resultaten laten zien dat de hoogte van de kosten varieert, tussen 0% en meer dan 150% van de gages, maar dat zij gemiddeld 75% bedragen. In het onderzoek zijn artiesten betrokken uit zeer verschillende disciplines zoals klassieke muziek, popmuziek, dans en toneel, en zowel amateurs als topsterren.

De uitkomsten worden bevestigd door een evaluatie van de Nederlandse belastingadministratie van mei 2004. Deze dienst bestudeerde de belastingheffing van artiesten en sporters in het jaar 2002 en kwam tot een gemiddelde aan kosten van 64%.

De conclusie van beide onderzoeken is dat, met tweederde of driekwart van de inkomsten, het element van de kosten voor artiesten een belangrijke rol speelt in hun winstbepaling. Artiesten zijn niet anders dan gewone ondernemingen of beroepsbeoefenaren die hun inkomsten ook slechts kunnen genereren door te investeren in goede producten en een geschikte organisatie.

Artiesten kunnen ook andere inkomsten hebben, zoals royalty's van plaatverkoop. Het kan worden verdedigd dat een deel van de kosten van de optredens zou moeten worden toegerekend aan die andere inkomsten. Maar vaak zou dit ook niet terecht kunnen zijn, namelijk als de relatie tot de andere inkomsten te indirect is.

In hoofdstuk 9 wordt de excessieve belastingheffing van internationaal optredende artiesten in acht voorbeelden getoond. De strikte belastingregels in de landen van de optredens en de ruime uitleg van artikel 17 lid 2 van het OESO Modelverdrag leiden tot een hogere belastingdruk voor artiesten dan voor anderen. De effectieve belastingdruk op de winst op de optredens kan zelfs hoger zijn dan het hoogste marginale belastingtarief van een land.

Aan de andere kant beperken de woonlanden de belastingverrekening normaliter tot de belasting die is verschuldigd over de buitenlandse gages. Dit stemt overeen met artikel 23B van het OESO Modelverdrag, maar vergroot het risico van excessieve belastingheffing.

De voorbeelden laten zien dat de ruime uitleg van artikel 17 lid 2 van het OESO Modelverdrag zijn doel voorbij schiet. Het biedt geen extra bescherming tegen belastingontwijking, maar belast juist de gewone artiesten zwaarder.

In hoofdstuk 10 wordt de opbrengst van de speciale belastingregels voor buitenlandse artiesten onderzocht. Gegevens uit Nederland waren reeds beschikbaar uit het onderzoek van hoofdstuk 8 en de evaluatie van de belastingadministratie. In dit land ligt de belastingopbrengst van buitenlandse artiesten en sporters tussen 1,5 en 6,7 miljoen euro per jaar. Het verschil wordt veroorzaakt doordat niet alle artiesten en sporters hebben verzocht om aftrek van kosten.

Drie andere landen hebben ook hun belastingopbrengst van buitenlandse artiesten en sporters gepubliceerd: het Verenigd Koninkrijk, Australië en

Nieuw-Zeeland. Als deze cijfers worden samengebracht met de Nederlandse komt er een gewogen gemiddelde opbrengst uit van 0,01% van de totale belastingopbrengst van deze landen. De conclusie van dit onderzoek is dat de belastingheffing van buitenlandse artiesten (en sporters) geen substantiële bijdrage aan de schatkist van een land levert.

Daar komt nog bij dat het woonland een belastingverrekening of – vrijstelling moet geven aan artiesten voor hun buitenlandse gages. Dat maakt per saldo de belastingopbrengst in een land zelfs verwaarloosbaar.

De administratieve lasten voor zowel de artiesten als de belasting-administratie zijn vrij hoog, omdat veel werk moet worden gedaan in zowel het land van het optreden als het woonland. Deze lasten staan in schril contrast met de minimale belastingopbrengst.

17.3. Huidige situatie binnen de Europese Unie

Hoofdstuk 11 bespreekt het streven van de Europese Gemeenschap om marktintegratie te realiseren. De indirecte belastingen, zoals de BTW, zijn geharmoniseerd binnen de EG, maar de directe belastingen blijven nog steeds de verantwoordelijkheid van de individuele lidstaten, hoewel de nationale belastingregels wel worden beïnvloed door het EG-verdrag en diverse richtlijnen. Het Europees Gerechtshof speelt een belangrijke rol in dit onderdeel van het integratieproces.

De *Arnoud Gerritse*-zaak van het Europees Gerechtshof van juni 2003 heeft de ongelijke behandeling van internationale artiesten laten zien. In deze zaak was Duitsland het voorbeeld; het land stond geen kostenaf trek en geen normale belastingaangifte toe. Ook andere landen hebben deze beperkingen voor buitenlandse artiesten in hun wetgeving. Het Europees Gerechtshof vond deze beperkingen strijdig met het EG-verdrag. De discussie over de belastingheffing van artiesten wordt voortgezet in twee andere, nog lopende zaken voor het Europees Gerechtshof, *Scorpio Konzertproduktionen* and *Centro Equestre da Leziria Grande Lda*. Beide zaken gaan vooral over de aftrekbaarheid van de kosten, namelijk over het moment van aftrek (*Scorpio*) en de toerekenbaarheid van indirecte kosten (*Centro Equestre*). De auteur verwacht dat het Europees Hof zal besluiten dat elke beperking in de kostenaf trek van artiesten strijdig zal zijn met de vrijheidsbeginselen van het EG-verdrag. Daardoor zal kostenaf trek reeds moeten worden toegestaan vóór de inhouding van de belasting, moeten de

normale toerekeningsregels van kosten worden gevolgd en mag geen speciale procedure voor teruggaaf van belasting met zwaardere administratieve eisen bestaan.

Deze problemen zouden niet bestaan als de artiest een vaste inrichting zou creëren in het land van het optreden. De normale regels voor ondernemingen zouden dan gelden en de non-discriminatieregels van artikel 24 lid 1 van het OESO Modelverdrag zouden gelden. Dit verschil in behandeling is strijdig met het EG-verdrag, in het bijzonder met de vrijheid van vestiging en de vrijheid tot dienstverlening.

Hoofdstuk 12 bespreekt dat zowel het OESO Modelverdrag als het EG-verdrag het doel hebben om dubbele belastingheffing te voorkomen, alhoewel dit in het EG-verdrag slechts een van de vele doelen is en het verdrag zich in beginsel niet mengt in de directe belastingregels van de lidstaten. Toch heeft het EG-verdrag met de vrijheids- en gelijkheidsbeginselen wel een grote invloed op de directe belastingregels. Door de verschillen in benadering van de OESO en de EG kunnen conflicten over competenties ontstaan.

Dit uit zich bij de kostenafrek voor artiesten, waar de OESO poogt neutraal te blijven met paragraaf 10 van het Commentaar op artikel 17, maar het Europees Gerechtshof bepaalde in de *Arnaud Gerritse*-beslissing dat kostenafrek juist moet worden toegestaan. Dit betekent voor EU-lidstaten, dat zij geen beroep meer kunnen doen op paragraaf 10 van het OESO-commentaar.

Verder leidt de ruime uitleg van artikel 17 lid 2 van het OESO Modelverdrag tot een conflict met de EG-regels, omdat het de risico's van excessieve belastingheffing en het missen van belastingverrekening vergroot en de administratieve lasten hierdoor hoog zijn, terwijl het risico van belastingontwijking binnen de Europese Unie nihil is. Er zijn binnen de Gemeenschap geen belastingparadijzen en uitwisseling van inlichtingen is goed mogelijk met de richtlijnen.

Ook legt de lopende *Stauffer*-zaak druk op artikel 17 lid 2. De vraag in deze zaak is of een vrijstelling van vennootschapsbelasting alleen kan worden toegestaan voor inwoners, terwijl niet-inwoners worden uitgesloten, ook al voldoen zij wel aan de voorwaarden als zij zich zouden vestigen. Dit lijkt in strijd met de vrijheidsbeginselen van het EG-verdrag.

Dit geldt eveneens voor de optionele en veelgebruikte artikel 17 lid 3-bepaling, waarin gesubsidieerde artiesten worden vrijgesteld van bronbelasting in het land van hun optreden. Er is geen rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling van niet-gesubsidieerde artiesten.

De nadelen van het systeem van belastingheffing van artiesten leiden tot de discussie of artikel 17 van het OESO Modelverdrag als geheel wel mogelijk is onder het EG-verdrag. Er lijkt onvoldoende rechtvaardiging te bestaan voor de obstructie van de vrijheidsbeginselen. Toch moet na de beslissing in de *D*-zaak worden betwijfeld of het Europees Gerechtshof bereid is de beginselen van Europees recht te laten prevaleren boven de speciale positie van artiesten in de belastingverdragen.

Mogelijke conflicten kunnen ook ontstaan over de voorkoming van dubbele belastingheffing in het woonland. De belastingverrekeningsmethode is onevenwichtig, omdat de artiest wel het nadeel van excessieve belastingheffing kan ondervinden maar nooit een voordeel kan hebben. De belastingvrijstellingsmethode lijkt beter geschikt.

Het probleem van excessieve belastingheffing is nu alleen het risico van de artiest. Maar de belastingverdragen, het EG-verdrag en de EG-richtlijnen geven zowel het land van het optreden als het woonland de verantwoordelijkheid om actief gegevens uit te wisselen en actie te ondernemen om dubbele belastingheffing te voorkomen. Het Europees Gerechtshof heeft dit onderkend en uitgesproken dat deze verantwoordelijkheid ook bestaat als het slechts om een klein belastingbedrag gaat. Dat betekent dat het voorkomen van problemen met de belastingverrekening voor artiesten in het woonland de gezamenlijke verantwoordelijkheid is van de artiest én de belastingautoriteiten van de twee betrokken landen. Dit is echter tot nu toe nog niet onderkend.

Nieuwe ontwikkelingen binnen de Europese Unie leiden er toe dat landen wellicht volledige verrekening van buitenlandse belasting zullen moeten gaan toestaan.

17.4. Conclusies voor de huidige situatie

Hoofdstuk 13 bespreekt dat na de studie kan worden geconcludeerd dat de introductie van artikel 17 in 1963 in het OESO Modelverdrag was gerechtvaardigd als maatregel om belastingontwijking tegen te gaan en

belastingheffing te verzekeren. Het bestaan van artikel 17 in belastingverdragen heeft veel landen er toe gebracht ook een bronheffing op gages van artiesten in hun nationale wetgeving op te nemen. Dat is positief.

Maar de invloed van artikel 17 is te ver doorgesloten en de regels zijn te streng geworden, zeker na het OESO-rapport van 1987 en de wijzigingen in het Commentaar van 1992. Het risico van excessieve belastingheffing is nu realistisch, zoals de studie heeft laten zien. De resultaten overschrijden ruimschoots de negen criteria die zijn gesteld voor het eerste deel van dit proefschrift:

- de definities zijn niet eenduidig genoeg om een speciale belastingheffing van een groep van belastingplichtigen toe te staan;
- bilaterale belastingverdragen en nationale regels kennen teveel uitzonderingen om de speciale heffing eerlijk en betrouwbaar te maken;
- de voorkoming van dubbele belasting is gecompliceerd en gebrekkig;
- de belastingdruk voor artiesten is hoger dan voor andere belastingplichtigen;
- de belastingopbrengst is minimaal, terwijl de administratieve lasten hoog zijn; en
- de speciale belastingregels voor artiesten leiden tot verstoringen op de markt.

Ook lijkt het risico van belastingontwijking te worden overschat. Er is geen aanleiding te veronderstellen dat artiesten tegenwoordig meer ontwijkingsgedrag hebben dan andere belastingplichtigen. En de verantwoording van de inkomsten in het woonland is ook sterk verbeterd, contante betalingen komen nog slechts bij kleine optredens voor, bankbetalingen zijn normaal geworden. Hierdoor lijken de oorspronkelijke redenen voor de speciale belastingregels voor artiesten geen opgeld meer te doen.

De OESO onderkende reeds in het rapport van 1987 dat artiesten idealiter op dezelfde wijze zouden moeten worden belast als andere belastingplichtigen. Maar vanwege de problemen met de uitwisseling van inlichtingen over de gages van optredens leek het niet mogelijk deze gelijkheid te realiseren en werd daarom de bronheffing aanbevolen. Maar dit was een negatieve benadering en het liet zien dat slechts de inefficiënte werkwijze van de belastingadministraties er voor zorgde dat de bijzondere regels voor artiesten bleven bestaan. Het is helaas onduidelijk welke

maatregelen de OESO heeft genomen om deze inefficiënties weg te nemen.

Tezamen leidt de studie naar de effecten van de speciale belastingheffing van internationaal optredende artiesten tot de conclusie dat er duidelijke signalen zijn van onvolkomenheden, excessieve of dubbele belastingheffing, ongelijke behandeling en ongelijke verdeling van de rechten en verantwoordelijkheden tussen de artiesten en de belasting-autoriteiten. Deze negatieve resultaten zijn niet redelijk en de argumenten van belastingontwijking en niet-aangeven van het buitenlands inkomen zijn geen rechtvaardiging meer voor een belastingregeling voor deze specifieke groep van belastingplichtigen die zo sterk afwijkt van de normale heffingsregels van de artikelen 7 en 15 van het OESO Modelverdrag.

17.5. Toekomst

Hoofdstuk 14 laat zien dat veel van de problemen met de belastingheffing van internationaal optredende artiesten kunnen worden verholpen met maatregelen die reeds voorhanden zijn. Sommige kunnen al op korte termijn worden ingevoerd.

De eerste beschikbare optie is om de reikwijdte van artikel 17 lid 2 weer in te perken en alleen te gebruiken in mogelijke misbruiksituaties, zoals bedoeld in 1977. Een andere direct beschikbare optie is om paragraaf 10 van het Commentaar te veranderen in een aanbeveling voor de aftrek van kosten en het toestaan van normale belastingaangiften.

Uitzonderingen voor kleine artiesten zou de administratieve lasten aanzienlijk verlichten. De OESO zou kunnen overwegen om de USD 20.000-grens van het Amerikaanse Modelverdrag van 1996 over te nemen.

Twee opties van het Commentaar op artikel 17 lid 2 kunnen de salarissen van optredende artiesten/werknemers uitsluiten van belastingheffing in het land van het optreden, waardoor artikel 17 lid 1 slechts geldt voor zelfstandige artiesten. Een nadeel van deze opties is echter dat het moeilijk kan zijn om het salarisdeel van de gage te bepalen.

De “artikel 17 lid 3”-bepaling, die nu reeds in 66% van de belastingverdragen is opgenomen, zou officieel aan artikel 17 in het OESO

Modelverdrag kunnen worden toegevoegd. Wel moet bewustheid bestaan dat deze bepaling een discriminerend karakter heeft.

De methode ter voorkoming van dubbele belasting kan gewijzigd worden in de vrijstellingsmethode en zo een betere balans van verantwoordelijkheden tussen artiesten en belastingautoriteiten kunnen creëren. Ook zou volledige verrekening van buitenlandse belasting kunnen worden toegestaan.

De verwerking van deze opties leidt tot een aanzienlijk lager risico van excessieve belastingheffing. Meer artiesten zouden vrijgesteld worden in het land van het optreden en slechts onderworpen zijn aan de belastingheffing in hun woonland. Maar helaas leiden de voornoemde optionele wijzigingen ook tot kwalificatieproblemen wie wel en niet onder de uitzonderingen vallen en dat zou artikel 17 gecompliceerder maken.

In hoofdstuk 15 wordt een voorstel gedaan voor een radicale wijziging van artikel 17 van het OESO Modelverdrag. Het artikel kan worden omgekeerd, waardoor artiesten van verdragslanden gebruik kunnen maken van de normale artikelen 7 en 15 van het OESO Modelverdrag en er geen verschil meer bestaat met andere belastingplichtigen. Dit zou in veel gevallen leiden tot vrijstelling van belastingheffing in het land van het optreden.

Wel moet elk land een bronheffing voor buitenlandse artiesten in zijn nationale wetgeving behouden als maatregel tegen ontwijkingsgedrag. Deze bronheffing kan onder een belastingverdrag vervallen, mits de buitenlandse artiest een aanvraagprocedure volgt. Het risico van belastingontwijking is minimaal, omdat er geen belastingverdragen zijn met belastingparadijzen en artiesten uit die landen dus geen vrijstelling kunnen krijgen. Ook zal het inkomen volledig in het woonland verantwoord moeten worden, omdat de belastingadministratie van het woonland middels de aanvraagprocedure op de hoogte is van het bestaan van de buitenlandse inkomsten. Daaraan kan een goede uitwisseling van informatie worden toegevoegd.

Het ingrijpend gewijzigde artikel 17 van het OESO Modelverdrag is ook getest op de negen criteria die zijn gesteld voor het eerste deel van het proefschrift en de conclusies zijn positief. Het zou slechts moeilijk kunnen zijn voor landen om de radicale wijziging op korte termijn in te voeren, omdat belastingverdragen reeds gesloten zijn en heronderhandeling ook

gevolgen kan hebben voor andere bepalingen. Maar als landen de wil hebben om de belastingheffing van hun internationaal optredende artiesten te verbeteren, dan zouden zij een protocol kunnen toevoegen aan hun bestaande belastingverdragen en beslissen om de bestaande mogelijkheid van artikel 17 niet langer te gebruiken. Deze mogelijkheid is direct beschikbaar.

De radicale wijziging van artikel 17 zou niet tot een verlies aan belastingopbrengst leiden. Daarentegen zouden de administratieve lasten voor iedereen aanzienlijk verlaagd worden. Een speciale methode ter voorkoming van dubbele belastingheffing is niet meer nodig.

De belastingheffing van internationaal optredende artiesten zou veel meer voldoen aan de beginselen van het EG-verdrag en een belangrijk obstakel voor de mobiliteit van artiesten binnen de Europese Unie zou worden weggenomen. Dit zal leiden tot meer activiteiten en meer economische groei voor de industrie van de live-optredens.

De conclusie is gerechtvaardigd dat een radicale wijziging van artikel 17 van het OESO Modelverdrag de ongelijke behandeling van internationaal optredende artiesten, zoals aangetoond in de studie in dit proefschrift, volledig wegneemt.

Er is moed nodig om het initiatief te nemen tot deze radicale wijziging, maar iedereen zou beter af zijn, niet alleen de artiesten maar ook de belastingautoriteiten.

