

Impresario en BTW

DRS. D. MOLENAAR*

De verschillende gedaantes van de impresario. HR 16 oktober 1996, nr. 31 441, V-N 7 november 1996, blz. 4311, punt 29

1 Inleiding

Een impresario heeft iets met artiesten; hij werkt voor hen, maar wat doet hij precies? Het is niet voor iedereen duidelijk. Gaat een impresario altijd mee naar optredens of regelt hij de zaken alleen vanuit zijn kantoor? Een impresario kan verschillende gedaantes hebben, waaruit in internationale situaties ook verschillende BTW-gevolgen voortvloeien. Op welke plaats doet hij zijn werk? Moet hij wel of geen Nederlandse BTW in rekening brengen?

In een recente uitspraak van de Hoge Raad moest een impresario aan een Zwitserse zangeres toch BTW berekenen over optredens in allerlei landen. Dat was vervelend want die zangeres kon die BTW niet als voorbelasting aftrekken.

De uitspraak ging echter slechts over één verschijningsvorm van de impresario; er zijn meer mogelijkheden. Ook is de wet in 1993 op dit punt gewijzigd. Uit het navolgende artikel blijkt dat voor impresario's die voor internationale artiesten werken, de *plaats van dienst* binnen de BTW sterk kan verschillen. De werkelijkheid is meestal niet van belang; in de Nederlandse Wet op de omzetbelasting en de Zesde richtlijn van de Europese Unie zijn ficties opgenomen, die bepalen op welke plaats een dienst wordt verricht. Logica en gevoel zijn aan deze regels ondergeschikt gemaakt. Dit leidt soms tot zeer vreemde uitkomsten, die niet te beredeneren zijn want ze zijn gebaseerd op wetsficties.

2 Hoofregel plaats van dienst (en uitzonderingen)

Waar wordt een dienst verricht? Is dat in Nederland, dan moet 17,5% BTW in rekening gebracht worden; is de plaats van dienst in het buitenland, dan geldt de omzetbelasting van dat land.

Binnen de Europese Unie is de omzetbelasting geharmoniseerd, dat wil zeggen dat de regels van de Zesde richtlijn voor alle landen gelden. In het algemeen is over de plaats van dienst onder andere het volgende bij wetsfictie geregeld:

- a Hoofregel: Een dienst wordt verricht op de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd. Dit betekent voor Nederlanders dat altijd Nederlandse BTW gerekend moet worden, ongeacht of degene aan wie gefactureerd wordt, in het buitenland gevestigd is.
- b Uitzondering 1: Artistieke en culturele prestaties worden verricht op de plek van de activiteiten. Een artiest valt bij een buitenlands optreden daarmee onder de omzetbelasting van dat land.
- c Uitzondering 2: Overdracht van rechten wordt geacht te zijn verricht op de plek van de afnemer. Gedoeld wordt dan op het sluiten van platen-, uitgevers- en merchandisingcontracten én de voorschotten en royalty's die daaruit voortvloeien. Is de platenmaatschappij, uitgeverij of merchandiser in het buitenland geves-

* Belastingadviseur te Rotterdam.

tigd, dan behoefl door de artiest géén Nederlandse BTW gerekend te worden.

d Uitzondering 3: De diensten door adviseurs worden eveneens geacht te zijn verricht op de plek van de afnemer. Werkt een adviseur voor een buitenlander, dan behoefl géén Nederlandse BTW gerekend te worden op het advieshonorarium.

Er zijn nog meer uitzonderingen maar die zijn hier niet van belang. Indien geen uitzondering van toepassing is, geldt altijd de hoofdregel: Er moet dan telkens Nederlandse (17,5%) BTW berekend worden, ook als de factuur naar het buitenland wordt gestuurd.

3 Plaats van dienst van impresario: nieuwe jurisprudentie

Op welke plaats verricht een impresario zijn diensten? Wanneer moet normaal Nederlandse BTW gerekend worden en wanneer niet? In HR 16 oktober 1996 meende de impresario zijn diensten te verrichten op de plaats waar de artieste voor wie hij werkte haar optredens deed; over de provisie voor de buitenlandse optredens rekende hij daarom géén Nederlandse BTW. De impresario baseerde zich daarvoor op de uitzonderingsregel van art. 9, tweede lid, letter c, van de Zesde richtlijn. 'Culturele, artistieke en sportieve (en daarmee samenhangende) prestaties worden verricht op de plek waar de feitelijke activiteiten plaatsvinden.' Na HR 16 december 1992, BNB 1993/69, sprak de Hoge Raad ook nu uit dat deze regel heel precies gelezen moet worden; voor de samenhangende diensten, zoals van de impresario, gaat het erom waar die activiteiten én niet waar het optreden van de artiest plaatsvindt. En aangezien de impresario gewoon in Nederland zijn werk deed, was het een Nederlandse prestatie en rustte op de vergoeding normaal Nederlandse omzetbelasting. De casus ging over een naheffingsaanslag over de jaren 1988 t/m 1990.

4 Wat is een impresario?

De impresario van het arrest was een bemiddelaar van optredens; hij regelde de optredens van een Zwitserse zangeres. Welke betekenissen van het woord impresario zijn er nog meer? Het Groot Woordenboek Van Dale meent dat

een impresario oorspronkelijk het hoofd van een toneelgezelschap was, maar geeft ook als omschrijving 'ondernemer, met name van toneelvoorstellingen, concerten, tournees van kunstenaars, enz. (meestal op eigen risico)'. Te zamen zijn dit drie verschillende omschrijvingen van het werk van een impresario.

Wat doet een impresario in de praktijk eigenlijk? De volgende mogelijkheden bestaan; veelal combineert een impresario verschillende diensten in zijn werkzaamheden:

- 1 Bemiddelaar, boeker van optredens.
- 2 Bemiddelaar bij platencontracten e.d.
- 3 Zaakwaarnemer.
- 4 Adviseur.
- 5 Organisator van optredens (eventueel voor eigen risico).

Vaak wordt ook de benaming 'manager' gebruikt. Dat is een impresario die de diensten van 2, 3 en 4 in zich verenigt. Voor zo'n manager is het van belang te weten in welke hoedanigheid hij werkzaam is. Verder werken advocaten soms als bemiddelaar bij platencontracten. Zij dienen de uitleg van punt 2 te volgen.

Zo is het begrip impresario een verzameling van verschillende personen en diensten. In het vervolg van het artikel wordt voor hen, dus ook de advocaten en managers, toch telkens de naam impresario gebruikt.

5 Bemiddelaar, boeker van optredens

De casus van HR 16 oktober 1996 ging over een *bemiddelaar, boeker van optredens* (1); de activiteiten van de impresario behelsden niet meer dan het regelen van optredens. In de praktijk krijgt zo'n impresario van de optredens een provisie, zijnde een percentage van de gages.

In de procedure werd reeds gepoogd het regime aan te halen dat vanaf 1 januari 1993 geldt: Voor bemiddelingsdiensten kan op grond van het nieuwe art. 6a, derde lid, onderdeel c, Wet OB 1968 de plaats van de bemiddelde prestatie worden gevolgd. En dat is de plek waar het optreden feitelijk plaatsvindt. Vanaf 1993 behoeven bemiddelaars en boekers van optredens zich geen zorgen te maken om de recente uitspraak van de Hoge Raad; voor hen biedt de wet een nieuwe regeling. Bij een buitenlands optreden geldt nu dat géén Nederlandse BTW wordt gerekend!

Hierop is echter wel een uitzondering: Wordt er gefactureerd aan iemand die in een ander EU-land (dan het optreden) een BTW-identificatienummer heeft, dan wordt het voorgaande opzij gezet en wordt de prestatie geacht te zijn verricht in dat andere EU-land (art. 6a, vierde lid, Wet OB 1968).

Het volgende schema ontstaat hierdoor voor de Nederlandse BTW:

Factuur aan (artiest of ander)	optreden		
	in NL	in ander EU-land	buiten de EU
zonder BTW-nummer	17,5%	—	—
met NL BTW-nummer	17,5%	17,5%	—
met BTW-nummer ander EU-land	—	—	—
van buiten de EU	17,5%	—	—

6 Bemiddelaar bij platencontracten e.d.

Een impresario kan ook een *bemiddelaar bij platencontracten e.d.* (2) zijn. De artiest zelf ontvangt royalty's voor de overdracht van zijn (muziek)-exploitatie-rechten; vervolgens betaalt hij zijn impresario (of manager of advocaat) voor de bemiddeling. Dit kan een percentage als provisie of een vast bedrag zijn. Voor de omzetbelasting wordt de prestatie van de artiest geacht te zijn verricht op de plek waar de afnemer is gevestigd (art. 6, tweede lid, onderdeel d, ten 1^o, Wet OB 1968), kortom op het adres van de platenmaatschappij.

De impresario als bemiddelaar van platencontracten e.d. volgt hier *niet* de plaats van de hoofdprestatie. Ook niet sinds de wetswijziging van 1993, want in art. 6a, derde lid, onderdeel c, Wet OB 1968 staat dat prestaties van art. 6, tweede lid, onderdeel d, Wet OB 1968 hiervan zijn uitgezonderd! Dat wil zeggen dat bij een buitenlands platencontract e.d. *wel* Nederlandse (17,5%) BTW over de provisie van de impresario berekend moet worden, ongeacht of aan een Nederlandse of buitenlandse artiest of wellicht aan een buitenlandse (platen)maatschappij wordt gefactureerd.

Hier geldt dus de hoofdregel in al zijn hardheid; een impresario als bemiddelaar van platencontracten e.d. moet altijd Nederlandse BTW berekenen.

7 Zaakwaarnemer

Sommige impresario's zijn *zaakwaarnemer* (3) van een artiest; het bemiddelen in optredens laten zij aan een boekingsbureau over, met de platencontracten bemoeien ze zich niet. Zij organiseren dat de artiest zijn repetitieruimte heeft, met de juiste musici of andere artiesten samenspeelt, denken na over het carrièreverloop, verzorgen de publiciteit, regelen het vervoer, plannen de agenda en dergelijke. Zo'n impresario is vooral een zaakwaarnemer, een zakelijk leider van de artiest. Meestal bestaat het honorarium niet uit een provisiepercentage maar uit een vast dag-, week- of maandbedrag.

Voor zover deze werkzaamheden samenhangen met optredens én het werk in het buitenland gedaan wordt, hoeft géén Nederlandse BTW gerekend te worden (art. 9, tweede lid, onderdeel c, Zesde richtlijn). Voor het overige is de hoofdregel van diensten binnen de omzetbelasting van toepassing: De prestaties worden geacht in Nederland te zijn verricht en dus is volledig Nederlandse omzetbelasting verschuldigd. Het maakt bij deze impresario *niet* uit in welk land de opdrachtgever is gevestigd. Ook als hij aan een buitenlander factureert, kan het dan zijn dat Nederlandse BTW moet worden berekend.

In een schema ziet dit er als volgt uit:

	niet rond optredens	wel rond optredens
werk in Nederland	17,5%	17,5%
werk in buitenland	17,5%	0%

8 Adviseur

Een enkele impresario is (niet meer dan) een *adviseur* (4); hij vertegenwoordigt de artiest niet bij derden, want dat kan de artiest zelf goed of daar heeft hij anderen voor. Op verzoek geeft de adviseur raad bij beslissingen, aanbiedingen, plannen, toekomstideeën en kwesties uit het verleden.

Een adviseur verricht zijn werk op de plek waar zijn afnemer is gevestigd (art. 6, tweede lid, onderdeel d, ten 3^o), dat wil zeggen dat een impresario/adviseur aan een Nederlandse artiest 17,5% BTW en aan een buitenlandse artiest géén Nederlandse BTW in rekening brengt.

9 Organisator van optredens

Ten slotte zijn er impresario's die *organisator van optredens* (5) zijn. Zij gedragen zich meer volgens de betekenis die Van Dale aan het begrip impresario geeft; voor eigen rekening en risico dan wel gedeeld met de artiest organiseert de impresario optredens. Zij arrangeren een zaal, park of stadion, huren apparatuur, mensen, podium en elektriciteit in en regelen de kaartverkoop. Hopelijk komen er veel mensen kijken, waardoor de kosten terugverdiend worden en daar bovenop winst gemaakt wordt. Aan de artiest wordt veelal een garantie voor de gage geboden en soms komt er voor hem boven een aantal bezoekers een winstdeling of partage bij. Een succesvol (stadion)concert kan zo zeer profijtelijk zijn, voor impresario én artiest.

De kwestie van HR 16 oktober 1996 speelt hier *niet* tussen impresario en artiest; de impresario ontvangt zijn inkomsten immers van de bezoekers van het optreden en betaalt de gage aan de artiest. De geldstroom is daarmee omgekeerd. Maar hoe zit het dan met de omzetbelasting? Het optreden is een culturele of artistieke activiteit en deze vindt volgens art. 6, tweede lid, onderdeel c, ten 1^o, Wet OB 1968 plaats op de plek waar de activiteiten of werkzaamheden feitelijk plaatsvinden. Organiseert een Nederlandse impresario een Nederlands optreden, dan moet deze 17,5% BTW van de entreegelden afdragen.

Gaat het om een buitenlandse impresario (bijvoorbeeld een Belg) die in Nederland een optreden organiseert, dan ligt het gecompliceerder; er is sprake van een Nederlandse dienst, maar de verleggingsregeling van art. 12, derde lid, Wet OB 1968 geldt niet omdat de dienst niet wordt afgenomen door een Nederlandse ondernemer. De Belgische impresario hoeft niet in eigen land Belgische BTW over een Nederlandse dienst af te dragen; hij zal door de Nederlandse fiscus aangeslagen moeten worden voor de 17,5% BTW van de entreegelden.

10 Een persoon, meerdere gedaantes

Een impresario kan twee of meer van de hiervoor genoemde diensten verrichten. Zo kan een manager naast het waarnemen van de

zaken ook bemiddelen bij optredens of bij platencontracten óf kan een organisator van optredens ook artiesten adviseren. De verschillende prestaties kunnen verschillende BTW-gevolgen hebben; soms moet aan buitenlandse artiesten of opdrachtgevers Nederlandse BTW gerekend worden.

Het komt de duidelijkheid ten goede als voor de verschillende prestaties apart gefactureerd wordt én als de prestaties op de facturen duidelijk omschreven worden.

11 Geen Nederlandse BTW, wel buitenlandse BTW

De wereld houdt niet op aan de Nederlandse grens. Indien géén Nederlandse BTW gerekend hoeft te worden omdat de plaats van dienst (fictief) niet in Nederland ligt, is er dan wellicht buitenlandse BTW verschuldigd? En wie moet die betalen? De volgende situaties kunnen worden onderscheiden:

a Binnen de Europese Unie (BTW-nummer): De verleggingsregeling geldt indien degene aan wie de impresario zijn factuur richt, een BTW-identificatienummer heeft (art. 21 Zesde richtlijn). De buitenlandse afnemer moet dan buitenlandse BTW op aangifte afdragen, maar kan deze ook weer direct terugvragen als voorbelasting. Vestzak broekzak dus.

Bijvoorbeeld een Duitse zaal boekt een artistengezelschap via een Nederlandse impresario. Als de zaal BTW-plichtig is, wordt de BTW verlegd naar de zaal. Dit leidt echter tot niets omdat op de aangifte de BTW enerzijds wordt bijgeteld en anderzijds wordt afgetrokken.

b Binnen de Europese Unie (géén BTW-nummer): Er zijn wel gevolgen indien de afnemer geen BTW-nummer heeft. In beginsel is de Nederlandse impresario in zo'n situatie zelf de buitenlandse BTW verschuldigd op grond van art. 21 Zesde richtlijn. Maar er kan ook bepaald zijn dat de niet-BTW-plichtige, buitenlandse afnemer de BTW moet innen van de impresario en moet afdragen. De Zesde richtlijn biedt in art. 21 de EU-landen de mogelijkheid tot afwijkend beleid.

Is bijvoorbeeld een Duitse zaal niet BTW-plichtig, dan zal bij een optreden dat door een Nederlandse impresario wordt afgesloten de zaalhouder de Duitse BTW moeten afdragen, maar niet kunnen terugvragen. Wie draait voor

die btw op: de zaal, de artiest of de impresario? In de praktijk wordt de Duitse btw vaak in mindering gebracht op de gage of de provisie.

In andere EU-landen is zo'n bepaling veelal niet in de wet opgenomen. Dan is dus de Nederlandse impresario in het desbetreffende land zelf de buitenlandse btw verschuldigd. Maar hoe moet dat aangegeven worden? In veel gevallen wordt deze btw niet door de buitenlandse fiscus ingevorderd. Formeel hebben de landen van de EU wel afgesproken dat de belastingdienst van het land waarin de belastingplichtige gevestigd is op verzoek de buitenlandse fiscus moet bijstaan bij de invordering, maar wordt daarvan gebruik gemaakt?

c Buiten de Europese Unie: Indien de plaats van dienst buiten de EU ligt (bijvoorbeeld optreden buiten de EU), is er geen sprake van Europese btw. In het algemeen zijn de systemen van omzetbelasting buiten de EU zo anders dat een Europese impresario niet aangesproken zal worden voor lokale omzetbelasting over zijn provisie of vergoeding.

12 Samenvatting en conclusies

Het begrip impresario kent meer dan één betekenis; de impresario kan verschillende gedaantes hebben. Niet altijd kan aan buitenlandse artiesten of opdrachtgevers berekening van btw achterwege blijven, soms is de hoofdregel van de plaats van dienst van toepassing en moet ook aan buitenlanders 17,5% btw in rekening gebracht worden. Dit gebeurt met name bij bemiddelaars inzake platencontracten e.d. en bij zaakwaarnemers.

Sinds de wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 per 1 januari 1993 is er voor de impresario als bemiddelaar van optredens veel gewijzigd. De jurisprudentie over eerdere jaren is op hem niet meer van toepassing.

De impresario die zelf optredens organiseert, is eigenlijk een vreemde eend in de bijt; hij krijgt namelijk zijn inkomsten niet van de artiest maar van het publiek dat entree betaalt voor de voorstelling. Dat zorgt voor een geheel andere btw-situatie dan in de recente uitspraak van de Hoge Raad.

Impresario's hebben vaak verschillende gedaantes in één persoon gevat. De verschillende prestaties hebben telkens andere btw-gevolgen. Het is voor de impresario zaak om de soort prestatie goed op de factuur te omschrijven en eventueel apart te factureren.

Het lijkt aantrekkelijk als er geen Nederlandse btw berekend hoeft te worden over prestaties die fictief in het buitenland liggen; de kosten ogen daardoor lager. Dat hoeft echter niet zo te zijn als de afnemer in het buitenland niet btw-plichtig is. Dan behoort er in het buitenland alsnog btw afgedragen te worden. Dat gebeurt in de praktijk vaak niet.

Al met al heeft een impresario die voor internationale artiesten werkt, het niet eenvoudig binnen de btw. Hij moet goed opletten in welke gedaante hij zich hult en vervolgens bepalen of hij Nederlandse btw moet rekenen dan wel of hij te maken krijgt met buitenlandse btw. Er kan voor zo'n impresario veel misgaan als hij zich niet strak aan de wettelijke (fictieve) regels houdt.