



# GRENSOVERSCHRIJDEND WERKEN

Vakblad over werken en wonen over de grens

Nr. 36, februari 2021

## In dit nummer:

### Nederlandse artiesten en sporters in het buitenland 3

*Dick Molenaar*

### Auteursrechten: in België wordt creativiteit fiscaal beloond 6

*Sofie Jacobs en Eli Boudreaux*

### Kennismigranten: een update voor 2021 7

*Sarah Omar*

### Brexit (deel 1): De gevolgen voor de belastingheffing 10

*Carlo Douven*

### Brexit (deel 2): Sociale zekerheid, wat nu? 12

#### Analyse van de situatie voor en na Brexit

*Esther Moh en Arnoud Driessen*

### Pensioen in Transitie 14

*Pim Mertens*

### Belgische wet- en regelgeving voor grensoverschrijdende 19

#### werknemers, nieuwigheden voor 2021

*Sofie Matthys*

### De werkloze grensarbeidster 22

*Nick Tax*

### Nederlandse arbeidsvoorwaarden van toepassing 24

#### op buitenlandse vrachtwagenchauffeurs

*Anja van Dijk*

Het Vakblad Grensoverschrijdend Werken is gericht op professionals in de fiscale en financiële advieswereld, op personeel- en organisatieadviseurs, arbeidsrechtjuristen, salarisadministrateurs en alle andere beroepsbeoefenaars die met enige regelmaat adviseren over problematiek rond wonen en/of werken over de grenzen heen, zowel in Europa als daarbuiten. 'Grensoverschrijdend werken' gaat met name in op vragen over de fiscaliteit, sociale zekerheid, arbeidsrecht, pensioen en vermogen over de grens.

Naast de uitgave op papier, acht maal per jaar, hebben abonnees toegang tot de dagelijkse nieuwsdienst via de website, ontvangen zij tweewekelijks vaknieuws per e-mail en hebben toegang tot het digitale archief.

#### Redactie

Mw. M.L.H.A. Pechholt MFP,  
Internationaal financieel adviseur  
Mw. mr. A.C.W.M. van Dijk,  
Kehrens Snoeks Advocaten & Mediators  
Dhr. mr. C.L.J.R. Douven,  
Belastingdienst Buitenland  
Mw. mr. E.A.C. de Jong,  
EY Grensarbeiderscentrum  
Mw. mr. N.J. Last LLM,  
EY, People Advisory Services  
Mw. mr. V.C.H. Ramaekers,  
Deloitte Belastingadviseurs, Global Employer Services  
Mw. mr. drs. H. Xhonneux,  
Gerth+Xhonneux juristen

#### Redactiesecretaris

Pascalie Pechholt  
Tel: 06-49806701  
E-mail: vakblad@emigratiedesk.nl

#### Vormgeving

Printing, Amersfoort

#### Uitgever/Abonnementen

Grensoverschrijdend Werken  
Stephensonstraat 10, 3817 JC Amersfoort  
Tel: 06-19041218  
E-mail: info@grensoverschrijdendwerken.nl

Abonnementen kunnen op elk gewenst tijdstip ingaan en lopen automatisch door, tenzij zij uiterlijk 2 maanden voor het verstrijken van abonnementsstermijn zijn opgezegd.

Redactie, auteurs en uitgever besteden grote zorg aan de kwaliteit van 'Grensoverschrijdend Werken' doch aanvaarden geen aansprakelijkheid voor inhoudelijke onvolledigheid of onjuistheid, of de eventuele gevolgen daarvan.

Verveelvuldiging en openbaarmaking van 'Grensoverschrijdend Werken' is niet toegestaan zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

© Grensoverschrijdend Werken



**Nederlanders gaan makkelijk de grens over en dat geldt ook voor artiesten en sporters<sup>1</sup>. Zij doen vaak optredens in het buitenland, zoals DJ's, operazangers en -zangeressen, orkesten, popgroepen, theatergezelschappen, voetbalteams, wielrenners, schaatsers, tennissers, golfers, esporters en zo meer. In het buitenland krijgen ze vaak te maken met belastingheffing, waartegenover ze in Nederland voorkoming van dubbele belasting willen krijgen. In dit artikel worden de regels daarvoor op een rij gezet, waarbij ook de sociale zekerheid zal worden besproken<sup>2</sup>.**

## Art. 17 en 23 van de belastingverdragen

Voor de belastingheffing speelt art. 17 van de belastingverdragen en het OESO Modelverdrag (MV) een centrale rol, de bijzondere bepaling voor artiesten en sporters. Nederland heeft art. 17 in bijna alle belastingverdragen opgenomen<sup>3</sup>, waardoor het land van de werkzaamheden (optredens) het recht krijgt belasting te heffen, ongeacht of het om een werknemer of een zelfstandige gaat. Er geldt geen voorwaarde van een vaste inrichting, zoals in art. 7 en 14 voor bedrijven en zelfstandigen, en ook geen vrijstelling bij tijdelijke werkzaamheden in het werkland voor de werkgever van het woonland, zoals in art. 15, lid 2 voor werknemers.

Art. 17 geldt ook als de artiest of sporter niet zelf direct wordt betaald maar de betaling aan een ander gedaan wordt, zoals het sportteam of artiestengezelschap (art. 17, lid 2).

Maar er zijn soms ook uitzonderingen, zoals:

- voor gesubsidieerde artiesten of sporters: voorwaarde is dat het buitenlandse optreden voor meer dan 50% door de Nederlandse overheid gesubsidieerd moet zijn<sup>4</sup>. Alleen met België is een grens van 30% subsidie afgesproken.
- een drempel van \$10,000 per persoon per jaar in het verdrag met Amerika
- een beperkte opvatting van art. 17, lid 2 in de verdragen met Canada, Frankrijk en de Verenigde Staten. Hierdoor zijn uitsluitend de betalingen aan de artiesten en sporters belastbaar en niet het deel dat bij het team of gezelschap blijft, tenzij de artiest of sporter eigenaar daarvan is<sup>5</sup>.
- voor culturele uitwisseling of overeenkomst<sup>6</sup>.
- voor non-profitorganisaties<sup>7</sup>.

Voor de precieze toepassingsmogelijkheden moeten de teksten van de verdragen bestudeerd worden. Het is echter wel duidelijk dat de uitzonderingen slechts op sommige artiesten en gezelschappen van toepassing zijn, terwijl bijna alle sporters en teams en de meeste artiesten en gezelschappen er geen gebruik van kunnen maken.

Tegenover het heffingsrecht staat in art. 23 van de Nederlandse belastingverdragen en het OESO MV de voorkoming van dubbele belasting in het woonland. Heel soms is dat nog de vrijstellingsmethode, meestal echter de verrekeningsmethode, vooral ook omdat dit een aanbeveling van de OESO is<sup>8</sup>.

## Heffing in nationale wetgeving

Maar de toewijzing in een belastingverdrag heeft geen betekenis als een land geen heffing in zijn nationale wetgeving heeft opgenomen. Bij artiesten en sporters zijn daar enkele voorbeelden van, zoals Nederland zelf<sup>9</sup>, Ierland en Denemarken, die geen bronheffing toepassen, ook al hebben ze wel art. 17 in hun belastingverdragen afgesproken. En sommige landen kennen drempels, zoals de VK, dat de belastingvrije voet van £ 12,000 per persoon per jaar toekent aan buitenlandse artiesten en sporters, Duitsland met € 250 p.p. per optreden en België met € 400 p.p. per optreden.

De meeste landen hebben het heffingsrecht van de belastingverdragen omgezet in hun nationale wetgeving en passen de volgende tarieven toe: Frankrijk 15%, Finland 15%, Duitsland 15,825%, België 18%, Spanje 19%, Oostenrijk 20%, VK 20%, Noorwegen 20%, Zweden 20%, Portugal 25%, Italië 30% en VS 30%.

Voor artiesten en sporters die rechtstreeks als werknemers voor buitenlandse werkgevers gaan werken gelden meestal de normale belastingtarieven van een land.

## Kostenaftrek en belastingaangiften

De bronbelasting en tarieven worden in beginsel van de volledige brutogage of het brutostart- en prijzengeld genomen, dus zonder aftrek van kosten. Lang was dit ook de eindheffing, maar door de arresten Gerritse<sup>10</sup> en Scorpio<sup>11</sup> van het HvJ EU is daar in de EU formeel een einde aan gekomen. De EU-lidstaten moeten niet alleen kostenaftrek voor het optreden of de sportbeoefening toestaan, maar ook normale belastingaangiften na afloop van het jaar. In de praktijk is het echter vaak moeilijk te verwezenlijken, omdat elk land zijn eigen administratieve procedure kent in zijn eigen taal. Landen als Australië, het VK en de VS zijn echter voorbeelden van goede kostenaftrek en normale belastingaangiften.

## Sociale verzekering

Hiervoor tellen geheel andere toedelingsregels, namelijk binnen de EU de Verordening 883/2004 en daarbuiten soms verdragen inzake sociale zekerheid. Daarin staan geen uitzonderingen voor artiesten en sporters, maar op hen zijn de gewone regels van toepassing die voor iedereen gelden. Hoofregel is dat iemand verzekerd is in het land van zijn werkzaamheden, zelfstandig dan wel werknemer<sup>12</sup>. Bijzondere regels gelden voor werknemers die voor hun werkgever soms naar het buitenland gaan, want die blijven in het land van de werkgever verzekerd<sup>13</sup>, of voor zelfstandigen en werknemers die behalve in hun woonland ook in het buitenland werken, want die zijn uitsluitend in hun woonland verzekerd<sup>14</sup>. Als iemand zowel als werknemer als zelfstandige werkt, gaat de sociale verzekering van het werknemerschap voor<sup>15</sup>.

Een Nederlandse artiest of sporter kan onterechte buitenlandse premieheffing voorkomen met een A1-verklaring, die kan worden aangevraagd bij de Sociale Verzekeringsbank.

Discoördinatie tussen belastingheffing en sociale verzekering  
De belastingheffing volgens art. 17 belastingverdragen en de sociale verzekering en premieheffing volgens de EU Verordening (en verdragen) kunnen dus heel verschillend uitpakken. Hierdoor kan discoördinatie ontstaan, d.w.z. belastingheffing in het ene land en sociale verzekering (en premieheffing) in het andere land.

Terug in Nederland, voorkoming van dubbele belasting  
Als de artiest, sporter, het team of gezelschap weer terug is in Nederland moeten zij het buitenlandse inkomen hier ook aangeven en laten belasten als onderdeel van het wereldinkomen. Voor zelfstandigen is dan uiteraard kostenaf trek van toepassing, waarna de Nederlandse inkomstenbelasting (IB) wordt berekend over de winst, terwijl voor werknemers het buitenlandse salaris meetelt. Vervolgens zal er voorkoming van dubbele belasting worden verleend, volgens de vrijstellings- of verrekeningsmethode, afhankelijk van hetgeen is afgesproken in art. 23 van het belastingverdrag.  
Vaak vallen teams of gezelschappen als rechtspersoon onder de vennootschapsbelasting (Vpb) en geldt daarvoor de voorkoming. Maar soms zijn ze als vereniging of stichting vrijgesteld van Vpb, waardoor er geen belastingvrijstelling of -verrekening kan worden toegepast. Dan leidt de buitenlandse belasting tot een nettoverlies.

## Belastingvrijstelling

Met sommige landen heeft Nederland in art. 23 van het belastingverdrag nog de vrijstellingsmethode ter voorkoming van dubbele belasting afgesproken. Dat zijn anno 2021: Ierland<sup>16</sup>, Israël, Luxemburg, Marokko, Singapore, Spanje, Thailand. Deze vrijstelling wordt voor de IB op een andere wijze berekend dan voor de Vpb:

- a. Voor de IB wordt de evenredigheidsmethode gebruikt, waarbij de buitenlandse winst of het buitenlandse salaris wordt gedeeld op het belastbaar inkomen in Box 1 en vermenigvuldigd met de IB van Box 1. Hiermee wordt een vrijstelling tegen het gemiddelde belastingtarief verleend. De vrijstelling geldt alleen maar voor het IB-deel van de eerste belastingschijf (9,45% van de 37,1% tot € 35.130) en niet voor de premies volksverzekeringen (PVV) van 27,65%. Ook wordt de vrijstelling berekend voordat de heffingskortingen worden toegepast. Bij elkaar betekent dit voor artiesten en sporters met een laag inkomen dat de belastingvrijstelling heel weinig of zelfs niets oplevert. De hoogte van de betaalde buitenlandse belasting speelt geen rol bij de IB-vrijstelling. Dit kan leiden tot een nadeel (te hoge buitenlandse belasting) of een voordeel (te lage of zelfs geen buitenlandse belasting)<sup>17</sup>.
- b. Voor de Vpb wordt de objectvrijstelling gebruikt, waarbij de buitenlandse winst<sup>18</sup> wordt afgetrokken van de belastbare winst. Hiermee wordt vrijstelling verleend tegen het hoogste Vpb-tarief dat van toepassing is. Ook hier wordt de vrijstelling niet beïnvloed door de betaalde buitenlandse belasting, waardoor er een voor- of nadeel kan ontstaan.

## Belastingverrekening

In de meeste Nederlandse belastingverdragen staat in art. 23 de verrekeningsmethode voor inkomsten van art. 17 voor artiesten en sporters (en hun gezelschappen of teams). Deze voorkomingsmethode werkt als volgt:

- de buitenlandse bronbelasting van het optreden of de sportbeoefening kan worden verrekend met de Nederlandse IB of Vpb. Dat betekent dat er buitenlandse belasting moet zijn, waarvan de Belastingdienst vaak bewijzen vraagt<sup>19</sup>.
- maar de verrekening wordt beperkt door de evenredigheidslimiet, want Nederland wil niet meer verrekening verlenen dan een evenredig deel van de Nederlandse belasting. De evenredigheidslimiet is precies gelijk aan de uitkomst van de vrijstellingsmethode voor de IB, omdat de buitenlandse winst of het buitenlandse salaris wordt gedeeld op het belastbaar inkomen in Box 1 (IB) of het belastbaar bedrag (Vpb) en vermenigvuldigd met de verschuldigde belasting.

Bij een laag inkomen van een artiest of sporter persoonlijk levert de verrekeningsmethode – net als de vrijstellingsmethode – weinig tot niets op omdat geen verrekening met de PVV wordt verleend en de heffingskortingen pas worden toegepast nadat de verrekening al heeft plaatsgevonden. Pas bij hoge inkomens zal de buitenlandse belasting goed verrekenbaar zijn met de verschuldigde IB.

## Meer verrekeningsproblemen

Ook bij een gezelschap, team of een artiesten- of sporters-BV kan het voorkomen dat de buitenlandse belasting niet (volledig) verrekend kan worden. Dat komt ten eerste door de uitbetaling van salarissen of honoraria aan de artiesten of sporters, waardoor de belastbare winst (aanzienlijk) wordt verlaagd, terwijl ten tweede over die lagere grondslag ook slechts 15% - 25% Vpb verschuldigd is, waarbij de winstgrens voor de tweede schijf in 2022 nog verder omhoog gaat naar € 395.000 per jaar. De buitenlandse bronbelasting zal dan al snel meer zijn dan de Nederlandse Vpb waarmee verrekend kan worden.

## Voorwentelingsbeschikking

De verrekeningsmethode levert voor artiesten en sporters dus nooit meer op dan de vrijstellingsmethode, maar heeft wel als voordeel dat onverrekenbare buitenlandse belasting kan worden voortgewenteld naar het volgende belastingjaar. Hierdoor is die buitenlandse belasting niet direct een verlies, maar bestaat er een nieuwe kans om verrekening toe te passen. Voor deze voortwenteling is er geen beperking in tijd, dus verdamping is niet mogelijk. Wel moet formeel een voortwentelingsbeschikking worden afgegeven door de Belastingdienst, anders bestaat er het volgende jaar geen recht op.

## Voorkoming bij zowel individuen als gezelschap, team of vennootschap

In het land van het optreden of de sportbeoefening wordt bij de belastingheffing meestal geen onderscheid gemaakt tussen het deel dat naar de artiesten of sporters gaat en het deel dat bij het gezelschap, team of de artiesten- of sporters-



BV blijft. De heffing knoopt aan bij de inkomsten voor het optreden of de sportbeoefening, ongeacht aan wie dat wordt betaald. In alle gevallen heeft de werkstaat het heffingsrecht, gebaseerd op art. 17, lid 1 voor de inkomsten van de individuele artiest of sporter en op art. 17, lid 2 voor als die inkomsten aan een ander betaald worden.

Bij de vrijstellings- en verrekeningsmethodes leidt dit echter tot verschillende uitkomsten:

- a. voor de vrijstellingsmethode heeft de Hoge Raad met de drie uitspraken van 9 februari 2007 bepaald dat ook de individuele sporters recht hadden op belastingvrijstelling voor hun prijzengeld en evenredig deel van hun vaste salaris, ook al waren de inkomsten eerst toegekomen aan hun teams. Hier werkte de ruime heffingsbevoegdheid voor de werkstaat door naar een ruime belastingvrijstelling in Nederland als woonstaat.
- b. voor de verrekeningsmethode is door de rechter tot nu toe afgewezen dat de betaalde buitenlandse belasting op inkomsten die aan een artiesten-BV toekwamen en waarvan de artiest een deel als salaris kreeg doorbetaald, ook mag worden verrekend met de IB van die artiest persoonlijk. Maar hiertegen loopt cassatieberoep bij de Hoge Raad<sup>20</sup>.

## Gezamenlijke methode

Vrijstelling en verrekening worden toegepast volgens de gezamenlijke methode, wat betekent dat alle buitenlandse winst c.q. belasting per voorkomingsmethode bij elkaar worden geteld, waarna de voorkoming over het geheel wordt berekend. Dit heeft als voordeel dat lage winsten in landen gecompenseerd kunnen worden met hoge winsten in andere landen, net als dat landen zonder of met slechts een lage bronbelasting zorgen voor een betere verrekenbaarheid van hoge bronbelasting van andere landen.

## Compensatieregeling België en Duitsland

Een goede mogelijkheid voor individuele artiesten en sporters is de compensatieregeling die in de belastingverdragen met België<sup>21</sup> en Duitsland<sup>22</sup> is afgesproken. Daarmee kan het deel van de Belgische of Duitse belasting die niet verrekenbaar is met de Nederlandse IB alsnog verrekend worden met de PVV, terwijl zelfs een dan nog resterend overschot kan worden uitbetaald aan de Nederlandse artiest of sporter. Voor de compensatieregeling wordt een vergelijking met de situatie dat het inkomen uitsluitend in Nederland verdiend zou zijn. Mocht de internationale situatie tot een slechtere uitkomst leiden, dan wordt daarvoor in Nederland een compensatie gegeven.

## Tenslotte

In dit artikel werd besproken hoe de belastingheffing van Nederlandse artiesten en sporters met inkomsten uit optredens dan wel sportactiviteiten in het buitenland werkt. De conclusie is dat dit vaak nadelig uitpakt, niet alleen voor de artiesten en sporters, maar ook voor hun gezelschappen en teams. Nederland heeft dit onderkend en in 2011 in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid opgenomen dat het geen art. 17 meer wil opnemen in nieuwe belastingverdragen<sup>23</sup>. Maar het lukte Nederland sindsdien slechts soms om dat voor elkaar te krijgen<sup>24</sup>

en ook niet om de OESO te overtuigen om art. 17 uit het Modelverdrag te verwijderen<sup>25</sup>. Daarom staat in de nieuwe Notitie Fiscaal Verdragsbeleid van 2020 dat Nederland niet meer wil streven naar het weglaten van art. 17 uit nieuwe verdragen, maar gebruik wil gaan maken van beperkingen, zoals een minimumdrempel als in het verdrag met Amerika.

Voor de Nederlandse artiesten, sporters en hun gezelschappen en teams is dat teleurstellend, al zal die drempel wel enigszins helpen. Toch zal het nog vaak voorkomen dat er na buitenlandse optredens of sportwedstrijden dubbele belastingheffing blijft bestaan.

- 1 Behalve in de huidige Covid-pandemie, maar hopelijk gaat die weer voorbij.
- 2 Zie voor het spiegelbeeld "Buitenlandse artiesten en sporters in Nederland" in Grensoverschrijdend Werken nr. 35 van december 2020.
- 3 Alleen niet in de belastingverdragen met Ethiopië (2012) en Irak (2019).
- 4 Belastingverdragen met o.m. Argentinië, België, Bulgarije, China, Duitsland, Estland, Filipijnen, Hongkong, Ierland (2019), India, Letland, Litouwen, Maleisië, Noorwegen, Oekraïne, Polen, Portugal, Roemenië, Singapore, Slovenië, Taiwan, Turkije, Verenigd Koninkrijk, Zuid-Afrika, Zuid-Korea, Zwitserland, Belastingregeling Koninkrijk en Curaçao. Gebaseerd op §14 van het Commentaar op art. 17 OESO MV.
- 5 Dus bij een eigen artiesten- of sporters-BV geldt deze beperkte opvatting van art. 17 lid 2 van een belastingverdrag niet. Deze uitzondering staat in §16 van het Commentaar op art. 17 OESO MV.
- 6 Belastingverdragen met o.m. Armenië, Bulgarije, China, Duitsland, Georgië, Ghana, Hongarije, Ierland (2019), India, Oekraïne, Portugal, Roemenië, Slovenië, Verenigd Koninkrijk, Zuid-Afrika, Zwitserland, Belastingregeling Koninkrijk en Curaçao. Deze uitzondering staat niet in het Commentaar op art. 17 OESO MV.
- 7 In de verdragen met o.m. Armenië, Filipijnen, Marokko, Oostenrijk, Turkije.
- 8 Zie §12 van het Commentaar op art. 17 OESO MV.
- 9 Zie art. 5a en 5b Wet LB, besproken in het eerdere artikel in GOW nr. 35.
- 10 HvJ EU 12 juni 2003, C-234/01 (Arnoud Gerritse).
- 11 HvJ EU 3 oktober 2006, C-290/04 (FKP Scorpio Konzertproduktionen).
- 12 Art. 11 EU Vo. 883/2004.
- 13 Art. 12, lid 1 EU Vo. EU Vo. 883/2004.
- 14 Art. 12 en art. 13 EU Vo. 883/2004.
- 15 Art. 13, lid 3 EU Vo. 883/2004.
- 16 In het nieuwe belastingverdrag met Ierland van 2019 is dat veranderd in de verrekeningsmethode, maar dat is nog niet in werking getreden.
- 17 Zo'n voordeel werd behaald door de drie sporters in HR 9 februari 2007, BNB 2007/142 t/m 144 en de voetballers in Hof Den Bosch 29 juni 2012, NTFR 2012/1836 en Hof Amsterdam 11 februari 2020, NTFR 2020/804.
- 18 Buitenlandse winst is de buitenlandse omzet verminderd met de directe kosten en een evenredig deel van de indirecte kosten.
- 19 In Rechtbank Noord-Holland 12 september 2019, NTFR 2019/2444 lukte het een klassiek musicus niet om bewijzen van die buitenlandse belasting te overleggen.
- 20 Hof Arnhem-Leeuwarden 3 juni 2020, VN 2020/40.1.3.
- 21 Art. 27 belastingverdrag België-Nederland.
- 22 Onderdeel XII van het Protocol bij het belastingverdrag Duitsland-Nederland.
- 23 Eerder in 2007 schafte Nederland eenzijdig al de belastingheffing van buitenlandse artiesten, sporters en gezelschappen in Nederland af.
- 24 Alleen met Ethiopië (2011) en Irak (2019) werd een belastingverdrag zonder bepaling voor artiesten en sporters gesloten.
- 25 In juni 2014 besloot de OESO om art. 17 in het Modelverdrag te behouden. Nederland had sterk bepleit om dat niet te doen. Wel nam de OESO een aantal mogelijke beperkingen van art. 17 op in het gewijzigde Commentaar op art. 17 OESO MV.