

Eindarrest: Heffing Nederlandse loonbelasting van buitenlands gezelschap niet strijdig met vrijheid van diensten

Hoge Raad 8 maart 2013, 09/00296bis, LJN BZ3487

Belastingjaar/tijdvak 2002 en 2004

- Artikel 49, EG-Verdrag
- Artikel 56, VWEU
- Artikel 5b, Artikel 8a, Wet LB 1964

Samenvatting

De Hoge Raad heeft bij arrest van 24 september 2010, [NTFR 2010/2207](#), de prejudiciële vraag gesteld of de heffing van Nederlandse loonbelasting voor gages betaald aan een buitenlandse voetbalclub, strijdig is met de vrijheid van diensten (art. 56 VWEU). Het HvJ heeft bij arrest van 18 oktober 2012, [NTFR 2012/2452](#), deze vraag ontkennend beantwoord. Naar aanleiding daarvan heeft de Hoge Raad dit eindarrest gewezen. Hierin overweegt de Hoge Raad dat de heffing van loonbelasting van buitenlandse sportgezelschappen, door middel van verplichte inhouding aan de bron door degene met wie de sportbeoefening is overeengekomen, verenigbaar is met art. 56 VWEU.

Feiten

1. *Ontstaan en loop van het geding*

Voor een overzicht van het ontstaan en de loop van het geding tot aan het door de Hoge Raad in dit geding gewezen arrest van 24 september 2010, nrs. 09/00296 en 09/00400, LJN BJ8520, BNB 2010/316 (red.: [NTFR 2010/2207](#)), wordt verwezen naar dat arrest, waarbij de Hoge Raad aan het Hof van Justitie heeft verzocht een prejudiciële beslissing te geven over de in dat arrest geformuleerde vragen.

Bij arrest van 18 oktober 2012, X NV, C-498/10, LJN BY1077, BNB 2013/23 (red.: [NTFR 2012/2452](#)), heeft het Hof van Justitie, uitspraak doende op die vragen, voor recht verklaard:

‘1. Artikel 56 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat de verplichting die krachtens een regeling van een lidstaat wordt opgelegd aan de dienstontvanger om over de vergoedingen voor in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichters bronbelasting in te houden, terwijl een dergelijke verplichting niet aan de orde is bij de vergoedingen voor dienstverrichters die in de betrokken lidstaat zijn gevestigd, een beperking van de vrijheid van dienstverrichting in de zin van die bepaling vormt, omdat zij een aanvullende administratieve last en de daarmee samenhangende aansprakelijkheidsrisico's met zich meebrengt.

2. De beperking van de vrijheid van dienstverrichting als gevolg van de nationale regeling, zoals die aan de orde in het hoofdgeding, voor zover zij voortvloeit uit de verplichting om een bronheffing in te houden – omdat zij een aanvullende administratieve last en de daarmee samenhangende aansprakelijkheidsrisico's met zich meebrengt –, kan worden gerechtvaardigd door de behoefte om de doelmatige invordering van belastingen te verzekeren en gaat niet verder dan ter bereiking van die doelstelling noodzakelijk is, zelfs gelet op de mogelijkheden tot wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingen die worden geboden door richtlijn 76/308/EEG van de Raad van 15 maart 1976 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen, zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/44/EG van de Raad van 15 juni 2001. Aan het feit dat later is afgezien van de bronheffing die voorwerp van het hoofdgeding is, kunnen geen voorlopige oordelen worden ontleend over de geschiktheid van de maatregel om het nagestreefde doel te bereiken of over de evenredigheid ervan, nu deze alleen aan de hand van de nagestreefde doelstelling dienen te worden beoordeeld.

3. Voor de beoordeling of de verplichting voor de dienstontvanger om een bronheffing in te houden een door artikel 56 VWEU verboden beperking van de vrijheid van dienstverrichting vormt – omdat zij een aanvullende administratieve last en de daarmee samenhangende aansprakelijkheidsrisico's met zich meebrengt –, is

niet relevant of de niet-ingezeten dienstverrichter de in Nederland ingehouden belasting kan verrekenen met de belasting die hij moet betalen in de lidstaat waarin hij gevestigd is'.

Geschil

In geschil is of de wettelijke bepalingen op basis waarvan loonbelasting wordt geheven van buitenlandse gezelschappen, waarvan de leden als beroep een tak van sport beoefenen, door middel van verplichte inhouding aan de bron door degene met wie de sportbeoefening is overeengekomen, verenigbaar zijn met artikel 56 VWEU.

Rechtsoverwegingen

2.1. In aanmerking genomen de in het hiervoor in onderdeel 1 vermelde arrest van de Hoge Raad als vaststaand aangemerkte feiten, volgt uit de hiervoor in onderdeel 1 weergegeven verklaring voor recht van het Hof van Justitie dat de wettelijke bepalingen op basis waarvan loonbelasting wordt geheven van buitenlandse gezelschappen, waarvan de leden als beroep een tak van sport beoefenen, door middel van verplichte inhouding aan de bron door degene met wie de sportbeoefening is overeengekomen, verenigbaar zijn met artikel 56 VWEU. Het middel, dat van een andere opvatting uitgaat, faalt derhalve.

2.2. In haar reactie op het arrest van het Hof van Justitie van 18 oktober 2012 heeft belanghebbende nog enige nieuwe stellingen betrokken. Daartoe biedt de wet evenwel niet de mogelijkheid. De Hoge Raad laat die stellingen daarom buiten behandeling.

(Volgt ongegrondverklaring van de cassatieberoepen.)

Commentaar ([Molenaar¹](#))

Dit is een logische einduitspraak van de Hoge Raad in de zaak over voetbalclub Feyenoord. De Hoge Raad volgt uiteraard de antwoorden die het HvJ op 18 oktober 2012 gegeven had (zie [NTFR 2012/2452](#)) op de prejudiciële vragen van 24 september 2010 (zie [NTFR 2010/2207](#)). Eerder had A-G Kokott al overeenkomstig geconcludeerd op 21 december 2011 (zie [NTFR 2012/32](#)).

Dubbele belastingheffing

De conclusie is echter wel dat er nu dubbel belasting is geheven, zowel in Nederland van voetbalclub Feyenoord, als in het Verenigd Koninkrijk van Tottenham Hotspur en Fulham. En dat maakt de uitkomst van deze zaak wat mij betreft onbevredigend. Er is recht gesproken, maar ook een probleem gecreëerd. En dat komt door de werking van art. 17 van het belastingverdrag tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk (en van het OESO-Modelverdrag). Oorspronkelijk was er geen Nederlandse loonbelasting ingehouden, dus zullen Tottenham Hotspur en Fulham geen Nederlandse belasting verrekend hebben met hun Britse corporation tax. Inmiddels blijkt dat er wel loonbelasting betaald moet worden, maar de verrekeningsmogelijkheid zal in het VK inmiddels verjaard zijn. Gevoegd bij dat de voetbalclubs verlies hadden gemaakt in 2002 resp. 2004, waardoor verrekening van Nederlandse belasting bij hen sowieso niet zou lukken. Nee, de Hoge Raad en het HvJ hebben met oogkleppen op de dubbele belastingheffing bewust in stand gelaten. En dat is vreemd, want het belastingverdrag tussen Nederland en het VK draagt (mede) de titel 'tot het vermijden van dubbele belasting' én de Europese Commissie wil ook graag dubbele belastingheffing zoveel mogelijk wordt voorkomen (zie o.m. Com(2011) 712 van 11 november 2011).

Verrekening van Nederlandse belasting bij Britse voetballers

De verrekening van de Nederlandse belasting zou in het VK overigens moeten doorwerken naar de voetballers van de twee clubs. In art. 17 van het belastingverdrag staat namelijk dat de inkomsten uit de persoonlijke werkzaamheden van de Britse sporters in Nederland mogen worden belast, zowel als zij die zelf ontvangen (art. 17, lid 1) als wanneer die aan een ander, dus aan de club worden betaald (art. 17, lid 2). Tegenover die ruime heffingsmogelijkheid moet staan dat zowel de club als de voetballers ook verrekening van

¹ Dr. D. Molenaar is werkzaam bij All Arts Belastingadviseurs en verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam

Nederlandse belasting moeten kunnen krijgen. Voor de vrijstellingsmethode is dit in Nederland reeds uitgesproken door de Hoge Raad op 7 februari 2007, [NTFR 2007/303](#), [NTFR 2007/304](#) en [NTFR 2007/305](#) en Hof Den Bosch 29 juni 2012, [NTFR 2012/1836](#). Naar mijn mening moet dit ook voor de verrekeningsmethode gelden, waardoor bij de Britse voetballers individueel de Nederlandse belasting verrekend kan worden met de Britse belasting op een evenredig deel van hun basissalaris. Maar het is sterk de vraag of het Verenigd Koninkrijk dit zou willen volgen.

Veel lagere Nederlandse inkomstenbelasting

In mijn commentaar bij de uitspraak van het HvJ in [NTFR 2012/2452](#) schreef ik reeds dat aan de Nederlandse kant de heffing zou moeten worden teruggebracht naar 2,95% (in 2002) resp. 1% (in 2004) inkomstenbelasting van hetgeen overblijft na aftrek van de kosten voor de vriendschappelijke wedstrijden. Ik neem aan dat in Nederland de Belastingdienst bereid is om mee te werken aan vermindering van de belasting volgens die tarieven.

Onderlinge overlegprocedure

Verder lijkt het mij dat overleg tussen de bevoegde fiscale autoriteiten van Nederland en het VK tot voorkoming van dubbele belastingheffing moet kunnen leiden. Het VK zal heel goed begrijpen dat hier dubbele belastingheffing ontstaat, want het heeft in de afgelopen tijd om dat te voorkomen vrijstelling van bronheffing verleend voor de Olympische Spelen (2012), de Champions League finales (2011 en 2013), de Diamond League atletiekwedstrijd (met Usain Bolt in juli 2013) en de Commonwealth Games (2014). Met het VK moet Nederland goed kunnen praten, zeker omdat het al sinds 2007 profiteert van het afschaffen van de Nederlandse loonbelasting voor artiesten en sporters, waardoor het VK geen foreign tax credit meer hoeft te verlenen.