

Uit België afkomstige profvoetballer voldoet aan eisen 30%-regeling

Hof Den Bosch, 08/00602, 30 december 2010, MK II

Belastingjaar/tijdvak 2006

Trefwoorden beloningsniveau, ervaring, opleiding

- Artikel 8, Artikel 9a, Uitv.besl. LB 1965
- Artikel 15a Lid 1 Onderdeel j, Wet LB 1964

Samenvatting

Belanghebbende is een getalenteerde Belgische profvoetballer en heeft in juni 2005 met de Nederlandse eredivisieclub C bv een profcontract gesloten. Belanghebbende speelde in de twee jaren voorafgaand aan 30 juni 2005 23 keer in het eerste elftal van G, een hoogste divisie club in de Belgische voetbalcompetitie. Belanghebbende heeft gekozen voor het in het zuiden van Nederland gevestigde C bv om zijn voetbalopleiding aan een Belgisch sportinstituut te kunnen afronden. Vervolgens wordt hij getransfereerd naar een andere Nederlandse eredivisieclub (K nv). In geschil is de toepassing van de 30%-regeling op het dienstverband met K nv.

Het hof oordeelt dat belanghebbende aannemelijk dient te maken dat hij op het moment van totstandkoming van de arbeidsovereenkomst met C over de vereiste deskundigheid beschikt. Daarbij dient op grond van art. 9a, lid 1, Uitv.besl. LB 1965 rekening te worden gehouden – in onderlinge samenhang – met het niveau van de gevolgde opleiding, het beloningsniveau en de voor de functie relevante ervaring. Naar het oordeel van het hof maakt belanghebbende aannemelijk dat hij op 30 juni 2005 beschikte over een schaarse specifieke deskundigheid.

(Hoger beroep gegrond.)

Feiten

De Rechtbank heeft de volgende, in hoger beroep niet bestreden, feiten vastgesteld, welke feiten het Hof als vaststaand overneemt:

2.1. Belanghebbende heeft de Belgische nationaliteit. In april 2006 heeft hij een contract getekend bij K nv (hierna: K) te B, op basis waarvan hij met ingang van juni 2006 bij deze club in dienst is als profvoetballer. Daarvoor speelde belanghebbende, met ingang van juli 2005, bij C bv (hierna: C) te D, bij welke club hij in juni 2005 een contract tekende. Bij C ontving belanghebbende in het seizoen 2005/2006 een basissalaris van € 72.000. Ter zake van het dienstverband bij K nv is het verzoek om toepassing van de 30%-regeling gedaan.

In aanvulling op de door de Rechtbank vastgestelde feiten stelt het Hof op grond van de stukken van het geding en het onderzoek ter zitting de volgende feiten en omstandigheden vast:

2.1. Belanghebbende is geboren in juli 1987.

Hij volgde in 2005 de Topsportschool te E (F) (hierna: Topsportschool). Aan de website van die school ontleent het Hof de volgende informatie:

1.1. Talentvolle voetballers van 14 tot 18 jaar

Het project topsport werd in het schooljaar '98-'99 opgestart op initiatief van de Vlaamse Overheid en de sportfederaties. Met het project 'Topsport voetbal' wil de KBVB talentvolle voetballers vanaf de 2de graad middelbaar onderwijs een 4 jaar durende aanvullende kwaliteitsvolle 'voetbal'opleiding geven. Hierdoor krijgt de topsportleerling naast de opleiding in zijn club een unieke kans om zich zodanig te vervolmaken dat hij later als profvoetballer aan de slag zou kunnen zonder zijn studieloopbaan te hypothekeren aan-

gezien hij op 18 jaar een volwaardig ASO- of TSO-diploma kan behalen.

2.2. Belanghebbende speelde in het voorjaar 2005 bij de voetbalclub G (hierna: G). Hij wilde daar weg omdat hij onder druk werd gezet bij te tekenen en hij wilde naar Nederland vanwege het soort spel dat daar gespeeld werd, maar hij wilde ook de opleiding aan de Topsportschool afmaken. Hij koos daarom voor C. D was drie kwartier rijden van belanghebbendes ouderlijk huis. Hij hoefde dan niet te verhuizen.

2.3. Belanghebbende had in de twee jaren voorafgaand aan 30 juni 2005 23 keer in het eerste elftal van G gespeeld: 20 keer in de hoogste klasse van de Belgische competitie en drie keer voor de Belgische Beker.

Hij werd in die periode vijf keer niet opgesteld vanwege een hardnekkige knieblessure.

2.4. Artikel 8, lid 2, aanhef en onderdeel b van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (hierna: het Uitvoeringsbesluit) luidt in 2005 als volgt:

'Verstaan wordt onder:

a. (...)

b. ingekomen werknemer: door een inhoudingsplichtige uit een ander land aangeworven (...) werknemer (...) met een specifieke deskundigheid die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is. (...)'.

Artikel 9a, lid 1, van het Uitvoeringsbesluit luidt als volgt:

'1. Bij de beoordeling of een ingekomen werknemer specifieke deskundigheid bezit die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is, wordt in onderlinge samenhang rekening gehouden met de volgende factoren, voor zover relevant:

a. het niveau van de door de werknemer gevolgde opleiding;

b. de voor de functie relevante ervaring van de werknemer;

c. het beloningsniveau van de onderhavige functie in Nederland in verhouding tot het beloningsniveau in het land van herkomst van de werknemer.'

Geschil

3.1. Het geschil betreft het antwoord op de vraag of belanghebbende recht heeft op de toepassing van de 30%-regeling.

Belanghebbende is van mening dat deze vraag bevestigend moet worden beantwoord. De Inspecteur is de tegenovergestelde opvatting toegedaan.

Belanghebbende stelt primair dat het verzoek om toepassing van de 30%-regeling ten onrechte is afgewezen omdat hij op 30 juni 2005, het moment van aanwerving door C, beschikte over de vereiste specifieke deskundigheid.

Subsidiair stelt belanghebbende, dat zijn dienstverband bij C is aan te merken als opleiding, dat hij derhalve door K is aangeworven vanuit het buitenland en dat hij op dat moment beschikte over eerdergenoemde specifieke deskundigheid.

Voor dat laatste geval zijn partijen het erover eens, dat het toetsingsmoment 21 april 2006 is, het moment waarop de arbeidsovereenkomst met K tot stand kwam.

Voor dat geval zijn partijen het er ook over eens dat belanghebbende op dat moment aan alle vereisten voldeed.

Rechtsoverwegingen

4.1. De Rechtbank heeft terecht vooropgesteld dat het op de weg van belanghebbende ligt om aannemelijk te maken, dat hij aan de in 2.4 van deze uitspraak genoemde deskundigheidseis voldoet op 30 juni 2005, dat is het moment van totstandkoming van de arbeidsovereenkomst met C.

Voor de vraag of dat het geval is, dwingt artikel 9a van het Uitvoeringsbesluit – in onderlinge samenhang en voor zover relevant – rekening te houden met de volgende drie factoren:

- A. het niveau van de gevolgde opleiding;
- B. het beloningsniveau;
- C. de voor de functie relevante ervaring.

Het Hof zal deze factoren in die volgorde behandelen.

4.2. Met betrekking tot het niveau van de gevolgde opleiding overwoog de Rechtbank als volgt:

'2.8. Tot de bijlagen bij de motivering van het beroepschrift behoren afschriften van een aantal artikelen over belanghebbende. Daaruit valt af te leiden dat belanghebbende voor 30 juni 2005 onderwijs volgde aan de H te E. Belanghebbende heeft evenwel geen gegevens bijgebracht over het niveau van de opleiding aan deze school. Bovendien had belanghebbende de betreffende opleiding op 30 juni 2005 nog niet afgerond. Daarmee is niet aannemelijk gemaakt dat het niveau van de door belanghebbende gevolgde opleiding dusdanig is dat op grond daarvan kan worden geconcludeerd tot aanwezigheid van schaarse specifieke deskundigheid bij belanghebbende op 30 juni 2005.'

4.3. Belanghebbende heeft tijdens het nadere onderzoek ter zitting van het Hof verklaard, dat hij een aangepast programma volgde op de Topsportschool: de school bood in de ochtend algemene vorming en 's middags werd belanghebbende vrijgesteld om te trainen (bij G).

4.4. Naar het oordeel van het Hof moet worden beoordeeld of het sportieve deel van de opleiding, die belanghebbende bij de Topsportschool en bij G volgde, van voldoende niveau was. Naar het oordeel van het Hof kan niet zonder meer worden gezegd, dat de opleiding van ónvolgende niveau was om te kunnen leiden tot deskundigheid. Die opleiding bestond mede uit het meetrainen met de A-spelers en het meespelen in het A-elftal van G, een hoogste divisie club in de Belgische voetbalcompetitie.

4.5. De tweede factor, waarmee rekening moet worden gehouden, is de voor de functie relevante ervaring.

De Rechtbank overwoog daartoe als volgt:

'2.5. Belanghebbende stelt dat hij op 30 juni 2005 was aan te merken als een uitzonderlijk talent. Naar het oordeel van de rechtbank is het enkel en alleen zijn van een uitzonderlijk talent onvoldoende om te kunnen spreken van een schaarse specifieke deskundigheid. In artikel 9a, eerste lid, onderdeel b van het Uitvoeringsbesluit wordt immers aangesloten bij relevante ervaring en niet bij de potentie van de werknemer. Van een schaarse specifieke deskundigheid kan in het onderhavige geval pas sprake zijn als belanghebbende al voor zijn komst naar Nederland voldoende wedstrijden heeft gespeeld en daarin voldoende heeft gepresteerd op een niveau van spelers uit de hoogste Nederlandse profcompetitie. Aan deze eis heeft belanghebbende niet voldaan. Voordat belanghebbende naar Nederland kwam heeft hij in totaal elf maal als basisspeler en negen maal als invaller gespeeld voor J. Hiermee had hij op 30 juni 2005 onvoldoende relevante werkervaring.

2.6. Aan het in 2.5 overwogene doet niet af dat belanghebbende tot 30 juni 2005 een aantal wedstrijden had gespeeld voor Belgische nationale jeugdselecties. Uit de gedingstukken valt af te leiden dat hij voor de selectie van spelers onder 15 jaar is uitgekomen tijdens de Nike Premier Cup in Lissabon en dat hij drie wedstrijden heeft gespeeld in de eerste kwalificatieronde voor het EK voor spelers onder 19 jaar. Hiermee heeft belanghebbende, als aanvulling op de in 2.5 genoemde ervaring in de Belgische competitie, te weinig internationale wedstrijden gespeeld om te kunnen constateren dat hij op 30 juni 2005 over voldoende relevante werkervaring beschikte.'

4.6. Partijen zijn het erover eens, dat belanghebbende een bijzonder talent vormde. Partijen zijn het er ook over eens, dat training en ervaring nodig zijn om dat talent tot schaarse specifieke deskundigheid te doen uitgroeien en dat het aantal keren, dat er op het hoogste niveau is gespeeld, in dit verband een reële kwantitatieve maatstaf is.

Partijen zijn het er ook over eens dat belanghebbende op 21 april 2006 in elk geval al zover was. Partijen houdt slechts verdeeld de vraag of dat ook op 30 juni 2005 het geval was. Belanghebbende heeft, naar onweersproken is komen vast te staan, in de aan die datum voorafgaande twee jaren 20 keer in het eerste elftal van G gestaan en 3 keer met dat elftal voor de Belgische Beker gespeeld. Dat is volgens de Inspecteur net niet genoeg. Belanghebbende komt, zo stelt de Inspecteur, minder dan één wedstrijd te kort, als strikt vastgehouden wordt aan de ervaringseisen, die de Belastingdienst bij binnenkomende jonge spelers – zoals belanghebbende – thans stelt blijkens het meest recente convenant met de KNVB. Die eisen houden in, dat ten minste een derde van de in twee voorafgaande jaren gespeelde wedstrijden op het hoogste nationale niveau moet zijn gespeeld. De Inspecteur stelt dat belanghebbende 24 wedstrijden had moeten spelen. Belanghebbende daarentegen stelt, dat hij reeds bij 23 wedstrijden aan de eis van het KNVB-convenant voldoet.

4.7. Naar het oordeel van het Hof is het aantal van 23 wedstrijden voldoende. In de eerste plaats is het Hof bij de beoordeling van de aanwezige relevante ervaring niet gebonden aan het meest recente tussen de KNVB en de Belastingdienst afgesloten convenant.

Het Hof wijst er verder op dat belanghebbende naar hij heeft verklaard, een aantal keren – blijkens de tot de stukken behorende krantenartikelen vijf keer – niet is opgesteld wegens een zeer hardnekkige knieblessure. Het Hof is van oordeel dat de blessureperiode in casu meegewogen mag worden bij de vraag of belanghebbende voldoet aan de te stellen ervaringseis. Het Hof acht aannemelijk dat belanghebbende zonder blessure (nog) vaker zou zijn opgesteld.

Het Hof wijst er tot slot op, dat deskundigheid een kwaliteit is en dat een kwantitatieve benadering daarvan slechts een hulpmiddel is. Relativering van het resultaat blijft nodig, evenals individuele beoordeling aan de hand van alle omstandigheden, in onderlinge samenhang bezien en voorzover relevant.

4.8. De derde factor, waarmee rekening moet worden gehouden, is het beloningsniveau. Daarbij moet het niveau in Nederland worden vergeleken met dat in België. De Rechtbank heeft daarover het volgende overwogen:

‘2.7. Voorts heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat het beloningsniveau bij C, alwaar hij in het seizoen 2005/2006 een basissalaris ontving van € 72.000, dusdanig veel hoger ligt dan het beloningsniveau in België dat gesproken kan worden van een schaarse specifieke deskundigheid bij belanghebbende op 30 juni 2005. Belanghebbende heeft in het geheel geen gegevens bijgebracht omtrent het salarisniveau van profvoetballers op het hoogste niveau van de Belgische competitie.’

Belanghebbende had vóór 30 juni 2005 de status van amateurspeler. Dit leidt naar het oordeel van het Hof tot de vraag naar de relevantie van deze factor in het onderhavige geval. Partijen hebben daarover in elk geval weinig feiten bij kunnen brengen. Het enige dat is komen vast te staan, is de onweersproken stelling van de Inspecteur ter eerste zitting, dat het salaris van belanghebbende bij menige middenmoter in de Nederlandse voetbaldivisie op 30 juni 2005 een topsalaris was.

Overigens kreeg belanghebbende bij C naast zijn salaris van € 72.000 diverse bonusbedragen uitgekeerd.

4.9. De drie hierboven behandelde factoren moeten in onderlinge samenhang worden bezien. Daarbij valt op dat de factor opleiding, nu die in het algemeen bij voetballers vooral bestaat uit het opdoen van ervaring, in dit concrete geval opgaat in de factor ervaring in de zin van gespeeld hebben op het hoogste nationale niveau in België.

Belanghebbende – toen slechts 17 jaar oud – had voor 30 juni 2005 de status van amateur. Het salarisniveau is dan moeilijk als maatstaf te nemen ter bepaling van deskundigheid.

Partijen hebben terecht voornamelijk hun aandacht gericht op de tweede factor: de vereiste ervaring op 30 juni 2005. En het Hof komt vooral op basis daarvan tot zijn eindoordeel.

4.10. Gelet op al het vorenoverwogene, oordeelt het Hof, anders dan de Rechtbank, dat belanghebbende aannemelijk heeft gemaakt, dat hij op 30 juni 2005 beschikte over een schaarse specifieke deskundigheid als bedoeld in artikel 8, lid 2, onderdeel b van het Uitvoeringsbesluit.

Belanghebbende heeft naar het oordeel van het Hof aannemelijk gemaakt, dat hij op 30 juni 2005 door C

uit België is aangeworven, zoals bedoeld in artikel 15a, lid 1, onderdeel j, van de Wet op de loonbelasting 1964, zoals nader gepreciseerd in artikel 8, lid 2, onderdeel b van het Uitvoeringsbesluit.

4.11. Gelet op al het vorenoverwogene is het gelijk aan belanghebbende en is het hoger beroep daarom gegrond. De uitspraak van de Rechtbank moet worden vernietigd.

4.12. Belanghebbende verzocht samen met K om toepassing van de 30%-regeling. Voor de periode bij C ontbreekt een daartoe strekkend verzoek. Belanghebbende en C zijn op 30 juni 2005 en belanghebbende en K zijn op 21 april 2006 een dienstbetrekking aangegaan.

Partijen zijn het er desgevraagd ter tweede zitting van het Hof over eens geworden, dat de looptijd in verband daarmee met tien maanden moet worden gekort.

Commentaar (Molenaar)

In deze zaak over de uitzonderlijk getalenteerde 18-jarige Belgische voetballer laat Hof Den Bosch weten zich niet gebonden te achten aan het meest recente tussen de KNVB en Belastingdienst afgesloten convenant over de 30%-regeling. De Belgische voetballer voldeed niet aan de criteria van dat convenant, maar het hof maakt vervolgens de normale afweging voor de 30%-regeling van opleiding, werkervaring en beloningsniveau (art. 10eb Uitv.besl. LB 1965). Qua opleiding bestaat er geen hogeschool of universiteit voor profvoetballers, maar valt deze samen met het opdoen van ervaring en deze speler had 23 keer in het eerste elftal van een Belgische profvoetbalclub gespeeld. En met € 72.000 brutosalaris ging hij sowieso in Nederland beter verdienen dan in België, waar hij op amateurbasis had gespeeld. En dus komt hij toch in aanmerking voor de 30%-regeling, nadat eerder Rechtbank Breda anders had beslist (zie [NTFR 2008/1753](#)).

De Belastingdienst en de KNVB hebben samen strenge regels voor de 30%-regeling voor buitenlandse profvoetballers afgesproken (zie [NTFR 2009/502](#)). De buitenlandse voetballer moet in de afgelopen twee jaar in ten minste 50% van de interlands van zijn eigen land hebben gespeeld en voor ten minste twee derde van de interlands van zijn eigen land zijn geselecteerd én ten minste twee derde van de wedstrijden in een hoogste voetbalklasse in het buitenland en 8 wedstrijden in het hoofdtoernooi van de Champions League of Europa League hebben gespeeld. Mocht hij niet aan deze voorwaarden voldoen, dan krijgt hij toch de 30%-regeling als hij meer dan 150% van het gemiddelde eredivisiesalaris verdient. Voor spelers van 18 of 19 jaar geldt dat zij voor 50% aan deze criteria moeten voldoen.

Zulke strenge criteria gelden in het geheel niet in andere bedrijfstakken, waar werkgevers en werknemers volledig vrij zijn om aannemelijk te maken waarop de schaarse specifieke deskundigheid gebaseerd is, rekening houdend met niveau van de opleiding, voor de functie relevante werkervaring en het beloningsniveau in verhouding tot het land van herkomst (art. 10eb, lid 1, Uitv.besl. LB 1965). En voor internationale concerns geldt dat werknemers van het midden- of hoger kader, die in het kader van roulatie naar Nederland worden uitgezonden, al schaarse specifieke deskundigheid hebben als zij ten minste 2,5 jaar ervaring hebben (art. 10eb, lid 2, Uitv.besl. LB 1965). Daarom waren er in 2002 bijna 32.000 buitenlanders met de 30%-regeling in Nederland, waarvan bijna 24.000 met een inkomen lager dan € 70.000 bruto per jaar (zie antwoorden op Kamervragen in [NTFR 2004/1499](#)). De drempel voor de 30%-regeling ligt hiermee zo laag, dat inmiddels PwC zelfstandig 30%-aanvragen mag toetsen, zoals onlangs in een convenant in het kader van Horizontaal Toezicht met de Belastingdienst is afgesproken.

Maar niet voor voetballers, want die worden veel strenger bekeken. Zoals de Oekraïense voetballer (Levchenko), die na zeven jaar bij een eredivisieclub te hebben gespeeld (Vitesse), in 2003 een contract voor twee jaar met een eerstedivisieclub sloot (Sparta), maar geen verlenging van de 30%-regeling kreeg, omdat zijn salaris werd vergeleken met het gemiddelde eredivisiesalaris (HR 11 juli 2008, [NTFR 2008/1369](#) met commentaar van Fijen). Logisch dat hij dat salaris in de eerste divisie niet verdiende, maar de vergelijking werd toch doorslaggevend geacht, ook al was hij een topper in dat elftal en de

eerste divisie. In een andere sector zou de weging van de factoren opleiding, ervaring en beloningsniveau per werkgever/bedrijf worden bekeken en zo'n werknemer zou direct de 30%-regeling krijgen. Zoals bijvoorbeeld de Belgische musicalacteur in Hof Den Bosch 9 september 2005, [NTFR 2005/512](#).

Behalve deze uitspraak van Hof Den Bosch sprak ook Rechtbank Leeuwarden op 7 augustus 2008 ([NTFR 2008/1707](#) met commentaar van Fijen) uit dat de aanvragers vrij moeten zijn hoe zij de schaarse specifieke deskundigheid bewijzen en dat zij niet aan het convenant van de KNVB en de Belastingdienst gebonden zijn. Dus is het de vraag hoe het nu verder moet met de strenge criteria van dit convenant. De twee uitspraken van HR 28 april 2006 ([NTFR 2006/664](#) en [NTFR 2006/665](#) met commentaar van Van Waaijen) lijken hier geen goed houvast te bieden, omdat die vooral gaan over meer formele zaken, zoals datum van indiensttreding en aanwerving uit een ander land.

Wat mij betreft moeten de criteria van dit voetbalconvenant sterk omlaag om reëel te worden. Dat zeg ik indachtig de antwoorden op de Kamervragen in 2003 ([NTFR 2003/1758](#)), waarin de toenmalige staatssecretaris van Financiën liet weten dat met de 30%-regeling wordt beoogd om Nederland als werkland – en daarmee als investeringsland – aantrekkelijk te houden en dat de regeling de concurrentiepositie van Nederland versterkt bij het aantrekken van werknemers met een specifieke deskundigheid die hier onvoldoende aanwezig is. Ook schrijft hij dat het van belang is dat de regeling de administratieve lasten voor het bedrijfsleven beperkt, omdat met de forfaitaire regeling de werkelijke kosten van verblijf in het buitenland niet meer vergoed hoeven te worden. Dat door deze benadering de 30%-regeling soms tot een ruime vrijstelling voor buitenlanders kan leiden, heeft de staatssecretaris daarmee bewust geaccepteerd. Dit geldt al jaren voor vele buitenlanders en moet dus ook door buitenlandse voetballers kunnen worden benut.

Deze uitspraak van Hof Den Bosch zet een belangrijke stap in de richting van die gelijke behandeling.