

Nederlandse bronheffing van 20% voor gage betaald aan buitenlandse voetbalclub is niet in strijd met het vrij verrichten van diensten

Hof van Justitie EG/EU 18 oktober 2012, C-498/10, Uitspraak HvJ EU

Belastingjaar/tijdvak 2002 en 2004

Trefwoorden sporters

- Artikel 56, VwEU

Samenvatting

X is een in Nederland gevestigde betaaldvoetbalorganisatie (BVO). In juli 2002 en maart 2004 is X met twee in het Verenigd Koninkrijk gevestigde BVO's overeengekomen een vriendschappelijke wedstrijd te spelen. In verband met deze wedstrijden, die in augustus 2002 en augustus 2004 in Nederland hebben plaatsgevonden, betaalde X aan de Britse BVO's € 133.000 respectievelijk € 50.000. De Britse BVO's hebben deze gages niet doorbetaald aan de spelers. Aangezien X ter zake van deze gages geen loonbelasting had ingehouden of afgedragen, ontving zij van de Nederlandse belastingdienst naheffingsaanslagen ten bedrage van € 26.050 en € 9.450 (20% van de gages, na aftrek van bepaalde kosten). X heeft beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad. De Hoge Raad heeft vervolgens prejudiciële vragen gesteld.

Het HvJ acht de inhoudingsplicht van de dienstontvanger om over de vergoeding voor de in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter bronbelasting in te houden (terwijl dat niet hoeft bij een dienst van een ingezeten dienstverrichter), een beperking van het vrij verrichten van diensten (art. 56 VwEU). De vraag of ook de dienstverrichter wordt beperkt in diezelfde vrijheid heeft het HvJ buiten beschouwing gelaten, omdat die vraag geen voorwerp is van het verzoek om een prejudiciële beslissing. Het HvJ concludeert vervolgens dat de verplichting om een bronheffing in te houden, kan worden gerechtvaardigd door de behoefte om de doelmatige invordering van belastingen te verzekeren en niet verder gaat dan ter bereiking van die doelstelling noodzakelijk is, zelfs gelet op de mogelijkheid van internationale bijstand bij invordering. Dat later is afgezien van de bronheffing is niet van belang. De mogelijkheid voor de Britse dienstverrichters om de bronheffing in de woonstaat te verrekenen is volgens het HvJ irrelevant; het gaat in de casus namelijk om de positie van de dienstontvanger.

Feiten

1. Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 56 VwEU.
2. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen X nv (hierna: X), een betaaldvoetbalorganisatie die in Nederland is gevestigd, en de Staatssecretaris van Financiën over de bronheffing die wordt ingehouden op de vergoeding die aan een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter wordt betaald.

Toepasselijke bepalingen

Nederlands recht

3. Artikel 1 van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) bepaalt het volgende:
'Onder de naam "loonbelasting" wordt van werknemers of hun inhoudingsplichtige, van artiesten, van beroepssporters, van buitenlandse gezelschappen en van bij of krachtens deze wet aan te wijzen natuurlijke personen een directe belasting geheven.'

4. Tot 1 januari 2007 voorzag artikel 5b, leden 1 en 3, van de Wet LB 1964 in het volgende:

'1. Voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder buitenlands gezelschap: een groep van hoofdzakelijk niet in Nederland wonende natuurlijke personen of gevestigde rechtspersonen waarbij de leden van de groep individueel of gezamenlijk ingevolge een overeenkomst van korte duur, dan wel kortstondig krachtens een andere grond, als artiest in Nederland optreden of als beroep een tak van sport in Nederland beoefenen.

(...)

3. Ingeval een lid van een buitenlands gezelschap optreedt of als beroep een tak van sport beoefent in het kader van een dienstbetrekking tot een inhoudingsplichtige die niet in Nederland is gevestigd, vindt de heffing van loonbelasting plaats ingevolge de regelingen zoals die gelden voor het buitenlandse gezelschap.'

5. Vanaf 1 januari 2007 luidt dit artikel:

'Voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder buitenlands gezelschap: een groep van hoofdzakelijk niet in Nederland wonende natuurlijke personen of gevestigde lichamen waarbij de leden van de groep individueel of gezamenlijk ingevolge een overeenkomst van korte duur als artiest in Nederland optreden of als beroep een tak van sport in Nederland beoefenen, tenzij:

(...)

2. volgens bij ministeriële regeling te stellen regels aannemelijk wordt gemaakt dat het gezelschap hoofdzakelijk bestaat uit leden die inwoner zijn dan wel gevestigd zijn in een land waarmee de Staat der Nederlanden een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten of inwoner zijn van dan wel gevestigd zijn in Nederland of op de Nederlandse Antillen of Aruba.'

6. Artikel 8a, lid 1, van de Wet LB 1964 voorziet in het volgende:

'Ten aanzien van een artiest, beroepssporter of buitenlands gezelschap is inhoudingsplichtige, indien het optreden of de sportbeoefening is gebaseerd op een overeenkomst van korte duur:

- A. voor zover de gage wordt ontvangen van degene met wie het optreden of de sportbeoefening is overeengekomen: degene met wie het optreden of de sportbeoefening is overeengekomen;
- B. voor zover de gage wordt ontvangen van een derde: deze derde.'

7. Artikel 35g van de Wet LB 1964 bepaalt:

'1. Ten aanzien van een buitenlands gezelschap wordt de belasting geheven naar de gage.

2. Gage is al hetgeen het buitenlandse gezelschap ontvangt ter zake van het optreden of de sportbeoefening in Nederland. Tot de gage behoren kostenvergoedingen alsmede aanspraken om na verloop van tijd of onder een voorwaarde een of meer uitkeringen of verstrekkingen te ontvangen.

3. Tot de gage behoren niet:

- vergoedingen en verstrekkingen ter zake van consumpties en maaltijden (...);
- vergoedingen die strekken tot bestrijding van reis- en verblijfkosten – andere dan kosten van eigen vervoer – ter behoorlijke vervulling van het optreden of de sportbeoefening, mits het gezelschap de bewijsstukken aan de inhoudingsplichtige doet toekomen en deze de bewijsstukken administreert en voor controle beschikbaar houdt;
- verstrekkingen die strekken tot voorkoming van reis- en verblijfkosten ter behoorlijke vervulling van het optreden dan wel de sportbeoefening;

(...)

4. Tot de gage behoort mede niet hetgeen blijkt een beschikking van de inspecteur als een niet tot de gage behorende vergoeding kan worden aangemerkt (kostenvergoedingsbeschikking). De kostenvergoedingsbeschikking wordt op verzoek door de inspecteur verstrekt en is vatbaar voor bezwaar. Het verzoek wordt voor het optreden of de sportbeoefening gedaan door het gezelschap of de inhoudingsplichtige, dan

wel uiterlijk een maand na het optreden of de sportbeoefening door de inhoudingsplichtige. (...)'

8. Artikel 35h, lid 1, van de Wet LB 1964 bepaalt dat de verschuldigde belasting 20% van de gage bedraagt.

Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland

9. Artikel 17 van de overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het vermogen, op 7 november 1980 gesloten tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland (hierna: 'overeenkomst tot het vermijden van dubbele belastingen'), voorziet in het volgende:

'1. Niettegenstaande de bepalingen van de artikelen 14 en 15, mogen voordelen of inkomsten, verkregen door een inwoner van een van de Staten als artiest (...) of als sportbeoefenaar, uit zijn persoonlijke werkzaamheden als zodanig die worden verricht in de andere Staat, worden belast in die andere Staat.

2. Indien voordelen of inkomsten ter zake van persoonlijke werkzaamheden die door een artiest of een sportbeoefenaar in die hoedanigheid worden verricht, niet aan die artiest of sportbeoefenaar zelf toekomen, maar aan een andere persoon, mogen die voordelen of inkomsten, niettegenstaande de bepalingen van de artikelen 7, 14 en 15 worden belast in de Staat waar de werkzaamheden van de artiest of sportbeoefenaar worden verricht.'

10. Artikel 22, lid 1, van deze overeenkomst luidt:

'Met inachtneming van de bepalingen van de wetgeving van het Verenigd Koninkrijk die betrekking hebben op de verrekening van belasting die in een gebied buiten het Verenigd Koninkrijk verschuldigd is, met belasting van het Verenigd Koninkrijk (welke bepalingen het algemene beginsel van het hiernavolgende niet mogen aantasten):

- mag Nederlandse belasting die krachtens de wetgeving van Nederland en in overeenstemming met de bepalingen van deze Overeenkomst, hetzij rechtstreeks, hetzij door inhouding, verschuldigd is over uit Nederlandse bronnen verkregen voordelen, inkomsten of belastbare vermogenswinst (met uitzondering, in het geval van dividend, van belasting die verschuldigd is over de winst waaruit het dividend wordt betaald) worden verrekend met belasting van het Verenigd Koninkrijk berekend over dezelfde voordelen, inkomsten of belastbare vermogenswinsten als die waarover de Nederlandse belasting is berekend;
- (...)'

Hoofdeding

11. X is in juli 2002 en maart 2004 met twee in het Verenigd Koninkrijk gevestigde betaaldvoetbalorganisaties overeengekomen een vriendschappelijke wedstrijd te spelen. Deze wedstrijden hebben in augustus 2002 respectievelijk augustus 2004 in Nederland plaatsgevonden.

12. X heeft deze organisaties in verband met voormelde wedstrijden € 133.000 respectievelijk € 50.000 betaald. Deze bedragen zijn door genoemde organisaties niet doorbetaald aan hun spelers.

13. Daar X geen loonbelasting op deze bedragen heeft ingehouden en afgedragen, is haar een naheffingsaanslag in de loonbelasting opgelegd van € 26.050 respectievelijk € 9.450, zijnde 20% van deze bedragen, na aftrek van bepaalde kosten.

14. De Rechtbank te 's-Gravenhage, waar X beroep in eerste aanleg heeft ingesteld tegen de beslissingen ter zake van deze naheffingsaanslagen, heeft genoemde beslissingen en naheffingsaanslagen vernietigd.

15. Op het hoger beroep van de Staatssecretaris van Financiën heeft het Gerechtshof te 's-Gravenhage bij arrest van 1 december 2008 de uitspraken van de Rechtbank te 's-Gravenhage vernietigd.

16. Van oordeel dat de Nederlandse regeling een beperking in de zin van artikel 56 VwEU vormde die niet kon worden gerechtvaardigd, heeft X tegen het arrest van het Gerechtshof te 's-Gravenhage beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden.

Prejudiciële vragen

17. In die omstandigheden heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

'1. Moet artikel 56 VwEU aldus worden uitgelegd dat sprake is van een beperking van het vrije verkeer van diensten als de ontvanger van een dienst, verricht door een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter, is gehouden op grond van de wetgeving van de lidstaat waar de dienstontvanger is gevestigd en waar de dienst wordt verricht, over de voor deze dienst verschuldigde vergoeding belasting in te houden, terwijl deze inhoudingsplicht niet aan de orde is indien het een dienstverrichter betreft die in dezelfde lidstaat als de dienstontvanger is gevestigd?

2. a. Indien het antwoord op de voorgaande vraag meebrengt dat een regeling die voorziet in een heffing van een dienstontvanger tot een belemmering van het vrije verkeer van diensten leidt, kan een dergelijke belemmering dan worden gerechtvaardigd door de behoefte om de heffing en invordering van een belasting te waarborgen van buitenlandse gezelschappen die kortstondig in Nederland verblijven en moeilijk controleerbaar zijn, met als gevolg een problematische uitvoering van de aan Nederland toegewezen heffingsbevoegdheid?

b. Is in dat geval nog van belang dat de regeling in een later stadium voor situaties als de onderhavige is gewijzigd, in die zin dat eenzijdig van heffing wordt afgezien, omdat de uitvoering ervan niet eenvoudig en efficiënt toepasbaar leek?

3. Gaat de regeling verder dan noodzakelijk gelet op de mogelijkheden die met name 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 (PB L 73, blz. 18), zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/44/EG van de Raad van 15 juni 2001 (PB L 175, blz. 17; hierna: richtlijn 76/308)) biedt voor de wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingen?

4. Is voor de beantwoording van de voorgaande vragen van belang of de belasting, die over de vergoeding is verschuldigd in de lidstaat waar de dienstontvanger is gevestigd, kan worden verrekend met belasting die in die andere lidstaat over die vergoeding verschuldigd is?'

Beantwoording van de prejudiciële vragen

18. Om te beginnen moet eraan worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, maar dat deze niettemin verplicht zijn deze bevoegdheid in overeenstemming met het recht van de Unie uit te oefenen (zie met name arresten van 12 december 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 36; 8 november 2007, *Amurta*, C-379/05, Jurispr. blz. I-9569, punt 16, en 18 juni 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Jurispr. blz. I-5145, punt 24).

Eerste vraag

19. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 56 VwEU aldus moet worden uitgelegd dat de verplichting die krachtens de regeling van een lidstaat wordt opgelegd aan de dienstontvanger om over de vergoeding voor de in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter bronbelasting in te houden, terwijl een dergelijke verplichting niet aan de orde is bij vergoedingen voor dienstverrichters die in de betrokken lidstaat zijn gevestigd, een beperking van de vrijheid van dienstverrichting in de zin van deze bepaling vormt.

20. Opgemerkt moet worden dat artikel 56 VwEU zich verzet tegen de toepassing van elke nationale regeling die ertoe leidt dat het verrichten van diensten tussen lidstaten moeilijker wordt dan het verrichten

van diensten binnen één enkele lidstaat (zie met name arrest van 11 juni 2009, X en Passenheim-van Schoot, C-155/08 en C-157/08, Jurispr. blz. I-5093, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21. Volgens de rechtspraak van het Hof verlangt artikel 56 VWEU immers de afschaffing van elke beperking van de vrijheid van dienstverrichting die wordt opgelegd op grond dat de dienstverrichter is gevestigd in een andere lidstaat dan die waar de dienst wordt verricht (zie arresten van 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Jurispr. blz. I-9461, punt 31, en 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, Jurispr. blz. I-1425, punt 20).

22. Als beperkingen op de vrijheid van dienstverrichting moeten worden beschouwd, nationale maatregelen die het gebruik van die vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken (zie onder meer arresten van 4 december 2008, Jobra, C-330/07, Jurispr. blz. I-9099, punt 19, en 22 december 2010, Tankreederei I, C-287/10, Jurispr. blz. I-14233, punt 15).

23. Voorts kent artikel 56 VWEU volgens vaste rechtspraak niet enkel rechten toe aan de dienstverrichter zelf, maar evenzeer aan de ontvanger van deze diensten (zie arrest van 26 oktober 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Jurispr. blz. I-7447, punt 34; arrest FKP Scorpio Konzertproduktionen, reeds aangehaald, punt 32, en arrest van 1 juli 2010, Dijkman en Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Jurispr. blz. I-6649, punt 24).

24. Het Koninkrijk der Nederlanden verplicht dienstontvangers die een beroep doen op niet-ingezeten dienstverrichters op het gebied van de sport, om een bronheffing tegen een tarief van minstens 20 % in te houden op de vergoedingen die zij aan niet-ingezeten dienstverrichters betalen. In het geval van een ingezeten dienstverrichter is de dienstontvanger niet daartoe gehouden.

25. De regeringen die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend, stellen in dat verband onder verwijzing naar het arrest van 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, Jurispr. blz. I-10767), dat het verschil in behandeling tussen de vergoedingen die aan ingezeten dienstverrichters worden betaald en die welke aan niet-ingezeten dienstverrichters worden betaald, wordt verklaard door de toepassing van twee verschillende heffingstechnieken op belastingplichtigen die zich in verschillende situaties bevinden. De vergoeding die aan een in Nederland gevestigde dienstverrichter wordt betaald is weliswaar niet aan een bronheffing onderworpen, maar deze dienstverrichter wordt zelf direct belast uit hoofde van de Nederlandse vennootschapsbelasting of, in voorkomend geval, de inkomstenbelasting. De noodzaak om verschillende heffingstechnieken toe te passen wordt verklaard door de positie van het Koninkrijk der Nederlanden, die anders is wanneer het ingezeten dienstverrichters betreft, die direct onder de controle van de Nederlandse belastingdienst vallen, en wanneer het niet-ingezeten dienstverrichters betreft, ten aanzien waarvan deze lidstaat als bronstaat van de inkomsten fungeert en om die reden niet eenvoudigweg belastingschulden bij de belastingplichtige kan vaststellen en innen, maar afhankelijk is van de belastingautoriteiten van de lidstaat van vestiging van de dienstverrichter.

26. Het is juist dat het Hof reeds heeft toegestaan dat op ontvangers van inkomsten uit kapitaal verschillende heffingstechnieken worden toegepast naargelang zij al of niet ingezetene zijn, waarbij dit verschil in behandeling situaties betrof die objectief niet vergelijkbaar waren (arrest Truck Center, reeds aangehaald, punt 41). Daar dit verschil in behandeling bovendien niet noodzakelijkerwijs een voordeel opleverde voor de ingezeten ontvangers, heeft het Hof geoordeeld dat dit geen beperking van de vrijheid van vestiging vormde (arrest Truck Center, reeds aangehaald, punten 49 en 50).

27. Zoals de advocaat-generaal evenwel in punt 32 van haar conclusie heeft opgemerkt, zijn de dienstverrichter en de dienstontvanger twee onderscheiden rechtssubjecten, die ieder hun eigen belang hebben en die zich ieder op de vrijheid van dienstverrichting kunnen beroepen wanneer hun rechten worden aangetast.

28. Vastgesteld moet worden dat, los van de effecten van de inhouding van een bronheffing voor de fiscale

situatie van de niet-ingezeten dienstverrichters, de verplichting om tot een dergelijke inhouding over te gaan, omdat zij een aanvullende administratieve last en de daarmee samenhangende aansprakelijkheidsrisico's met zich meebrengt, de grensoverschrijdende diensten minder aantrekkelijk kan maken voor de ingezeten dienstontvangers dan de diensten die door ingezeten dienstverrichters worden verricht en genoemde dienstontvangers ervan zal afschrikken om op niet-ingezeten dienstverrichters een beroep te doen.

29. Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door het betoog van de Nederlandse regering dat de invloed van de aanvullende administratieve last voor de dienstontvanger verwaarloosbaar is, daar waar deze reeds andere bronheffingen moet inhouden en de ingehouden bedragen aan de belastingdienst moet afdragen, en dat deze gecompenseerd wordt door een verlichting van de administratieve lasten voor de niet-ingezeten dienstverrichter, die geen belastingaangifte in Nederland hoeft te doen boven op zijn administratieve verplichtingen ten opzichte van de belastingdienst van de lidstaat waarin hij is gevestigd.

30. Dienaangaande kan worden volstaan met eraan te herinneren dat het VWEU zelfs een geringe of een minder belangrijke beperking van een fundamentele vrijheid verbiedt (zie in die zin arresten van 15 februari 2000, Commissie/Frankrijk, C-34/98, Jurispr. blz. I-995, punt 49; 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Jurispr. blz. I-2409, punt 43, en 14 december 2006, Denkavit Internationaal en Denkavit France, C-170/05, Jurispr. blz. I-11949, punt 50, en arrest Dijkman en Dijkman-Lavaleije, reeds aangehaald, punt 42).

31. Voorts kan volgens de rechtspraak van het Hof een ongunstige fiscale behandeling die indruist tegen een fundamentele vrijheid, niet met het recht van de Unie verenigbaar worden geacht omdat er andere voordelen bestaan, al aangenomen dat er dergelijke voordelen zijn (zie in die zin arrest van 6 juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 61, en reeds aangehaalde arresten Amurta, punt 75, en Dijkman en Dijkman-Lavaleije, punt 41).

32. Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de verplichting voor de dienstontvanger om een bronheffing in te houden op de vergoedingen die aan niet-ingezeten dienstverrichters zijn betaald, terwijl een dergelijke bronheffing niet wordt toegepast op de vergoedingen voor ingezeten dienstverrichters, een beperking van de vrijheid van dienstverrichting vormt, omdat zij een aanvullende administratieve last en de daarmee samenhangende aansprakelijkheidsrisico's met zich meebrengt.

33. Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in punt 39 van haar conclusie, doet deze vaststelling niet af aan het antwoord op de vraag, die overigens geen voorwerp is van het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing, of een bronheffing zoals die aan de orde in het hoofdeding ook een beperking van de vrijheid van dienstverrichting oplevert in het geval dat zij ertoe leidt dat de diensten die door een niet-ingezeten dienstverrichter zijn verricht, aan een hogere fiscale last zijn onderworpen dan die welke drukt op een dienst die door een ingezeten dienstverrichter wordt verricht. Aangezien een dergelijke inhouding een weerslag kan hebben op de kosten van de dienstverrichting in kwestie, kan zij afschrikkend werken voor zowel de niet-ingezeten dienstverrichter, om die dienst te verrichten, als de dienstontvanger, om op die dienstverrichter een beroep te doen.

34. Gelet op een en ander moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 56 VWEU aldus moet 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.

Tweede en derde vraag

35. Met zijn tweede en zijn derde vraag, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de beperking van de vrijheid van dienstverrichting die uit de nationale regeling voortvloeit, zoals die in het hoofdgeding, kan worden gerechtvaardigd door de behoefte om de doelmatige invordering van belastingen te verzekeren en of zij niet verder gaat dan ter bereiking van die doelstelling noodzakelijk is, zelfs gelet op de door richtlijn 76/308 geboden mogelijkheden tot wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingen. Deze rechter vraagt zich voorts af of rekening moet worden gehouden met de omstandigheid dat genoemde nationale regeling is gewijzigd, nu het Koninkrijk der Nederlanden heeft afgezien van de bronheffing die in het hoofdgeding aan de orde is.

36. Volgens vaste rechtspraak is een beperking van de vrijheid van dienstverrichting slechts aanvaardbaar indien zij wordt gerechtvaardigd door dwingende vereisten van algemeen belang. In dat geval is tevens vereist dat de toepassing van de betrokken maatregel geschikt is om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te verzekeren en niet verder gaat dan ter bereiking van dat doel noodzakelijk is (arrest Tankreederei I, reeds aangehaald, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37. Ook is het vaste rechtspraak dat de enkele omstandigheid dat een lidstaat een ander stelsel van bescherming heeft gekozen dan een andere lidstaat, niet uitsluit dat de betrokken maatregelen noodzakelijk en evenredig zijn (zie arrest van 14 oktober 2004, Omega, C-36/02, Jurispr. blz. I-9609, punt 38), nu deze enkel dienen te worden getoetst aan de door de nationale autoriteiten van de betrokken lidstaat nagestreefde doelstellingen en aan het niveau van bescherming dat zij willen verzekeren (zie in die zin arresten van 21 september 1999, Läära e.a., C-124/97, Jurispr. blz. I-6067, punt 36; 21 oktober 1999, Zenatti, C-67/98, Jurispr. blz. I-7289, punt 34, en 11 september 2003, Anomar e.a., C-6/01, Jurispr. blz. I-8621, punt 80).

38. Hieruit volgt naar analogie dat wanneer een lidstaat later afziet van de toepassing van een maatregel, daaraan geen voorlopige oordelen kunnen 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.

39. Het Hof heeft reeds geoordeeld dat de noodzaak om voor een doelmatige invordering van belastingen te zorgen een dwingend vereiste van algemeen belang is, die een beperking van de vrijheid van dienstverrichting kan rechtvaardigen. De bronheffingprocedure en de daartoe als garantie dienende aansprakelijkheidsregeling vormen volgens het Hof immers een wettig en passend middel voor de fiscale behandeling van de inkomsten van een buiten de heffingsstaat gevestigde persoon en ter voorkoming dat over de betrokken inkomsten geen belasting wordt betaald in de woonstaat en evenmin in de staat waar de diensten zijn verricht (arrest FKP Scorpio Konzertproduktionen, reeds aangehaald, punt 36).

40. De regeringen die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend, betogen dat een dergelijke rechtvaardiging ook moet worden aanvaard voor de wetgeving die in het hoofdgeding aan de orde is.

41. De Nederlandse regering licht in het bijzonder toe dat de bronheffing die in het hoofdgeding aan de orde is, is ingevoerd nadat de belastingdienst had vastgesteld dat het stelsel gebaseerd op de individueel aan iedere niet-ingezeten dienstverrichter toegezonden belastingaanslagen inefficiënt was gebleken door de problemen en de administratieve last van een dergelijk stelsel voor zowel de niet-ingezeten dienstverrichters als de belastingdienst. Volgens de Nederlandse regering kan met de bronheffing die wordt toegepast op de vergoedingen voor sportclubs, waarvan de relevante kosten worden afgetrokken, het inkomen van de spelers eenvoudiger en doeltreffender worden belast, zowel vanuit het oogpunt van deze laatsten als vanuit het oogpunt van de belastingdienst.

42. Dienaangaande moet worden vastgesteld dat wanneer het om dienstverrichters gaat die slechts bij gelegenheid in een andere lidstaat dan die waarin zij zijn gevestigd hun diensten verrichten en daar slechts kort verblijven, een bronheffing een geschikt middel is ter verzekering van een doelmatige invordering van de verschuldigde belasting.

43. Nagegaan moet nog worden of deze maatregel niet verder gaat dan noodzakelijk is ter verzekering van een doelmatige invordering van de verschuldigde belasting, met name gelet op de mogelijkheden die richtlijn 76/308 op het gebied van wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingen biedt.

44. Richtlijn 76/308 stelt gemeenschappelijke regels voor de wederzijdse bijstand vast, teneinde de invordering te verzekeren van schuldvorderingen die verband houden met bepaalde bijdragen, rechten en belastingen (arrest van 14 januari 2010, Kyrian, C-233/08, Jurispr. blz. I-177, punt 34). Krachtens de bepalingen van deze richtlijn kan een lidstaat een andere lidstaat verzoeken om bijstand bij de invordering van de inkomstenbelasting die een in laatstbedoelde lidstaat wonende belastingplichtige verschuldigd is (zie arrest van 9 november 2006, Turpeinen, C-520/04, Jurispr. blz. I-10685, punt 37).

45. Uit de eerste drie overwegingen van de considerans van richtlijn 76/308 volgt dat deze beoogt de hindernissen voor de instelling of de werking van de gemeenschappelijke markt op te heffen, die een gevolg zijn van de geografisch beperkte werkingssfeer van de nationale bepalingen op het gebied van de invordering.

46. Richtlijn 76/308 voorziet dan ook in bijstandsmaatregelen in de vorm van de verstrekking van inlichtingen die van nut zijn voor de invordering en de notificatie van akten aan de geadresseerde ervan, alsook in de vorm van de invordering van schuldvorderingen waarvoor een executoriale titel bestaat.

47. De uitbreiding bij richtlijn 2001/44 van de werkingssfeer van richtlijn 76/308 tot onder meer schuldvorderingen uit inkomstenbelasting heeft tot doel, zoals volgt uit de punten 1 tot en met 3 van de considerans van eerstbedoelde richtlijn, om de 'fiscale neutraliteit van de interne markt' te verzekeren en om de financiële belangen van de lidstaten te beschermen in het licht van de toenemende belastingfraude (zie arrest van 29 april 2004, Commissie/Raad, C-338/01, Jurispr. blz. I-4829, punt 68). Ofschoon richtlijn 2001/44 een zekere onderlinge aanpassing van de nationale fiscale bepalingen tot stand brengt door de lidstaten te verplichten de schuldvorderingen uit andere lidstaten als nationale schuldvorderingen te behandelen (arrest Commissie/Raad, reeds aangehaald, punt 75), is zij niet bedoeld, zoals de advocaat-generaal in punt 53 van haar conclusie heeft opgemerkt, om in de plaats van de bronheffing als heffingstechniek te treden.

48. In de onderhavige zaak moet worden vastgesteld dat met het afzien van de bronheffing en het beroep op de mogelijkheden van onderlinge bijstand zeker de beperking van de vrijheid van dienstverrichting voor de dienstontvanger als gevolg van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling zou kunnen worden opgeheven.

49. Met dit afzien zouden echter niet noodzakelijkerwijs alle formaliteiten ten laste van de dienstontvanger worden opgeheven. Zoals enkele regeringen die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend uiteenzetten, kan de belastingdienst op basis van de bronheffing wetenschap krijgen van het feit dat aanleiding geeft tot belasting die de niet-ingezeten dienstverrichter verschuldigd is. Zonder een dergelijke inhouding zou de belastingdienst van de betrokken lidstaat zeer waarschijnlijk de op zijn grondgebied gevestigde dienstontvanger moeten verplichten om aangifte van de door de niet-ingezeten dienstverrichter geleverde dienst te doen.

50. Het afzien van de bronheffing zou overigens leiden tot de noodzaak om de belasting van de niet-ingezeten dienstverrichter te heffen, hetgeen, zoals de advocaat-generaal in punt 58 van haar conclusie heeft opgemerkt, een aanzienlijke last zou kunnen betekenen voor deze dienstverrichter, die zijn belastingaangifte in een vreemde taal moet doen en wegwijds moet raken in het belastingstelsel van een andere lidstaat dan die waarin hij gevestigd is. De niet-ingezeten dienstverrichter zou er daardoor van kunnen worden afgeschrikt om de dienst in de betrokken lidstaat te verrichten en het zou voor de dienstontvanger uiteindelijk zelfs nog moeilijker kunnen blijken om een beroep te doen op dienstverlening uit een andere lidstaat dan die waarin hij gevestigd is.

51. Een dergelijke directe heffing van de belasting van de niet-ingezeten dienstverrichter zou bovendien een aanzienlijke administratieve last met zich meebrengen voor de belastingdienst waaronder de dienstontvanger valt, gezien het grote aantal slechts eenmalig verrichte diensten.

52. In het licht van de voorafgaande overwegingen moet worden vastgesteld dat, zoals de advocaat-generaal in punt 59 van haar conclusie heeft opgemerkt, de directe belastingheffing van de niet-ingezeten dienstverrichter niet noodzakelijkerwijs een minder vergaande maatregel dan de bronheffing zou zijn.

53. Gelet op een en ander moet op de tweede en de derde vraag worden geantwoord dat 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 niet verder gaat dan ter bereiking van die doelstelling noodzakelijk is, zelfs gelet op de door richtlijn 76/308 geboden mogelijkheden tot wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingen. 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.

Vierde vraag

54. Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of 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 –, van belang is 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.

55. Zoals is opgemerkt in punt 28 van het onderhavige arrest kan de verplichting om tot een dergelijke inhouding over te gaan, de grensoverschrijdende diensten voor de ingezeten dienstontvangers minder aantrekkelijk maken dan de diensten die door ingezeten dienstverrichters worden verricht en genoemde dienstontvangers ervan afschrikken om op niet-ingezeten dienstverrichters een beroep te doen, los van de effecten van de inhouding voor de fiscale situatie van de niet-ingezeten dienstverrichters.

56. Bijgevolg is de fiscale behandeling van de dienstverrichter in de lidstaat waarin hij gevestigd is, irrelevant voor de beoordeling of de verplichting voor de dienstontvanger om genoemde bronheffing in te houden een door artikel 56 VWEU verboden beperking van de vrijheid van dienstverrichting vormt.

57. Derhalve moet op de vierde vraag worden geantwoord dat 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 –, niet relevant is 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.

Kosten

58. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

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 die in Nederland ingehouden belasting kan verrekenen met de belasting die hij moet betalen in de lidstaat waarin hij gevestigd is.

Commentaar (Molenaar^{*})

Voetbalclub X in deze zaak is Feyenoord uit Rotterdam. Het was eenvoudig te vinden dat Feyenoord oefenwedstrijden had gespeeld tegen Tottenham Hotspur in augustus 2002 (uitslag 2-2) en Fulham in augustus 2004 (uitslag ook 2-2). Voor deze wedstrijden werd volgens de uitspraak € 133.000 resp. € 50.000 aan deze voetbalclubs betaald. Feyenoord had hierover geen Nederlandse loonbelasting afgedragen, alhoewel dat volgens art. 5b jo. art. 8a jo. art. 35g e.v. Wet LB 1964 wel had moeten. Ook art. 17 van het belastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk wees het recht om belasting over inkomsten van sporters (en artiesten) te heffen aan Nederland toe, ongeacht aan wie deze werden betaald. Kortom, Feyenoord zat fout en had daarvoor in maart 2005 een naheffingsaanslag LB gekregen.

Vervolg op Scorpio-uitspraak

Feyenoord vond echter in navolging van de Scorpio-zaak van het HvJ (3 oktober 2006, [NTFR 2006/1468](#)) dat deze heffing van de dienstontvanger een beperking was van het vrij verrichten van diensten van art. 56 VwEU, maar dat anders dan in de Scorpio-zaak er geen rechtvaardiging meer voor was, omdat per 1 juli 2002 de bijstandsrichtlijn van de EU was uitgebreid met de richtlijn 2001/44, waardoor EU-landen verplicht waren elkaar over en weer bijstand bij invordering van belastingaanslagen te verlenen. De Hoge Raad vond dit een interessante rechtsvraag en stelde prejudiciële vragen aan het HvJ op 24 september 2010 (zie

^{*} Dr. D. Molenaar is werkzaam bij All Arts Belastingadviseurs en verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam

[NTFR 2010/2207](#)). Dit leidde in de literatuur tot de hoofdvraag of hiermee binnen de EU het einde aan de inhouding van belasting aan de bron zou komen, waardoor dienstverleners zelf aangiften zouden moeten gaan doen in landen waar zij volgens de belastingverdragen belastingplichtig zijn. Tijdens het IFA-congres in Vancouver in 2009 werd hierover reeds het boeiende seminar 'Death of Withholding Taxes?' georganiseerd. Ook schreef Pötgens over deze vraag in [NTFR-B 2010/45](#).

Rechtvaardiging voor beperking van vrijheid

Het HvJ heeft het niet zover laten komen als werd gesuggereerd. Eerder had A-G Kokott al geadviseerd om de inhoudingsplicht van Feyenoord in stand te laten (21 december 2011, [NTFR 2012/32](#)). Nu komt het HvJ tot de uitspraak dat deze inhoudingsplicht voor de dienstontvanger nog steeds een beperking is van het vrij verrichten van diensten van art. 56 VwEU, omdat hierdoor meer administratieve verplichtingen en bijbehorende aansprakelijkheidsrisico's ontstaan, maar het HvJ vindt ook dat daarvoor een rechtvaardiging bestaat, alhoewel een andere dan in de Scorpio-zaak, namelijk de behoefte van het bronland om op doelmatige wijze invordering van belastingen te verzekeren. Daarbij komt, volgens het HvJ, dat met het vervallen van de inhoudingsplicht de administratieve lasten voor de dienstverrichters, dus de Britse voetbalclubs, juist zullen toenemen, omdat zij in Nederland in een voor hen vreemde taal belastingaangiften zouden moeten gaan doen. Dit zou het ook voor de Nederlandse Belastingdienst moeilijker maken, vooral omdat het om ad hoc diensten gaat. Deze bezwaren zijn sterker dan de mogelijkheid om met bijstandsrichtlijn 2001/44 de hulp van een ander EU-land in te roepen bij de invordering van een belastingsschuld.

Deze zaak raakt niet de kern van het probleem

Wat mij betreft is deze uitspraak begrijpelijk. Ik heb de laatste tijd in de praktijk rondgevraagd of internationale sporters, artiesten en gezelschappen zelf aangiften in de landen van hun optredens zouden willen gaan doen, maar zij geven er de voorkeur aan dat de organisatoren van die optredens belasting voor hen blijven afdragen, want dat is makkelijker. Nou ja, eigenlijk zou iedereen het liefste van die bewerkelijke en problematische heffing in de landen van de optredens af willen zijn, maar daar gaat deze procedure bij het HvJ EG niet over, daarvoor zou art. 17 van de belastingverdragen moeten worden geschrapt. Of moeten landen eenzijdig afzien van de belastingheffing, zoals Nederland per 2007 voor buitenlandse artiesten, sporters en gezelschappen heeft gedaan en inmiddels usance is geworden bij grote sportevenementen, zoals de Olympische Spelen in 2010 en 2012, de finales van de Champions League en Europa League, de World Cup Cricket 2011 en World Cup Rugby 2011. Er is een kentering gaande hoe over art. 17 van de belastingverdragen wordt gedacht, zoals ook bleek tijdens het seminar 'Red Card Article 17?' op het IFA-congres in Rome in 2010. Maar nogmaals, dat was niet het onderwerp in deze zaak X (voetbalclub Feyenoord) voor het HvJ.

Hoe verder met de aanslag van Feyenoord?

Eigenlijk had er in 2002 en 2004 voor de kosten van de vriendschappelijke voetbalwedstrijden een kostenvergoedingsbeschikking (KVB) van art. 12a Wet LB 1964 aangevraagd moeten worden, waardoor de belastbare gage van art. 35 g Wet LB 1964 lager of misschien wel nihil had kunnen zijn. Zowel Feyenoord als de Britse voetbalclubs hadden dit kunnen doen. Misschien kan het achteraf alsnog, alhoewel zowel de formele aanvraagtermijn als de termijn voor ambtshalve vermindering verstreken zijn. Voor zover er belastbare gage over zou blijven, waarvan Feyenoord dan 20% LB had moeten afdragen, hadden de individuele voetballers aangifte inkomstenbelasting na afloop van het jaar kunnen doen, waarmee zij nagenoeg de gehele LB weer zouden terugkrijgen. Buitenlandse sporters met overeenkomsten van korte duur vallen namelijk niet onder de Nederlandse volksverzekeringen (zie art. 19 Besluit uitbreiding en beperking volksverzekeringen) en de gage verdeeld over elf voetballers blijft per persoon binnen de eerste belastingschijf, waarvoor in 2002 het tarief van 2,95% en in 2004 het tarief van 1% IB gold. Kortom, als de stappen van de artiesten- en sportersregeling goed waren gevolgd, was er niet of nauwelijks Nederlandse belastingheffing geweest voor Feyenoord c.q. de Britse clubs. Dit was dan ook de belangrijkste reden voor de Nederlandse wetgever om de belastingheffing voor buitenlandse artiesten, sporters en gezelschappen uit verdragslanden per 1 januari 2007 eenzijdig af te schaffen, want deze leverde niets anders op dan veel administratief werk. Ik werd er zakelijk beter van, maar daarvoor hoort wetgeving niet gemaakt te zijn.

Het lijkt mij daarom redelijk als Feyenoord alsnog de mogelijkheid krijgt om de kosten van de twee voetbalclubs voor de vriendschappelijke wedstrijden te kunnen aftrekken óf dat de naheffingsaanslag wordt teruggebracht naar de maximaal verschuldigde belasting van 2,95% x € 133.000 (in 2002) en 1% van € 50.000 (in 2004). Ik realiseer me dat Hof Amsterdam hierover op 17 september 2009, [NTR 2009/2264](#) een andersluidende uitspraak heeft gedaan, maar het is overduidelijk in deze Feyenoord-zaak dat de voetballers van de twee Britse clubs in beide jaren geen andere Nederlandse inkomsten hebben gehad, dus dat dit de maximale belastingverplichting zou moeten zijn.

Conclusie

Met deze uitspraak heeft het HvJ zijn suggestie in de Scorpio-uitspraak dat de inhoudingsplicht zou kunnen komen te vervallen niet willen doorzetten. Een bronheffing blijft in beginsel een verboden beperking van de vrijheden van het VwEU, maar wordt gerechtvaardigd doordat een bronland de behoefte heeft om op doelmatige wijze de heffing van zijn belastingen te verzekeren, ondanks de verruiming van de invoeringsmogelijkheden binnen de EU door bijstandsrichtlijn 2001/44, en doordat directe belastingheffing geen administratief voordeel oplevert. De landen van de EU zijn te verschillend en dus moet de inhoudingsplicht blijven.