

**NTFR 2020/738**

Omzetbelasting

**A-G Ettema belicht kwestie inzake plaats van dienst bij arbeidsbemiddeling beroepssporters en buitenlandse clubs***Conclusie A-G Ettema 27 februari 2020, 19/02639  
ECLI:NL:PHR:2020:181**Belastingjaar/tijdvak: 2009, 2011**Wetsartikelen: Art. 6a, Wet OB 1968; Art. 6:9, Awb; Art. 6:11, Awb***Samenvatting**

Belanghebbende heeft bemiddeld bij het tot stand komen van arbeidsovereenkomsten tussen volleybalspelers met de Nederlandse nationaliteit en buitenlandse volleybalclubs. Voor die bemiddeling heeft zij van deze buitenlandse clubs vergoedingen ontvangen, onder meer in 2009 en 2011. In geschil is of die diensten voor de heffing van omzetbelasting in Nederland hebben plaatsgevonden. In cassatie rijst in het bijzonder de vraag of de plaatsbepalingsregel voor diensten van tussenpersonen van art. 6a Wet OB 1968 van toepassing is, en zo ja, hoe de regel dan uitwerkt. Tot 2010 was de plaats van dienst op grond van lid 3, onderdeel c van dit artikel de plaats waar de onderliggende prestaties overeenkomstig de Wet OB 1968 worden verricht. Sinds 2010 is in art. 6a Wet OB 1968 in grote lijnen nog dezelfde regel te vinden, maar nog slechts voor het geval dat de afnemer niet een ondernemer is in de zin van art. 7 Wet OB 1968.

Hof Arnhem-Leeuwarden (24 april 2019, nrs. 18/00136 en 18/00675, NTFR 2019/1560) heeft de door belanghebbende in 2009 verleende diensten als bemiddeling aangemerkt. Het hof heeft op grond van art. 6a(3)c Wet OB 1968 (oud) de plaats van dienst gesitueerd op de plaats waar de arbeid op grond van de arbeidsovereenkomst wordt verricht. Naar zijn oordeel leidt dit tot een rationeel resultaat. In het midden is gelaten wie de afnemers zijn, omdat de plaats van dienst hoe dan ook in het buitenland is gelegen. Het hoger beroep van belanghebbende over 2011 heeft het hof niet-ontvankelijk verklaard op de grond dat het hogerberoepschrift buiten de termijn is ontvangen en belanghebbende een tijdige terpostbezorging niet aannemelijk heeft gemaakt.

Naar aanleiding van het beroep in cassatie van de staatssecretaris van Financiën bespreekt A-G Ettema eerst kort de fiscale gevolgen van betalingen aan intermediairs en zaakwaarnemers in de beroepssport in een breder verband. Vervolgens concludeert zij dat de plaatsbepalingsregel in zowel het oude art. 6a(3)c als het huidige art. 6a Wet OB 1968 niet slechts geldt voor bemiddeling in verband met het intracommunautaire handelsverkeer, maar ook voor bemiddeling bij andersoortige prestaties. Het arrest van het HvJ in de zaak Lipjes leidt niet tot een andere slotsom. Verder kan de door de volleybalspelers te verrichten arbeid volgens de advocaat-generaal worden beschouwd als de – zij het niet als ondernemer verrichte – prestatie (dienst onder bezwarende titel) waar de plaats van de bemiddelingsdienst zich naar kan richten. Die dienst heeft het karakter van een sportieve activiteit. Voor 2009 is de plaats van een

dergelijke dienst op grond van art. 6(2)c Wet OB 1968 (oud) daar waar de diensten feitelijk plaatsvinden. In het jaar 2011 is het een dienst die op grond van art. 6(1) Wet OB 1968 is belast daar waar de clubs zijn gevestigd. Omdat feitelijk vaststaat dat beide plaatsen in het buitenland zijn gelegen, heeft het hof terecht beslist dat voor de arbeidsbemiddeling van belanghebbende niet in Nederland omzetbelasting is verschuldigd. Het beroep in cassatie van de staatssecretaris betreffende 2009 is ongegrond. Het incidentele beroep in cassatie van belanghebbende betreffende het jaar 2011 treft hetzelfde lot. Belanghebbende gaat voorbij aan vaste jurisprudentie van de Hoge Raad.

**COMMENTAAR****MOLENAAR<sup>1</sup>**

De advocaat-generaal volgt hiermee de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 24 april 2019, nrs. 18/00136 en 18/00675, NTFR 2019/1560. Dat had in hoger beroep anders beslist dan in eerste instantie Rechtbank Gelderland op 30 januari 2018, nr. 16/5516, NTFR 2018/728.

De staatssecretaris van Financiën had in cassatie naar voren gebracht dat een arbeidsovereenkomst geen handeling voor de OB is, dus geen dienst onder bezwarende titel, waardoor een bemiddelingsdienst daar niet bij kan aansluiten. De advocaat-generaal is het niet eens met deze visie en verwijst hiervoor naar de zaak Lipjes van het HvJ van 27 mei 2004, zaak C-68/03, NTFR 2004/829, waarin werd beslist dat een particuliere transactie wél meetelt voor een bemiddelingsdienst. Verder was in deze procedure door de rechtbank beslist dat het om meer ging dan alleen arbeidsbemiddeling, namelijk bredere zaakwaarneming, zoals de Hoge Raad op 6 september 2002, nr. 37.389, NTFR 2002/1336 ook had beslist over voetbalmakelaars. Het hof vond echter dat het wel alleen om arbeidsbemiddeling ging. De advocaat-generaal volgt het hof en werkt in deze conclusie daarna verder uit hoe de regels van plaatsbepaling van de diensten door tussenpersonen werken voor de OB.

Interessant is onderdeel 2 van deze conclusie, waarin de advocaat-generaal bespreekt wat de fiscale gevolgen zijn van betalingen aan zaakwaarnemers in de sport. Daarin speelt volgens haar een belangrijke rol het verbod van art. 3, lid 1, Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs (Waadi), tezamen met art. 7, lid 1, ILO-verdrag. Een arbeidsbemiddelaar mag geen vergoeding vragen aan de arbeidskracht die bemiddeld wordt, maar slechts aan de werkgever. Ik bracht dit ook naar voren in mijn commentaar op de uitspraak van het hof in NTFR 2019/1560. De commissiefactuur moet dus naar de club en mag niet naar de speler. De advocaat-generaal gaat ook in op de door mij aangehaalde vaststellingsovereenkomst (VSO) tussen de Belastingdienst en de KNVB namens de voetbalclubs, die bepaalt dat 75% van de vergoeding voor de intermediair voor rekening van de speler dient te komen, met gevolgen voor zowel de btw als de loonheffingen. Helaas trekt de advocaat-generaal hierover geen duidelijke conclusie, omdat dat voor de plaatsbepaling voor de btw uiteindelijk niet van belang is. De VSO loopt echter aan het eind van 2020 af, en de KNVB, voetbalclubs, de spelersvakbond en de Belastingdienst zouden nog eens kritisch moeten bekijken of zo'n overeenkomst wel past in het licht van de Waadi en het ILO-verdrag.

<sup>1</sup> Dr. D. Molenaar werkt bij All Arts Belastingadviseurs en is als gastonderzoeker verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

## **OMZETBELASTING**

De uiteindelijke conclusie van de advocaat-generaal voor het jaar 2009 is dat de bemiddelingsdienst in elk geval in het land van de buitenlandse club werd verricht, dus dat geen Nederlandse btw verschuldigd was, gezien art. 6a, lid 3, Wet OB 1968 (oud) in samenhang met art. 6, lid 2, onderdeel c Wet OB 1968 (oud). Voor het jaar 2011 vindt de advocaat-generaal – net als het hof – dat de ondernemer niet-ontvankelijk is omdat hij zijn hogerberoepschrift te laat heeft ingediend, maar geeft zij wel weer hoe de uitslag zou zijn geweest bij tijdigheid, namelijk dat ook dan de plaats van de bemiddelingsdienst in het buitenland had gelegen, gezien het huidige art. 6, lid 1, Wet OB 1968.

Aan het slot schrijft de advocaat-generaal nog dat deze uitkomst recht doet aan de doelstelling van de btw/omzetbelasting, namelijk verbruik belasten waar het daadwerkelijk plaatsvindt. Omdat de volleybalsters in het buitenland gingen spelen, was er duidelijk geen verbruik in Nederland. Deze finale toets zou wat mij betreft bij elke btw-uitspraak mogen plaatsvinden, ook door het HvJ. Dat had 'oogkleppen-uitspraken' zoals het Bastova-arrest (HvJ 10 november 2016, zaak C-432/15, NTFR 2016/2991) en het IO-arrest (HvJ 13 juni 2019, zaak C-420/18, NTFR 2019/1747) kunnen voorkomen. Die uitspraken zorgen namelijk voor een duidelijke inbreuk op de neutraliteit van de btw voor ondernemers in de bedrijfskolom. Met de puur juridische afwegingen worden deze schakels in de bedrijfskolom buiten de btw geplaatst, waardoor zij hun voorbelasting niet kunnen aftrekken en er dus cumulatie van btw ontstaat. En dat is in strijd met de doelstelling van de btw/omzetbelasting, die beoogt het verbruik van consumenten te belasten en de ondernemers in de voorafgaande kolom ervan te vrijwaren. Daarom is het wat mij betreft altijd zaak goed te bekijken waarom en van wie we eigenlijk btw/omzetbelasting willen heffen.

### **Brondocumenten**

- [Beroepschrift in cassatie bij HR nr. 19/02639](#)
- [Conclusie A-G Ettema 27 februari 2020 nr. 19/02639](#)