

INTERNATIONAAL EN EUROPEES

NTFR 2022/426

Internationaal en Europees

Loonheffing over tekengelden profvoetballer die door Belgische club wordt uitgeleend aan Nederlandse club

Conclusie A-G Wattel 8 december 2021, 21/02654

ECLI:NL:PHR:2021:1161

Belastingjaar/tijdvak: 2010

Wetsartikelen: Art. 15, Verdrag Nederland-België; Art. 17, Verdrag Nederland-België

Samenvatting

Belanghebbende is een in België gevestigde betaald-voetbalorganisatie (BVO). In 2010 heeft zij de bij haar onder contract staande voetballer A uitgeleend aan een in Nederland gevestigde BVO. A woont in België. Op 30 juli 2010 hebben belanghebbende en A een spelersovereenkomst gesloten die een oudere overeenkomst verving en die hetzelfde salaris en periodieke tekengeld vermeldt als de oude, maar

daarnaast € 350.000 eenmalig tekengeld. Op 2 augustus 2010 hebben belanghebbende en A een addendum bij de nieuwe spelersovereenkomst ondertekend dat verwijst naar terbeschikkingstelling van A aan de Nederlandse BVO in het seizoen 2010-2011. Op 3 augustus 2010 zijn belanghebbende en de Nederlandse BVO overeengekomen dat A aan de laatste ter beschikking wordt gesteld.

In geschil is de belastbaarheid in Nederland van het tekengeld, dat vóór A's uitleening door hem in België is genoten alsmede de inhoudingsplicht van belanghebbende ter zake. Rechtbank Gelderland (27 maart 2019, nr. 17/2789, NTFR 2019/1073) achtte aannemelijk dat het eenmalige tekengeld is overeengekomen voordat vast kwam te staan dat A aan de Nederlandse BVO zou worden verhuurd. Art. 15 van het belastingverdrag met België (hierna: Verdrag) staat dat in de weg aan Nederlandse heffing. Hof Arnhem-Leeuwarden (18 mei 2021, nr. 19/00599, NTFR 2021/1822) achtte daarentegen niet art. 15, maar art. 17 (sporters en artiesten) van toepassing en achtte het aannemelijk dat het tekengeld een beloning was voor werkzaamheden die naar verwachting in de contractperiode zouden worden verricht en dat op 30 juli 2010 al zo goed als zeker was dat A de rest van het seizoen zou worden verhuurd. Art. 17 wijst het heffingsrecht dan toe aan Nederland, waar de sportprestaties worden verricht.

In cassatie heeft belanghebbende het volgende aangevoerd:

- i) Nederland kan naar nationaal recht niet heffen omdat het eenmalige tekengeld is genoten voordat A werd uitgeleend en hem is toegekend in het spelerscontract dat de dienstbetrekking in België regelt die geen enkele band met Nederland heeft, terwijl daadwerkelijke uitleen bij aparte en pas latere overeenkomst werd geregeld, die ook de speler moest ondertekenen, zodat het tekengeld uit de eerdere spelersovereenkomst geen verband houdt met die latere uitleenovereenkomst en dus ook niet met de toekomstige sportprestaties in Nederland die daarin geregeld werden.
- ii) Niet art. 17, maar art. 15 Verdrag is van toepassing, nu het niet gaat om een kortstondig sportevenement en geen 'direct link' bestaat tussen het tekengeld en enig sportevenement; art. 15 wijst toe aan België.
- iii) Onbegrijpelijk is de uitleg van het hof dat als een speler een spelerscontract ondertekent, hij ook instemt met terbeschikkingstelling aan een andere BVO, nu uit de processtukken blijkt dat dat niet het geval is en dat het eenmalige tekengeld niet zag op uitleen aan een buitenlandse BVO.
- iv) Het hof heeft ten onrechte niet van belang geacht dat het naheffingstijdvak (2010) niet het gehele loontijdvak omvat waarop het tekengeld ziet (seizoen 2010/2011); dat naheffingstijdvak verhindert heffing over het tekengeld voor zover het ziet op de periode na 31 december 2010.
- v) Het hof heeft de redelijke termijn overschreden; de daardoor ontstane immateriële schade moet worden vergoed.

A-G Wattel meent ad (i) dat het hof de Nederlandse wet niet onjuist heeft uitgelegd. Het hof heeft feitelijk aannemelijk geacht dat het tekengeld een beloning is voor de persoonlijke sportprestatie die naar verwachting zal worden verricht in de contractperiode. Dat oordeel berust op een aan de feitenrechter voorbehouden beoordeling van feiten en de

eveneens aan hem voorbehouden uitleg van de combinatie van de drie contracten. Dat oordeel en die uitleg zijn naar het oordeel van de advocaat-generaal voldoende gemotiveerd. Middel (i) strandt.

Ad (ii): De tekst van art. 17 Verdrag biedt geen steun voor beperking van die bepaling tot enkelvoudige, althans kortstondige optredens van sporters en artiesten, die ook haaks staat op de bedoeling van die bepaling, namelijk onverkorte toewijzing van de beloning van artiesten en sporters, in afwijking van art. 7 en art. 15, aan de Staat waar de sportieve of artistieke prestaties worden geleverd, ongeacht de duur van het publieke optreden, ongeacht de duur van de aanwezigheid in die staat en ongeacht de juridische configuratie waarin dat optreden in de werkstaat zich voltrekt. Het hof heeft zonder motiveringsgebrek uit de feiten, de combinatie van contracten en de verklaringen van de belanghebbende kunnen afleiden dat dat het geval is. Ook middel (ii) strandt.

Middel (iii) bestrijdt volgens de advocaat-generaal een oordeel dat het hof niet heeft gegeven. Het hof heeft niet geoordeeld dat een speler met ondertekening van het spelerscontract ook instemt met uitleen, maar heeft slechts, op basis van de door hem vastgestelde feiten, de combinatie en de temporele concentratie van de drie contracten en de verklaringen van de belanghebbende aannemelijk geacht dat op 30 juli 2010 al zo goed als zeker was dat A uitgeleend zou worden aan B. Middel (iii) strandt.

Ad (iv): De inhoudingsplicht ontstaat op het moment van genieten. Nu niet in geschil is dat het genietingsmoment in juli 2010 ligt, welke maand geheel wordt omvat door het op de naheffingsaanslag vermelde tijdvak, slaagt middel (iv) niet.

Ad (v): De belanghebbende had uiterlijk bij het afzien van de nadere zitting (op 31 maart 2021) om schadevergoeding moeten vragen. Op dat moment was duidelijk dat als het hof zes weken zou nemen, de tweejaarstermijn zou worden overschreden. Het verzoek kan niet alsnog in cassatie gedaan worden. Middel (v) treft geen doel.

De conclusie strekt tot ongegrondverklaring van het cassatieberoep.

COMMENTAAR

MOLENAAR¹

Nog slechts één kwestie over in cassatie

Het cassatieberoep van deze Belgische voetbalclub gaat nog slechts over één kwestie, namelijk het eenmalige tekengeld voor een Belgische speler die aan een Nederlandse club werd verhuurd in de zomer van 2010. De rechtbank vond dat dit niet in Nederland belast was (Rechtbank Gelderland 27 maart 2019, nr. 17/2789, NTFR 2019/1073, met commentaar van Alink), maar het hof besliste van wel (Hof Arnhem-Leeuwarden 18 mei 2021, nr. 19/00599, NTFR 2021/1822, zonder commentaar).

Er is geen cassatie aangetekend tegen de andere kwestie, namelijk de beslissingen van rechtbank en hof dat de teken-

¹ Dr. D. Molenaar is werkzaam bij All Arts Belastingadviseurs en onderzoeker bij de vakgroep Fiscaal recht van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

gelden van twee andere voetballers die halfjaarlijks werden uitbetaald in Nederland belast waren.

Verhuur van voetballers

Verhuur van voetballers komt veel voor, al jaren. Clubs hebben te veel spelers onder contract; niet iedereen komt aan spelen toe, ook niet als invaller, maar toch willen de clubs de spelers nog niet definitief kwijt terwijl ze wel financieel drukken op de begroting, óf de spelers willen zelf blijven. Ook voor de ontwikkeling van de spelers is het dan beter om verhuurd te worden. En de hurende clubs hebben meestal geen geld voor transfersommen of willen niet vastzitten aan meerjarige contracten. Daarmee is er een businessmodel ontstaan dat verder in het bedrijfsleven of sportwereld niet (of nauwelijks) voorkomt en typisch is voor de voetbalsector. Normaliter verlegt de buitenlandse speler dan ook zijn fiscale woonplaats omdat hij dagelijks moet trainen bij de nieuwe club, thuiswedstrijden moet spelen en met de bus mee moet naar uitwedstrijden. Maar deze Belgische voetballer woonde klaarblijkelijk op een redelijke afstand van de Nederlandse club, waardoor hij in België kon blijven wonen.

Het is bij verhuur gebruikelijk dat de hurende club het salaris overneemt en onderwerpt aan inhouding van belasting. Heel soms blijft de verhurende club een deel of zelfs het hele salaris doorbetalen, maar die kwestie speelt hier niet. Wel lijkt het er in deze zaak op dat de Belgische voetbalclub een eenmalig bedrag (tekengeld) moest betalen om de speler over te halen de verhuur aan de Nederlandse club te gaan doen. Daarover gaat deze cassatie.

Verband tussen tekengeld en verhuur

De Belgische voetballer had een doorlopend contract met de Belgische club, maar was van 21 tot 30 juli 2010 voor een proefperiode gaan trainen bij de Nederlandse club. Vervolgens werd op 30 juli zijn contract met de Belgische club aangepast met terugwerkende kracht per 1 juli, waarin onder meer het eenmalige tekengeld van € 350.000 werd opgenomen. Op 2 augustus werd hij vervolgens verhuurd aan de Nederlandse club.

De rechtbank vond dat het tekengeld losstond van die verhuur, maar het hof besliste dat er wel een directe relatie was, waardoor 11/12 deel van het tekengeld in Nederland belast moest worden. De Belgische voetbalclub was als werkgever hiervoor inhoudingsplichtig in Nederland en moest over juli 2010 alsnog de loonheffingen afdragen.

De advocaat-generaal vindt nu dat de Hoge Raad deze vaststelling niet meer kan beoordelen, maar dat dat aan de feitenrechter is voorbehouden. Ook vindt hij de vaststelling niet onbegrijpelijk.

Art. 17 gaat vóór art. 15 Verdrag

De advocaat-generaal bespreekt ook welk verdragsartikel moet worden toegepast, namelijk art. 15 voor werknemers of art. 17 voor sporters en artiesten. In cassatie voert de Belgische voetbalclub aan dat art. 17 alleen bedoeld is voor kortstondige evenementen, maar de advocaat-generaal vindt dat hiervoor geen aanknopingspunten te vinden zijn in art. 17 Verdrag noch in het OESO-commentaar op het artikel. Dat is juist, en de tekst van art. 17 Verdrag is ook al duidelijk genoeg, want dat artikel begint met de tekst 'Niettegenstaande de bepalingen van artikel 7 en 15 mogen ...', waarmee de eerdere verdragsartikelen opzij worden gezet. Dit is overeenkomstig art. 17 OESO-Modelverdrag. De Hoge Raad heeft dit bevestigd in de uitspraak over een Zweedse voetballer die

naar Nederland kwam (HR 7 mei 2020, nr. 08/02054, NTFR 2010/1157, met commentaar van Schaap).

Dubbele belastingheffing voorkomen

De advocaat-generaal concludeert dat het cassatieberoep moet worden afgewezen en daarmee blijft de naheffingsaanslag LB in stand voor de Belgische voetbalclub. Die zal echter ook al Belgische bedrijfsvoorheffing hebben ingehouden op de betaling van het tekengeld aan de Belgische speler, zodat dubbele heffing voor de hand ligt. Naar ik hoop heeft de Belgische club die voorheffing echter van de Belgische FOD Financiën weten terug te krijgen.

Onder normale omstandigheden pakt deze heffingstoedeling aan Nederland gunstig uit voor de Belgische voetballer, want uit de hofuitspraak bleek dat de 30%-regeling in Nederland mocht worden toegepast, waardoor er effectief slechts circa 36% loonbelasting werd geheven, terwijl de voetballer in België hoort te worden vrijgesteld van belastingheffing tegen 50%. Maar ik weet niet of de speler hierom al heeft verzocht bij de FOD Financiën, want inmiddels is de termijn daarvoor ruimschoots verstreken. Maar bij tijdig handelen kan een ogenschijnlijk nadeel hierdoor toch omslaan in een voordeel.

Brondocumenten

- [Conclusie A-G Ettema 8 december 2021 nr. 21/02654](#)