

# Weekblad *fiscaal recht*



## Artikelen

### Ronaldo, voetbal en belastingontduiking

*Dr. D. Molenaar (blz. 174)*

### De onzakelijke geldlening aan een ANBI

*Prof. mr. dr. A.C.P. Bobeldijk (blz. 180)*

## Verslag

### Verslag uitreiking Stevensprijs 2018

*Drs. A.H.G. Oldeman (blz. 185)*

## Tegenspraak

### Een Nederlandse CO<sub>2</sub>-heffing is (g)een goede zaak

*Drs. R. van Tilburg en mr. J.M. Lammers (blz. 188)*

## Promovendus aan het woord

### An Analysis of Cost Contribution Arrangements as a Legitimate Transfer Pricing Instrument and a Tax Avoidance Tool

*Mr. D.J.R. Nijssen (blz. 190)*

## Parlementair

### 'MLI werkt als fiscale datingsite'

*Mr. drs. M.P.A. Spanjers (blz. 192)*



WFR 2019/29

# Ronaldo, voetbal en belastingontduiking

Dr. D. MOLENAAR<sup>1</sup>

## 1 Reeks belastingzaken in het voetbal

Op 23 januari 2019 deed een rechtbank in Madrid uitspraak in de belastingstrafzaak tegen de voetballer Ronaldo. Die had in juli 2018 al een akkoord gesloten met de Spaanse belastingdienst om € 18,8 miljoen belasting en boete te betalen en een gevangenisstraf van 23 maanden te accepteren. Maar hij hoeft niet de gevangenis in, want dat is de regel in Spanje bij een eerste veroordeling met een straf van maximaal twee jaar. Ronaldo is niet de enige voetballer in Spanje die zo wordt aangepakt. Eerder zijn Neymar, Messi, Mascherano en Marcelo veroordeeld en er loopt een zaak tegen Xabi Alonso, die zelfs een gevangenisstraf van vijf jaar zou kunnen krijgen.

Ook in het Verenigd Koninkrijk zijn er kwesties over voetballers vanwege belastingontduiking. HMRC, de Britse belastingdienst, deed in 2017 invallen bij West Ham United en Newcastle United en lichtte voetballers van hun bed.

In bijna alle gevallen gaat het om constructies met imagorechten, waarmee een deel van de financiële beloning van de club wordt benoemd als vergoeding voor het gebruik van het imago van de spelers en aan een vennootschap in een belastingparadijs wordt overgemaakt. Tevens worden in zo'n vennootschap dan reclame-inkomsten van buiten de voetbalclub ondergebracht. Jarenlang werd dit geaccepteerd in Spanje en het Verenigd Koninkrijk, maar ongeveer acht jaar geleden zijn de belastingdiensten daar anders over gaan denken en hebben de regels aangescherpt. Veel voetballers werden hierdoor verrast of hebben te lang geprobeerd nog van de oude mogelijkheden gebruik te maken. Ronaldo is als best betaalde voetballer ter wereld hiervan het meest in het oog springende voorbeeld.

## 2 Imagorechten

De kwesties gaan er niet over of imagorechten wel zouden kunnen bestaan, want internationaal is daar geen twijfel over. In Nederland is dit recht opgenomen in art. 21 Auteurswet, waarin bepaald wordt dat een portret niet geopenbaard mag worden als de geportretteerde zich daartegen verzet, voor zover deze daar een redelijk belang bij heeft.<sup>2</sup> Over de reikwijdte hiervan is geprocedeerd en de eerste uitspraak is van 1960, toen de Songfestivalwinnares Teddy Scholten zich met succes verzette tegen het gebruik van haar portret in een reclamecampagne.<sup>3</sup> Daarna volgde in 1965 de eerste imagorechtenzaak over voetballers, namelijk over de spelers van Feyenoord, die niet wilden dat hun beeltenissen werden gebruikt op speldjes. De rechtbank vond dat er een duidelijke gelijkenis was en dat de spelers door hun populariteit een vergoeding konden vragen voor het gebruik van hun portretten.<sup>4</sup> Dat het financiële belang ook een "redelijk belang" is in de zin van art. 21 AW werd door de Hoge Raad in 1979 uitgesproken in de zaak van de tv-serie "t Schaepe met de Vijf Pooten".<sup>5</sup>

In andere landen is dit ook bevestigd, zoals in het Verenigd Koninkrijk met de zaak van Dennis Bergkamp en David Platt, die in 1995 overkwamen naar Arsenal van Inter Milan resp. Sampdoria en hun imagorechten eerder reeds met overeenkomsten in aparte vennootschappen hadden ondergebracht.<sup>6</sup> De Special Commissioners spraken in 2000 uit dat hier sprake was van reële overeenkomsten die door HMRC (Britse belastingdienst) gerespecteerd moesten worden.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> All Arts Belastingadviseurs en onderzoeker bij de sectie Fiscaal Recht van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

<sup>2</sup> Bescherming kan ook worden afgeleid uit de onrechtmatige daad van art. 6:162 BW.

<sup>3</sup> Hof Den Haag 13 april 1960, NJ 1961, 160 (Teddy Scholten).

<sup>4</sup> Rb. Den Haag 7 december 1965, BIE 1966, p. 240.

<sup>5</sup> HR 19 januari 1979, NJ 1979, 383.

<sup>6</sup> Dennis Bergkamp had dit reeds in 1991 gedaan met een vennootschap op de Nederlandse Antillen.

<sup>7</sup> Sports Club, Evelyn and Jocelyn plc vs Inspector of Taxes [2000] S.T.C. (S.C.D.) 443 (Sp. Comm.).

In Spanje staat de van het recht op het eigen beeld in de Grondwet<sup>8</sup> en is daarna uitgewerkt in een aparte wet.<sup>9</sup> In de rechtspraak werd dit recht bevestigd.<sup>10</sup> De afzonderlijke exploitatie van imagorechten is in Spanje in 1996 begonnen<sup>11</sup> en sinds 2001 is het gebruikelijk geworden dat voetbalclubs de imagorechten van hun spelers exploiteren. Dit wordt ook wel het "Florentino model" genoemd, naar de toenmalige voorzitter Florentino Perez van Real Madrid. In navolging van hem gingen clubs de voetballers als financiële investeringen beschouwen die moesten zorgen voor een stijging van de omzet, niet alleen op het veld maar ook daarbuiten met de imagorechten. De spelers droegen hun gehele imagorechten over aan de club, zowel collectieve als individuele, en de Spaanse wetgever stond toe dat de beloning van de speler in de verhouding 85/15 verdeeld mocht worden tussen salaris voor de werkzaamheden en vergoeding voor de imagorechten.<sup>12</sup>

Spelers die van buiten Spanje kwamen maakten tevens gebruik van de zogenoemde "Beckham Law", genoemd naar de Britse voetballer David Beckham die in 2003 naar Real Madrid ging. Buitenlanders mogen de eerste zes jaar in Spanje als non-resident worden behandeld, waardoor zij hun buitenlandse inkomsten niet hoeven op te geven, en betalen over hun Spaanse inkomsten slechts 24% belasting. In 2010 werd dat laatste voordeel beperkt tot een inkomen van maximaal € 600.000. En in 2015 werd de "Beckham Law" afgeschaft voor nieuwe buitenlandse sporters.

Door de enorme populariteit van voetbal zijn de spelers tot zeer bekende persoonlijkheden geworden. Merken willen zich daar graag aan verbinden, net als overigens aan andere bekende sporters.<sup>13</sup> Deze erkenning heeft er in verschillende landen toe geleid dat het apart contracteren door clubs met voetballers voor hun imagorechten

gebruikelijk werd, vooral in het VK, Spanje en Italië.<sup>14</sup> Er zijn drie gradaties te onderkennen bij het opzetten van imagorechtenstructuren, namelijk:

- a. De speler is nog heel jong en staat aan het begin van zijn carrière. De inbreng van zijn persoonlijke imagorechten in een – bij voorkeur offshore – vennootschap kan dan gratis of tegen een laag bedrag worden gedaan, omdat het imago dan nog nauwelijks iets waard is.
- b. De speler heeft al een zekere bekendheid en wil dan pas een imagorechtenstructuur beginnen. Fiscaal is dat duurder omdat er een vergoeding voor de inbreng moet worden afgesproken, waarover in privé afgerekend moet worden.
- c. De speler komt uit een ander land over naar een nieuwe club en heeft eerder al zijn imagorechten in een vennootschap ondergebracht.

Over de waardering van de inbreng van het imagorecht in een vennootschap voor met name situatie b. bestaat al een tijdlang discussie. Zaakwaarnemers en adviseurs van voetballers laten waarderingsrapporten maken die gebaseerd zijn op hetgeen de speler tot dan toe heeft gepresteerd. Dit is nodig omdat er een transactie plaatsvindt tussen twee gelieerde partijen en er geen normale prijs op de markt tot stand komt. Afgeleid uit de regels voor de transfer pricing proberen ze zo een arm's length-prijs te bepalen voor de inbreng.<sup>15</sup>

Uit de Nederlandse en buitenlandse rechtspraak blijkt dat naast het financiële aspect een belangrijke reden voor het apart benoemen en onderbrengen van de imagorechten van bekende persoonlijkheden is, dat zij daarmee beter beschermd worden tegen misbruik.<sup>16</sup>

### 3 Constructies van topvoetballers

De zaak van Ronaldo kwam in december 2016 naar buiten via het klokkenluidersplatform Football Leaks.<sup>17</sup> Dat

8 Art. 18 lid 1 van de Spaanse Grondwet: "Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen" (The right to honour, to personal and family privacy and to the own image is guaranteed).

9 Ley Organica (Constitutional Law) 1/82 of 5 May 1982 on civil protection of the rights to honour, to private life and to one's own image.

10 Zoals o.m. in Tribunal Constitucional, La Sala Primera (Constitutional Court) 16 april 2007, ECLI:ES:TC:2007:72.

11 Law 13/996 van 30 december 1996 inzake fiscale en administratieve regelingen en sociale orde.

12 Dit werd in 1996 opgenomen in art. 92 Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF) of wel de wet op de inkomstenbelasting.

13 Zie Amelia Skelding & Timo Haslam, 'Football players and trademarks', *Global Sports Law & Taxation Reports (GSLTR)* 2018/23.

14 Een vergelijking tussen Nederland, Italië, Spanje en het Verenigd Koninkrijk werd gemaakt in de masterscriptie *Imagorechten van voetballers in Europa van Fleur Elshof aan de Vrije Universiteit*, 6 augustus 2014.

15 Zie hiervoor D. Molenaar, 'International taxation of sportsmen and entertainers', *Seminar Université de Lausanne, Global Sports Law & Taxation Reports (GSLTR)*, 2017/36, en Athena Constantinou & Ian Blackshaw, 'Sports celebrities: valuing their image', *Global Sports Law & Taxation Reports (GSLTR)* 2018/22.

16 Zie hiervoor Athena Constantinou & Ian Blackshaw, 'Building, commercializing and protecting the athlete's brand', *Global Sports Law & Taxation Reports (GSLTR)* 2018/30.

17 Samengebracht in het boek *Football Leaks*, Rafael Buschmann & Michael Wulzinger, Uitgeverij Unieboek/Het Spectrum 2017.

had gevonden dat hij in 2010 een constructie had opgezet via Ierland naar de Maagdeneilanden en dat hij daarin zowel zijn imagorechtenvergoedingen van Real Madrid als de vergoedingen voor zijn persoonlijke reclamecontracten had ondergebracht.<sup>18</sup> Het zou gaan om € 63,5 miljoen, waarover hij in Spanje geen belasting had betaald. De Spaanse justitie heeft dit onderzocht en een deel ervan overgenomen, waarvoor zij stelde dat de inkomsten toch in Spanje belastbaar waren voor Ronaldo, omdat hij de zeggenschap over de buitenlandse constructie had en zelf in Spanje woonde. Ook vond zij dat hij de inbreng van zijn imagorechten in de Ierse vennootschap Multisports & Image Management Ltd tegen een te lage prijs had gedaan. En weliswaar maakte Ronald gebruik van de zogenoemde “Beckham Law”, justitie vond dit deels niet op hem van toepassing, met name voor de Spaanse maar toch ook voor sommige niet-Spaanse inkomsten.

In juli 2018 hebben de adviseurs van Ronaldo een schikking met de aanklagers getroffen dat Ronaldo schuld zal erkennen en € 18,8 miljoen aan belasting en boete zal betalen. Daarbij komt een gevangenisstraf van 23 maanden, die echter voorwaardelijk is en hij niet hoeft uit te zitten omdat het zijn eerste veroordeling is. Op 23 januari 2019 heeft de rechtbank in Madrid overeenkomstig uitgesproken.<sup>19</sup>

Jammer is dat er hiermee geen inhoudelijke beoordeling heeft plaatsgevonden, want zo blijft onduidelijk of de Spaanse justitie gelijk had met de interpretaties van de inbreng in de Ierse vennootschap en de “Beckham Law”.

Er loopt nog een zaak tegen de Spaanse voetballer Xabi Alonso, die niet wil meewerken aan een schikking omdat hij meent niets verkeers gedaan te hebben met zijn constructie met imagorechten. Zijn adviseur Ivan Zaldua Azcuenaga had voor zijn periode bij Real Madrid van 2010 t/m 2012<sup>20</sup> zijn imagorechten verkocht via Ignasi Maestre Casanova aan Kardazli Comercio Servicios op het Portugese eiland Madeira, waar speciale belastingvoordelen bestaan. De Spaanse justitie vindt echter dat Xabi Alonso de zeggenschap over zijn imagorechten en de opbrengsten daarvan heeft behouden en wil deze daarom alsnog bij hem belasten. Naast een belastingaanslag en boete van € 6 miljoen wordt een gevangenis-

straf van vijf jaar geëist, die anders dan bij Ronaldo en Marcelo wel uitgevoerd zal worden. Xabi Alonso blijft zich hiertegen verzetten, werd eerder door de rechtbank vrijgesproken, maar de belastingdienst heeft hoger beroep ingesteld. Op de zitting van 23 januari 2019 heeft het gerechtshof de zaak echter voor onbepaalde tijd uitgesteld.

In deze zaak speelt de “Beckham Law” niet omdat Xabi Alonso al in Spanje woonde. Het gaat vooral om de inbreng van de imagorechten in de Madeira-vennootschap. Mocht die inbreng toch mogelijk zijn, dan wil de Spaanse belastingdienst de latere verdiensten uit de imagorechten meetellen voor de waarde ten tijde van de inbreng. Dit is een echter een nieuwe en zeer omstreden benadering. Verder zijn er in Spanje zaken geweest tegen Marcelo, Luka Modric, Alexis Sanchez, Ricardo Carvalho, Angel di Maria, Radamel Falcao en Jose Mourinho, allen van Real Madrid, maar ook tegen Messi en Neymar, beiden van Barcelona.

.....

**“Met drie zaken  
voor gerechtshoven  
werd een vroegtijdig  
einde gemaakt aan de  
Nederlandse avonturen  
met imagorechten”**

.....

Ook in het Verenigd Koninkrijk zijn de afgelopen jaren diverse belastingzaken ontstaan. Die lijken vooral het gevolg te zijn van verscherping van de regels, die ik in onderdeel 5 zal bespreken. Het is nog niet bekend dat er specifiek over imagorechtenconstructies rechtszaken zijn gevoerd, wel zijn er uitspraken over andersoortige constructies, zoals van Glasgow Rangers met een onaanvaardbare Employment Benefit Trust.<sup>21</sup>

Bij imagorechtenconstructies maken voetballers uit het VK vaak gebruik van Jersey en Guernsey. Op dat laatste eiland is het sinds 2012 officieel volgens de wet mogelijk om een imagorecht te registreren en wordt daarvoor specifieke

<sup>18</sup> Als je in Portugal bent kom je de foto van Ronaldo overal tegen. Hij maakt reclame voor het Portugese voetbalelftal, Nike en veel Portugese merken. In 2017 had hij € 27 miljoen aan reclame-inkomsten binnengehaald (bron: Forbes). Sinds zijn overgang naar Juventus in Italië in 2018 is hij ook reclame gaan maken voor Fiat.

<sup>19</sup> Seccion no. 17 de la Audencia Provincial de Madrid, Sentencia No. 53/2019, 22 januari 2019.

<sup>20</sup> Daarvoor speelde hij bij Liverpool (VK) en daarna bij Bayern München (Duitsland).

<sup>21</sup> The Supreme Court 5 July 2017, [2017] UKSC 45 (RFC 2012 Plc (in liquidation) (formerly The Rangers Football Club Plc) (Appellant) v Advocate General for Scotland (Respondent) (Scotland). Glasgow Rangers moest 72 miljoen pond aan belasting en boetes betalen, maar de laatste informatie is dat de Britse belastingdienst door het faillissement van de club nog geen penny ontvangen heeft.

wettelijke bescherming geboden.<sup>22</sup> Dat zal echter niet bedoeld zijn voor de inwoners van Guernsey zelf, want daar wonen slechts 63.000 mensen en Guernsey FC speelt in de Britse Bostik League South East Division, ofwel het achtste niveau in het VK, en kent misschien wel voetballers met een ego, maar geen sterren met een imago.

Verder maken veel voetballers, niet alleen uit Europa maar ook uit Zuid-Amerika, in hun imagorechtenconstructie gebruik van een Nederlandse BV als spil om de inkomsten naar een belastingparadijs te krijgen. Dit werd door Football Leaks naar buiten gebracht<sup>23</sup> en kwam daarna vaker in de Nederlandse pers naar voren.<sup>24</sup> Het leidde ook tot Kamervragen die op 18 januari 2017 door de Staatsecretaris van Financiën werden beantwoord<sup>25</sup>.

#### 4 In Nederland nauwelijks mogelijk

Ondanks dat de bescherming van het imago in Nederland juridisch erkend wordt, zoals besproken in onderdeel 2<sup>26</sup>, heeft de Nederlandse belastingdienst weinig op met imagorechtenconstructies in het Nederlandse voetbal. Toen deze eind jaren negentig werden opgezet, kwam de Belastingdienst al snel in actie met het standpunt dat de aparte betalingen voor de imagorechten niet onbelast konden blijven vanwege art. 10 Wet LB 1964, dat bepaalt dat als loon belast moet worden “al hetgeen uit dienstbetrekking wordt genoten”. Met drie zaken voor gerechtshoven werd een vroegtijdig einde gemaakt aan de Nederlandse avonturen met imagorechten die in het VK, Spanje en andere landen wel beleefd konden worden.<sup>27</sup>

Later druppelde er nog een rechtszaak na over Willem van Hanegem, die als trainer van AZ onderwerp was geweest van een eerder verloren zaak over imagorechten en op wie de voetbalclub de nageheven loonbelasting mocht verhalen.<sup>28</sup>

22 Zie Jason Romer & David Evans, ‘Guernsey image rights: six years on!’, *Global Sports Law & Taxation Reports (GSLTR)* 2018/34.

23 Zie voetnoot 17.

24 Zoals in ‘Hoe topvoetballers via Naarden hun geld naar Panama sluizen’, *NRC Handelsblad* 10 mei 2017.

25 Brief Staatssecretaris van Financiën van 18 januari 2017, ‘Om te winnen is niet elke truc toegestaan’, *V-N* 2017/9.3.

26 Voor een uitgebreidere bespreking, zie Steffen Hagen, ‘Sports Image Rights in The Netherlands’, *The International Sports Law Journal* 2011/3-4.

27 Zie Hof Den Haag 10 oktober 2003, *LJN AS4824*; Hof Arnhem 31 augustus 2004, *V-N* 2004/65.2.5; Hof Amsterdam 10 maart 2005, *LJN AT3669* en de strafzaak van Rb. Arnhem 24 november 2005, *LJN AU6758*.

28 Zie Rb. Haarlem 10 november 2010, *LJN B08286*.

#### 5 Verscherping van de regels

In verschillende landen zijn de regels voor het apart benoemen en onderbrengen van imagorechten voor voetballers aangescherpt. Spanje en het Verenigd Koninkrijk waren voorbeelden van landen waar veel kon, maar de belastingdiensten daar hebben stevig ingegrepen en grote namen voor de rechter gebracht. Dat was een gecoördineerde actie, zoals ik opmaak uit twee internationale ontwikkelingen.

Medio 2014 bracht de OESO het rapport uit over de herbeoordeling van art. 17 van het OESO-modelverdrag<sup>29</sup>, dat daarna werd overgenomen in het Commentaar op art. 17 OESO-modelverdrag. Daarmee kwam er voor het eerst een stuk tekst over imagorechten in het Commentaar, namelijk in onderdeel 9.5. Dat bepaalt nu dat art. 17 van toepassing is als er een directe relatie bestaat tussen de imagorechten en de werkzaamheden van een sporter of artiest in een land, waardoor dat land het recht heeft om belasting te heffen over de inkomsten uit de imagorechten. En met art. 17 lid 2 OESO-modelverdrag geldt dit heffingsrecht ook als die inkomsten toekomen aan een ander dan de sporter of artiest zelf, ongeacht in welk land die ander is gevestigd. Bestaat die directe relatie tussen imagorechten en werkzaamheden echter niet, dan zullen andere artikelen van het OESO-modelverdrag van toepassing zijn, zoals art. 7 (ondernemingswinsten) of art. 12 (royalty's).<sup>30</sup>

Verder kan ook een verscherping worden afgeleid uit de BEPS Actions 8-10.<sup>31</sup> Hiermee worden de OESO Transfer Pricing Guidelines aangepast en voor transacties met Hard-to-Value Intangibles (HTVI) is daarin opgenomen dat belastingadministraties ook latere inkomsten (“ex-post”) mogen meenemen bij het waarderen van de inbreng van een immaterieel activum voor de inbreng in een vennootschap. Dit zal met name gebruikt worden bij transacties tussen gelieerde partijen, waarvoor op het moment van inbreng te weinig informatie voorhanden is om de waardebeoordeling goed te kunnen doen. De

29 OESO-rapport *Issues related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention* van 26 juni 2014.

30 De 2014 Update van het OESO-modelverdrag kreeg met name publiciteit omdat diverse partijen en landen hadden bepleit om art. 17 uit het OESO-modelverdrag te schrappen. Dat gaat echter over een geheel andere categorie sporters (en artiesten) dan de grootverdienende voetballers met imagorechten. Zie hiervoor D. Molenaar, ‘Nederland benadeelt nog steeds zijn eigen artiesten en sporters’, *WFR* 2014/1308 en D. Molenaar, ‘Kansen voor Nederlandse artiesten en sporters met de 2014 Update van het OESO Modelverdrag’, *WFR* 2014/1344.

31 BEPS 2015 Final Reports, Actions 8-10, ‘Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation’.

“ex-post”-waardering moet volgens de OESO echter wel een uitzondering blijven en zal niet gelden als de belastingplichtige wel voldoende informatie voor de waardering geeft, de “ex-post”-waardering niet meer dan 20% hoger uitpakt dan de oorspronkelijke waardering, het immateriële activum ook op de gewone markt aangeboden kan worden of er eerder afstemming heeft plaatsgevonden tussen de belastingdiensten van de betrokken landen.<sup>32</sup>

Met name Spanje lijkt in zijn nieuwe aanpak van voetballers met imagorechten naar deze nieuwe regels voor de transfer pricing uit de BEPS Actions 8-10 gekeken te hebben (of ze zelfs mede geïnitieerd te hebben).

Ook zorgen de verdragen inzake uitwisseling van inlichtingen die belastingparadijzen hebben afgesloten ervoor dat het moeilijker is geworden om daar geld te verstoppelen. Ook bekende belastingparadijzen als Jersey, Guernsey, Isle of Man, Bahama's, de Maagdeneilanden en dergelijke hebben dergelijke verdragen gesloten om te voorkomen dat ze op een zwarte of grijze lijst terechtkomen.

## 6 Andere (soms nieuwe) belastingvoordelen

Er zijn nog wel andere belastingvoordelen die voetballers kunnen gebruiken, alhoewel die meestal niet specifiek voor hen ingevoerd zijn. Van één daarvan profiteert Ronaldo sinds zijn overstap in de zomer van 2018 van Real Madrid naar Juventus in Italië en het gerucht gaat dat hij juist daarom naar Italië wilde. Dat land heeft in 2017 voor nieuwe Italiaanse inwoners ingevoerd dat zij hun niet-Italiaanse inkomsten buiten de Italiaans belastingheffing mogen houden tegen betaling van een vast belastingbedrag van € 100.000 per belastingjaar.<sup>33</sup> Het buitenlandse inkomen hoeft dan zelfs niet eens te worden aangegeven in Italië. En deze speciale forfaitaire regeling geldt ook als art. 17 van de Italiaanse belastingverdragen het heffingsrecht voor de inkomsten uit imagorechten aan Italië zou toekennen, al moet het dan

natuurlijk wel zo zijn dat de inkomsten uit een buitenlandse bron voortkomen en niet bijvoorbeeld van een Italiaanse voetbalclub komen.<sup>34</sup>

Sowieso wilde Ronaldo weg uit Spanje, zowel vanwege de belastingaanklacht tegen hem als het aflopen van de zes jaar van de “Beckham Law”, en deze nieuwe Italiaanse begunstiging is voor hem met zijn vele reclameinkomsten uit Portugal, Spanje en andere landen een ideale belastingregeling.

Het Verenigd Koninkrijk heeft al jaren een vergelijkbare regeling met de non-domiciled status voor nieuwe inwoners die niet oorspronkelijk uit het VK komen. Gedurende de zeven jaar mogen bij hen de buitenlandse inkomsten, die niet naar het VK worden overgemaakt, buiten de Britse heffing blijven. Daarna vindt er een belastingheffing van 30.000 pond en later 50.000 pond per jaar plaats om de non-domiciled status te behouden. Voor buitenlandse voetballers een interessant belastingvoordeel, al geldt dit uiteraard niet voor inkomsten uit imagorechten die binnen het VK worden verkregen, zoals van de Britse voetbalclub van de speler.

Nederland probeert zich enigszins hierin te mengen met de 30%-regeling voor buitenlandse deskundigen. Voetballers zullen meestal geen moeite hebben met de 150 km- en inkomenseis, maar voor hen is de regeling vreemd genoeg wel beperkt door het convenant dat de KNVB met de Belastingdienst heeft gesloten. Daarin wordt voor de invulling van het begrip “specifieke deskundigheid” verlangd dat een buitenlandse speler minstens een aantal interlands voor zijn nationale elftal of een aantal wedstrijden in de Champions League of Europa League heeft gespeeld dan wel minstens 150% van het gemiddelde Eredivisiesalaris gaat verdienen. Voor een speler van 18 of 19 jaar is dat 75%.<sup>35</sup> Ronaldo voldoet aan deze voorwaarden van de 30%-regeling, maar klaarblijkelijk was dit toch te weinig interessant voor hem om vorig jaar naar Nederland te komen en de laatste jaren van zijn carrière hier in de Eredivisie te gaan voetballen.

<sup>32</sup> Zie onderdelen 6.186 t/m 6.195 van BEPS Actions 8-10 over ‘Intangibles’.

<sup>33</sup> Budget Law 2017 van 11 december 2016, no. 232. Beschreven in Nicola Saccorda & Mario Tenore, ‘New Italian tax regime for individuals moving to Italy: Special focus on artists and sportspersons’, *Global Sports Law & Taxation Reports (GSLTR) 2017/5*, Stefano Dorigo & Pietro Mastellone, ‘Italy: Tax residence for football players’, *Global Sports Law & Taxation Reports (GSLTR) 2017/29*, en Stefano Oliva & Elio Andrea Palmitessa, ‘Some relevant open issues for international sportspersons transferring their tax residency to Italy’, *Global Sports Law & Taxation Reports (GSLTR) 2018/32*.

<sup>34</sup> Dit lijkt op de forfaitaire belastingheffing in Zwitserland, die echter in de loop der jaren minder aantrekkelijk is geworden. Ondanks dat de inwoners in een referendum eind 2014 in meerderheid stemden voor het behouden van de lumpsum-regeling, hebben sommige cantons deze toch afgeschaft.

<sup>35</sup> In het seizoen 2017-2018 bedroeg het gemiddelde Eredivisiesalaris € 281.446 (Nieuwsbericht van 5 juni 2018 op <https://fbo.nl>). De norm van 150% resp. 75% van dit salaris is hetzelfde als de inkomenseis van het CWI voor het verkrijgen van een tewerkstellingsvergunning voor een speler van buiten de EU, Noorwegen, IJsland, Liechtenstein en Zwitserland.

## 7 Ten slotte

De belastingzaken van bekende voetballers halen groot de pers, zoals met Cristiano Ronaldo en eerder Lionel Messi. Er lijkt sprake te zijn van belastingontduiking, met name door het gebruik van imagorechten en vennootschappen in belastingparadijzen, alhoewel bij nadere beschouwing vooral Spanje en het Verenigd Koninkrijk jarenlang hebben meegewerkt aan deze constructies. Imagorechten worden door de wetgeving en rechtspraak in die landen erkend, dus de bescherming ervan is juridisch legitiem. Het gaat de belastingdiensten in die landen er de laatste jaren echter om dat de inkomsten worden verschoven naar belastingparadijzen en dat willen ze tegengaan. Blijven de inkomsten in eigen land, dan lijkt het zowel in Spanje als het VK momenteel nog steeds goed mogelijk om aparte afspraken over imagorechten te maken, mits er een goede waardering van de inbreng wordt gemaakt. Nederland is echter veel strenger, want hier kan niets

met imagorechten nadat in de jurisprudentie het afsplitsen van die rechten bij een voetbalcontract consequent is afgewezen.

Jammer is dat in de zaken van Ronaldo en anderen geen inhoudelijke beoordeling van de constructies heeft plaatsgevonden. De spelers hebben schikkingen geaccepteerd van de Spaanse belastingdienst, waarmee ze schuld erkenden, forse bedragen aan belasting en boetes moesten nabetalen en een gevangenisstraf kregen die ze niet hoefden uit te zitten. Toch lijkt de kern van de kwestie van imagorechten nog wel aan bod te gaan komen in de zaak van Xabi Alonso, die geen schikking wil. Hij is eerder vrijgesproken, maar er loopt momenteel hoger beroep.

Internationaal heeft de OESO zowel met het Commentaar op art. 17 OESO-modelverordening als met BEPS Actions 8-10 aandacht besteed aan de waardering en belastbaarheid van imagorechten. Daarmee zullen landen zich gesterkt voelen om vooral excessieve constructies van voetballers te bestrijden.