

Buitenlandse gezelschappen en het vrije verkeer van diensten

HR 24 september 2010, nr. 09/00296, NTFR 2010/2207

Art. 17, Verdrag Nederland-Verenigd Koninkrijk; Art. 1, Wet LB 1964; Art. 5b, Wet LB 1964; Art. 56, VWEU

De Hoge Raad heeft prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie te Luxemburg ('HvJ') in verband met de loonbelasting die een Nederlandse betaaldvoetbalorganisatie ('BVO') moest inhouden en afdragen over gage betaald aan een tweetal Britse BVO's voor vriendschappelijke wedstrijden die zij hadden gespeeld in Nederland. Van een verplichting tot inhouding van loonbelasting zou geen sprake zijn geweest indien de gage was betaald aan een dienstverrichter die in Nederland was gevestigd. De Hoge Raad had twijfel of de inhouding van loonbelasting in overeenstemming was met het vrije verkeer van diensten (art. 56 van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie; 'VWEU').

1. Inleiding

Op grond van art. 1 Wet LB 1964 zijn buitenlandse gezelschappen subject voor de loonbelasting¹, evenals, bijvoorbeeld, werknemers. Art. 5b, lid 1, Wet LB 1964 omschrijft wat onder een buitenlands gezelschap moet worden verstaan. Uitgaande van beroepssporters, is een buitenlands gezelschap alsdan een groep hoofdzakelijk niet in Nederland wonende natuurlijke personen of lichamen (rechtspersonen) waarbij de leden krachtens een overeenkomst van korte duur als beroepssporter sport beoefenen. De groep moet alsdan voor 70% of meer bestaan uit niet in Nederland wonende

beroepssporters en de overeenkomst die is aangegaan, betreft een periode die niet langer duurt dan ongeveer drie maanden.² De twee Britse BVO's³ waren derhalve aan te merken als een buitenlands gezelschap in voornoemde zin.

Op basis van art. 35g Wet LB 1964 wordt loonbelasting geheven over de gage die een organisator betaald voor de in Nederland verrichte sportbeoefening. De desbetreffende organisator is op basis van art. 8, lid 1, onderdeel a, Wet LB 1964 inhoudingsplichtige. In casu was dat de Nederlandse BVO die de desbetreffende vriendschappelijke wedstrijden had georganiseerd.⁴ Ingevolge art. 35h, lid 3, Wet LB 1964 diende de Nederlandse BVO over de betaalde gage 20% (art. 35h, lid 1, Wet LB 1964) loonbelasting in te houden en af te dragen. De gage is de vergoeding die de buitenlandse gezelschappen ontvangen, inclusief belo-

1 In dezen wordt geabstraheerd van de socialeverzekeringsaspecten en alleen de loonbelastingaspecten worden in de beschouwing betrokken. Er wordt vanuit gegaan dat de voetballers die werkzaam waren bij de Britse BVO's sociaal verzekerd waren in hun woonstaat (het Verenigd Koninkrijk). Verordening 1408/71 en haar opvolger Verordening 883/2004 (van toepassing met ingang van 1 mei 2010, zij het dat Verordening 1408/71 daarna nog toepassing kan vinden op basis van het overgangsrecht) bevatten geen specifieke bepalingen voor beroepssporters zodat de algemene regels voor werknemers of zelfstandigen op hen van toepassing zijn.

Deze regels (en met name de op hen van toepassing zijnde detacheringregelingen) zullen er in het algemeen toe leiden dat de betrokken voetballers sociaal verzekerd zijn in het VK indien zij, zoals in het onderhavige geval, een tweetal vriendschappelijke beslechten in Nederland voor de Britse BVO's waarvoor zij werkzaam zijn; vergelijk tevens A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, *Internationaal Belastingrecht*, Kluwer, Deventer 2010, p. 453, alsmede P. Kavelaars, *Toewijzingsregels in het internationaal fiscaal- en sociaalverzekeringsrecht*, Kluwer, Deventer 2003, p. 468.

2 Althans, dit is naar verluidt het standpunt dat de Belastingdienst pleegt in te nemen; vergelijk R. Pauli en S. Camaro, 'Sporters en fiscaliteit', *Forfaitair* 2010/203, punt 2.2.

3 Het betrof overigens Tottenham Hotspur en Fullham; zie ook Molenaar in zijn commentaar in NTFR 2010/2207.

4 De Nederlandse BVO was Feyenoord; zie Molenaar in zijn commentaar in NTFR 2010/2207.

ningen in natura (art. 35g, lid 2, Wet LB 1964).⁵ De inhoudingsplichtige (de Nederlandse BVO) dient aan allerlei administratieve verplichtingen te voldoen, zoals het voeren van een loonadministratie, de identiteit vast te stellen van zo veel mogelijk leden van het buitenlandse gezelschap, aan de inspecteur opgave doen van de in het kalenderjaar door het gezelschap ontvangen gage, van de ingehouden belasting en van andere gegevens die van belang kunnen zijn voor de heffing van belasting, enz. (art. 35 m Wet LB 1964). Wordt niet aan deze verplichtingen voldaan dan loopt de Nederlandse BVO het risico dat de loonbelasting moet worden ingehouden en afgedragen tegen het annoniementarief van 52% (art. 35h, lid 3, Wet LB 1964). Daarenboven kan de Nederlandse BVO als organisator hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld voor de loonbelasting die verschuldigd is over de gage (art. 37, lid 2, IW 1990).

Met de introductie van deze gageregeling⁶ is beoogd de heffing van loonbelasting te vergemakkelijken en de administratieve lasten te verlichten doordat de totale gage die aan het buitenlandse gezelschap wordt betaald, niet hoeft te worden gesplitst.⁷ Dit laatste houdt in dat inhouding van loonbelasting zowel ziet op het gedeelte van de gage dat als loon wordt doorbetaald aan de leden van het gezelschap als op het deel dat aan het gezelschap zelf toekomt als winst.⁸ Hierdoor is het deel van het bedrag dat niet wordt doorbe-

taald aan de individuele leden eveneens onderworpen aan de heffing van loonbelasting (in het vigerende geval betaalden de Britse BVO's niets door aan de betrokken voetballers). Voor dat deel is de loonbelasting eindheffing.

Een individueel lid van het gezelschap kan verzoeken in de inkomstenbelasting te worden betrokken.⁹ Op basis van de regels voor de buitenlandse belastingplicht in de inkomstenbelasting, zijn de betrokken voetballers ook inkomstenbelasting verschuldigd over de inkomsten die zij genereren met het betwisten van de desbetreffende oefenwedstrijden (resultaat uit overige werkzaamheden in de zin van art. 7.2, lid 2, onderdeel c, in samenhang met art. 7.2, lid 3, Wet IB 2001).¹⁰ Alsdan wordt dat lid voor doeleinden van de inkomstenbelasting geacht een evenredig deel, gerelateerd aan het aantal leden, van de ontvangen gage te hebben genoten, tenzij de betrokken sportbeoefenaar aannemelijk maakt dat hij een ander dan een evenredig deel van de gage heeft genoten (art. 7.2, lid 13, Wet IB 2001). Op basis van art. 9.2, lid 5, Wet IB 2001¹¹ is derhalve een evenredig deel van de loonbelasting als voorheffing verrekenbaar met de verschuldigde inkomstenbelasting (die uiteraard wel verschuldigd is tegen het progressieve tarief). Art. 9.4, lid 3, onderdeel b, Wet IB 2001 bepaalt dat de regeling inzake het opleggen van een verplichte aanslag indien de verschuldigde inkomstenbelasting meer bedraagt dan

5 In het onderhavige geval werd overigens een bedrag aan kosten in mindering toegelaten op de gage en werd daarover het reguliere tarief van 20% toegepast. Dit duidt erop dat tijdig een kostenvergoedingsbeschikking is aangevraagd (art. 35, lid 4, Wet LB 1964; de beschikking moet voor de sportbeoefening worden aangevraagd) zodat de loonbelasting werd ingehouden en afgedragen over de nettogage. Een dergelijke kostenvergoedingsbeschikking was niet tijdig aangevraagd door een in het VK wonende golfer die had meegedaan aan de KLM Dutch Open. Alsdan staat er volgens de uitspraak van Rechtbank Breda 26 oktober 2009, nr. 08/02885, *NtFR* 2009/2117 alleen nog de mogelijkheid open een (vrijwillige) aangifte in de inkomstenbelasting in te dienen teneinde de gemaakte kosten te kunnen vergelden (zij het dat dan wel het progressieve tarief van toepassing is).

6 Voor een beschouwing van deze regeling kan worden verwezen

naar M.R.M. Deden en L. Teerlink, 'De vernieuwde artiesten- en beroepssportersregeling', *Aanspraak* 2002, nr. 4, p. 11 e.v.; P. Kavelaars, 'De artiesten- en beroepssportersregeling in 2003', *Aanspraak* 2003, nr. 2, p. 12 e.v.; R.R.E. de Ruijscher, 'Internationale aspecten van de artiestenregeling', *Loonbrief* 2003, nr. 4, p. 13 e.v.; K. Prakken, 'De sportersregeling anders bekeken', *Loonbrief* 2002, nr. 11, p. 15 e.v.; D. Molenaar, 'De rare artiestenregeling, vanaf 2001 in een nieuw jasje', *WFR* 2000, p. 512 e.v.; S.K.A. Efstratiades, 'De artiestenregeling; met haar tijd mee?', *Loonbrief* 2000, nr. 11/12, p. 3 e.v. en P.W.H. Hoogstraten, 'De artiest en beroepssporter onder de belastingwetgeving 2001', *Tijdschrift Loon* 2001, nr. 1, p. 18 e.v.

7 MvT, Kamerstukken II, 2001-2002, 28 015, nr. 3, p. 11.

8 MvT, Kamerstukken II, 2001-2002, 28 015, nr. 3, p. 12.

9 Het lid van een buitenlands gezelschap kan aangifte inkomstenbelasting doen. Hij dient dan wel een

burgerservicenummer of een softnummer te hebben om in het systeem van de inkomstenbelasting terecht te kunnen komen. Het burgerservicenummer of de softnummer worden op aanvraag door de fiscus verstrekt. De onderhavige voetballers beschikten niet over dergelijke nummers. Zodoende bestond er voor hen geen keuzemogelijkheid om onder het regime van de inkomstenbelasting te kunnen ressorteren.

10 Het regime van resultaat uit overige werkzaamheden biedt hen tevens de mogelijkheid de gemaakte kosten af te trekken. Vergelijk ook Rechtbank Breda 26 oktober 2009, nr. 08/02885, *NtFR* 2009/2117.

11 Ten tijde van het geding was dit art. 9.2, lid 2, Wet IB 2001 (2002), respectievelijk art. 9.2, lid 4, Wet IB 2001 (2004).

€ 44 (2010) of € 203 (2002) en € 217 (2004) niet geldt voor een lid van een buitenlands gezelschap indien zijn (verzamel)inkomen uitsluitend uit gage bestaat. In een dergelijk geval is de loonbelasting eindheffing. Voor de gage die de Nederlandse BVO betaalde aan de Britse BVO's was de loonbelasting overigens evenzeer eindheffing.

2. Beroepsportersregeling met ingang van 1 januari 2007

Vanaf 1 januari 2007 is de hiervoor genoemde regeling aangepast in die zin dat geen sprake is van buitenlandse belastingplicht (resultaat uit overige werkzaamheden; art. 7.2, lid 2, onderdeel c, Wet IB 2001) indien de sportbeoefenaren inwoner zijn van een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten (art. 7.2, lid 3, Wet IB 2001).¹² Van een buitenlands gezelschap is dan geen sprake indien het voor 70% of meer bestaat uit leden die inwoner zijn van een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten (art. 5b, lid 1, sub. 2e, Wet LB 1964). Vanaf 1 januari 2007 (het onderhavige geschil betrof evenwel 2002 en 2004) zou er geen sprake zijn van Nederlandse belastingplicht (noch voor de loonbelasting, noch voor de inkomstenbelasting) aangezien alle leden van de twee Britse BVO's inwoners van het Verenigd Koninkrijk (VK) waren waarmee Nederland een belastingverdrag (uit 1980)¹³ heeft gesloten.¹⁴

3. Belastingverdrag met het VK

Vanaf 1 januari 2007 behoeft dus niet nader onderzocht te worden of het belastingverdrag tussen Nederland en het VK Nederland belemmert in zijn heffingsmogelijkheden naar nationaal recht aangezien zij immers ontbreken. Voor de situatie zoals die ten tijde van het onderhavige geschil gold (en waar Nederland naar nationaal recht wel belasting wenste te heffen), kan worden opgemerkt dat art. 17, lid 2, van dat verdrag Nederland ter zake een heffingsrecht verleende en het verdrag Nederland zodoende niet beperkte of belemmerde in zijn heffingsmogelijkheden naar nationaal recht.¹⁵ Het VK diende in beginsel overeenkomstig art. 22, lid 1, van het belastingverdrag met het VK een verrekening toe te staan van de in Nederland verschuldigde belasting (op dit aspect wordt hierna nader ingegaan).

4. Belemmering van het vrije verkeer van diensten

Indien de Nederlandse BVO een vriendschappelijke wedstrijd had georganiseerd en gespeeld tegen een andere Nederlandse BVO dan was zij niet als inhoudingsplichtige aangemerkt met betrekking tot de gage en evenmin aan de administratieverplichtingen (van art. 35m Wet LB 1964) en hoofdelijke aansprakelijkheid onderhevig geweest. De Hoge Raad heeft twijfel of deze verschillen¹⁶ als een belemmering van het vrije

12 Zie ook D. Molenaar en H. Gramms, 'Radicale wijziging van de artiesten- en beroepsportersregeling in 2007', *WFR* 2006, p. 1213 e.v.

13 In 2008 hebben Nederland en het VK overigens een nieuw belastingverdrag gesloten dat inmiddels is goedgekeurd door de Tweede Kamer (op 9 november 2010). Het verdrag is aangeboden aan de Eerste Kamer met het verzoek het verdrag voor het einde van 2010 te aanvaarden zodat het per 1 januari 2011 in werking zou kunnen treden (brief van de staatssecretaris van Financiën van 11 november 2010, Kamerstukken I, 2010-2011, 32 145, A). Art. 16, lid 1 en 2, van dit nieuwe verdrag bevatten een toewijzingsbepaling voor artiesten en sportbeoefenaars die overeenkomt met art. 17 OESO-Modelverdrag en het belastingverdrag met het VK uit 1980.

14 Indien een gezelschap hoofdzakelijk bestaat uit leden die niet in

Nederland wonen of gevestigd zijn, maar de leden hoofdzakelijk inwoners zijn van een land waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten is ook de aan de leden die inwoner van Nederland zijn toe te rekenen gage vrijgesteld van loonbelasting. Die gage wordt echter wel in de inkomstenbelasting betrokken: MvT, Kamerstukken II, 2006-2007, 30 804, nr.3, p. 48-49.

15 Zie voor een algemene analyse van art. 17 OESO-Modelverdrag (waarop art. 17 van het belastingverdrag met het VK is gebaseerd), D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes*, Doctoral Series, nr. 10, IBFD, Amsterdam 2006 en idem, *The Illusion of International Artiste and Sportsman Taxation*, (Ellis-bundel) IBFD, Amsterdam 2005, p. 90 e.v. (Molenaar pleit overigens voor afschaffing van art. 17 OESO-Modelverdrag). Enige recente ontwikkelingen ten aanzien van art. 17, lid 2, OESO-Modelverdrag

worden besproken door D. Molenaar en H. Grams, 'Rent-A. Star – The Purpose of Article 17(2) of the OECD Model', *Bulletin for International Taxation*, 2002, nr. 10, p. 500 e.v. Overigens heeft art. 17 OESO-Modelverdrag ook de aandacht van de OESO gezien haar 'Discussion Draft on the Application of Article 17 (Artistes and Sportsmen) of the OECD Model Tax Convention' van 23 april 2010, *NTFR* 2010/1109.

16 Een illustratie van deze verschillen biedt ook de uitspraak van Rechtbank Den Haag 28 augustus 2009, nr. 07/09476, *NTFR* 2009/2097 inzake een naheffing loonbelasting over de gage die was betaald aan een groep Indiase artiesten die een optreden in Ahoy hadden verzorgd (annoniementarief, brutering, boete van 25% en er was geen belastingverrekening in India; zie ook Molenaar in zijn commentaar in *NTFR* 2009/2097).

verkeer van diensten (art. 56 VWEU)¹⁷ kunnen worden aangemerkt. Die twijfel komt voort uit een tweetal arresten van het HvJ dat in dezen tegenover elkaar lijkt te staan, enerzijds het Scorpio-arrest¹⁸ en anderzijds het Truck Center-arrest¹⁹. Uit het Scorpio-arrest (Scorpio was een Duitse concertorganisator die werd geconfronteerd met een bronheffing in Duitsland indien hij in een andere lidstaat wonende of gevestigde artiesten in Duitsland liet optreden terwijl zij niet opkwam indien de artiesten ingezetenen van Duitsland waren) kan worden afgeleid dat in dezen sprake zou kunnen zijn van een belemmering van het vrije verkeer van diensten omdat de Nederlandse BVO loonbelasting moet inhouden indien zij een gage betaalt aan een Britse BVO terwijl dat niet het geval is indien zij een gage betaalt aan een binnenlandse BVO. Deze verplichting loonbelasting in te houden kan de BVO ervan weerhouden een beroep te doen op dienstverrichters die ingezetenen zijn van een andere lidstaat.

Uit het Truck Center-arrest (Belgische roerende voorheffing moest worden ingehouden indien een Belgische vennootschap interest betaalde aan een Luxemburgse moedervenootschap, maar niet indien zij interest betaalde aan een Belgische moedervenootschap) zou evenwel kunnen worden afgeleid dat geen sprake is van een belemmering omdat beide situaties (betaling van rente aan een Belgische en een Luxemburgse vennootschap) niet objectief vergelijkbaar waren. Dit was gebaseerd op de visie van het HvJ dat een verschil in heffingstechniek en heffingsgrondslagen was; de Belgische renteontvanger was Belgische vennootschapbelasting verschuldigd, het belastingverdrag tussen Luxemburg en België stond een dergelijke bronheffing toe en de rentebetallende Belgische vennootschap stond, anders dan de ontvan-

gende Luxemburgse vennootschap, onder het toezicht van de Belgische belastingautoriteiten. Op de redenering van het HvJ in het Truck Center-arrest is overigens het nodige aan te merken aangezien zij tot een vicieuze cirkel lijkt te leiden. Belgische crediteuren bevinden zich niet in een objectief vergelijkbare situatie al naar gelang zij rente betalen aan een Belgische of een Luxemburgse moedervenootschap omdat verschillende heffingsgrondslagen en -technieken van toepassing zijn. Echter, het is nu juist de vraag of deze verschillen een belemmering kunnen opleveren.²⁰ Die vraag lijkt in het Scorpio-arrest, maar ook in de jurisprudentie inzake intra-unitaire dividenden²¹, bevestigend te zijn beantwoord. Desalniettemin, legt de Hoge Raad terecht een prejudiciële vraag daarover voor aan het HvJ zodat in ieder geval meer duidelijkheid kan worden gekregen over het belang van het Truck Center-arrest in dezen. Immers, het louter toepassen van de doctrine van het Truck Center-arrest zou tot de gevolgtrekking kunnen leiden dat de dienstverrichting door een BVO die ingezetene is van een andere EU-lidstaat niet objectief vergelijkbaar is met de dienstverrichting door een Nederlandse BVO.

5. Verrekening in het VK

In de hiervoor genoemde jurisprudentie van het HvJ inzake intra-unitaire dividenden kan een geconstateerde belemmering worden geneutraliseerd indien, kort gezegd, voor de in de bronstaat verschuldigde bronheffing in de woonstaat een credit wordt verleend (de Nederlandse loonbelasting zou alsdan verrekend moeten worden met de winstbelasting die de Britse BVO's in het VK verschuldigd zijn). De Hoge Raad wijst ook op deze omstandigheid en formuleert daarover een aparte prejudiciële vraag.

17 Volgens de Hoge Raad hebben de Britse BVO's door hun deelname aan de vriendschappelijke wedstrijden een dienst verricht in de zin van art. 57 VWEU. Dat een individuele sporter als een werknemer kon classificeren in de zin van art. 45 VWEU was reeds beslist door het HvJ in zijn arresten van 15 december 1995, zaak C-415/93, *Bosman* en van 16 maart 2010, zaak C-325/08, *Bernard*, NTFR 2010/794. In dezen was evenwel sprake van een dienst die werd verricht door de Britse BVO's aan de organiserende Nederlandse BVO; zie over de toepassing van het vrije verkeer van diensten op sportactiviteiten, S. Van den Bogaert,

Particular Regulation of the Mobility of Sportsmen in the EU Post Bosman, Kluwer Law International, Den Haag 2005 p. 36-39 en p. 122-123.

18 HvJ 3 oktober 2006, zaak C-290/04, *Scorpio*, NTFR 2006/1486.

19 HvJ 18 september 2008, zaak C-282/07, *Truck Center*, NTFR 2009/47.

20 Vergelijk tevens S. Wolvers in zijn aantekening bij het Truck Center-arrest in FED 2009/97, punt 3.1.

21 Vergelijk HvJ 8 november 2007, zaak C-379/05, *Amurta*, NTFR 2007/2100; HvJ 14 december 2006, zaak C-170/05, *Denkavit*, NTFR 2007/126; HvJ 19 november 2009, zaak C-540/07, *Commissie/Italië*,

NTFR 2009/2732; HvJ 3 juni 2010, zaak C-48708, *Commissie/Spanje*, NTFR 2010/1698 en HvJ 1 juli 2010, zaak C-233/09, *Dijkman en Dijkman-Lavaleije*, NTFR 2010/1696 (inzake aanvullende gemeentebelasting die inwoners van België verschuldigd waren indien zij interesten en dividenden van Nederlandse oorsprong ontvingen; het HvJ wees in dezen de referte van de Belgische regering naar het Truck Center-arrest van de hand). Zie voor een analyse van een deel van deze jurisprudentie, S. Wolvers, 'Een bronstaatbelemmering vereist een bronstaatneutralisering', NTFR 2010/515.

Gezien deze jurisprudentie moet de verrekening neergelegd zijn in het verdrag met het VK (hetgeen gezien art. 22, lid 1 het geval zou kunnen zijn) en bovendien lijkt het erop dat het verdrag een recht moet bieden op een volledige verrekening²² en mag het niet uitsluiten dat een verrekening, bijvoorbeeld omdat de Britse BVO zich in een verliessituatie bevindt (hetgeen gezien de precaire financiële situatie waarin veel BVO's zich bevinden niet ondenkbeeldig is)²³, tekortschiet²⁴ waardoor de Britse BVO alsnog zwaarder wordt belast dan wanneer de dienstverrichter een binnenlandse BVO was.²⁵

6. Rechtvaardigingsgronden en proportionaliteit

Zo er een belemmering van het vrije verkeer van diensten voorhanden is (waar onduidelijkheid over bestaat en waar de Hoge Raad terecht een prejudiciële vraag over heeft gesteld) dient te worden nagegaan of voor deze belemmering een rechtvaardigingsgrond kan worden aangedragen. Daarenboven speelt dat de desbetreffende maatregel geschikt moet zijn het doel te bereiken waarvoor hij is uitgevaardigd en verder mag hij niet disproportioneel zijn. Ook deze elementen vervat de Hoge Raad in zijn prejudiciële vragen.

De onderhavige bronheffing zou, onder verwijzing, naar het Scorpio-arrest, gerechtvaardigd kunnen zijn in verband met het waarborgen van de heffing en invordering van belastingen.²⁶ Echter, de Hoge Raad wijst terecht op de vanaf 1 januari 2007 bestaande regeling waarin in verdragsituaties wordt afgezien van belastingheffing over gage betaald aan buitenlandse gezelschappen. Als toelichting hierop is gegeven dat de voordien bestaande regeling (die in het onderhavige geding aan de orde was) niet eenvoudig en efficiënt toepasbaar was zodat de vraag opkomt of het hier een geschikte maatregel betreft (de Hoge Raad neemt dit aspect op in zijn prejudiciële vragen).

Tot slot formuleert de Hoge Raad een prejudiciële vraag omtrent de proportionaliteit van de onderhavige loonbelastingheffing. De bronheffing in het Scorpio-arrest werd door het HvJ proportioneel geacht omdat de Invorderingsrichtlijn²⁷ zich destijds nog niet uitstrekte tot directe belastingen (dat is pas vanaf 18 juni 2001 het geval).²⁸ In het onderhavige geval is de Invorderingsrichtlijn in ieder geval van toepassing op de in 2004 beslechte vriendschappelijke wedstrijd (ten tijde van de wedstrijd in augustus 2002 was de Invorderingsrichtlijn wel in werking maar had de implementa-

22 Het voorhanden zijn van een dergelijke volledige verrekening (full credit) in plaats van een gewone verrekening (ordinary credit) lijkt te volgen uit HvJ, 19 november 2009, zaak C-540/07, Commissie/Italië, NTFR 2009/2732 (zie ook en meer uitgebreid D.M. Weber in zijn aantekening bij dat arrest in FED 2009/115, punt 1-6). Echter, een andere visie wordt gevolgd door Rechtbank Haarlem in haar uitspraak van 3 augustus 2010, nr. 08/05180, NTFR 2010/2180. De rechtbank hecht er belang aan dat belastingverdragen niet of nagenoeg niet in een full credit voorzien maar wel in een ordinary credit.

23 Ook buiten een verliessituatie hebben de Britse BVO's een verrekeningsprobleem omdat zij voor de Britse corporation tax eerst hun kosten moeten aftrekken en de belastbare grondslag dan veel lager wordt dan de in Nederland belaste gage. Vergelijk Molenaar in zijn commentaar in NTFR 2010/2207.

24 Overigens lijkt de gedachte dat de loonbelasting dan maar moet worden verrekend met de income tax van de individuele voetballers evenmin op te gaan nu de BVO's niets hebben doorbetaald aan de

voetballers. De Nederlandse loonbelasting is afgedragen op naam van de Britse BVO's en niet op de individuele namen van de voetballers. Zie in dezelfde zin Molenaar in zijn noot in NTFR 2010/2207.

25 Zie A-G Van Balleghooijen, conclusie, 9 augustus 2009, nr. 09/00296, NTFR 2009/2095, punt 7.4. Hij wijst er terecht op dat de bewijslast in dezen op de Belastingdienst rust die in voorkomende gevallen de benodigde informatie met een beroep op de bijstandrichtlijn aan de Engelse belastingautoriteiten kan vragen. De Bijstandsrichtlijn is Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977, PbEG L 336 7 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en heffingen op verzekeringspremies, laatstelijk gewijzigd door Richtlijn 2006/98/EG van 20 november 2006, PbEU L 363.

26 Dat is gezien de wetsgeschiedenis ook de achtergrond van deze bronheffing (volgens HvJ 17 september 2009, zaak Glaxo Wellcome, NTFR 2009/2107 is het doel van een wettelijke maatregel, zoals die in de wetsgeschiedenis naar voren komt, van belang voor de formulering

van mogelijke rechtvaardigingsgronden).

27 Richtlijn 2001/44/EG van de Raad van 15 juni 2001 (PbEG L 175 17) en thans Richtlijn van de Raad van 26 mei 2008 (PbEU L 150) betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van belastingsschulden die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen.

28 Een en ander is pas met ingang van 20 december 2002 in de Nederlandse wetgeving geïmplementeerd. De richtlijn ziet daarmee in beginsel en vanuit dat perspectief alleen op de wedstrijd uit 2004; zie A-G Van Balleghooijen, conclusie, 9 augustus 2009, nr. 09/00296, NTFR 2009/2095, punt 6.1. In punt 7.3 van zijn conclusie wijst de advocaat-generaal op een onderscheid in dezen tussen het Scorpio-arrest en het arrest van het HvJ van 9 november 2006, in zaak C-520/04, Turpeinen, NTFR 2006/1684. In het Turpeinen-arrest werd de Invorderingsrichtlijn meegenomen bij de beoordeling of een maatregel geschikt was en in het Scorpio-arrest bij de proportionaliteit.

tie in de Nederlandse wetgeving nog niet plaatsgevonden²⁹). Buiten de Bijstands- en Invorderingsrichtlijn heeft het HvJ tot op heden niet andere bilaterale en multilaterale mogelijkheden meegenomen die invordering en bijstand bij belastingheffing mogelijk maken.³⁰

7. Slot

De Hoge Raad heeft in dezen een juiste beslissing genomen. De Hoge Raad stelt over de inhouding van loonbelasting terecht prejudiciële vragen en geeft daaraan een heldere en systematische onderbouwing (in navolging van de goed gemotiveerde conclusie van A-G Van Ballegooijen).³¹ Het belang van deze vragen gaat verder dan de loonbelasting en strekt zich tevens uit tot andere bronheffingen op, bijvoorbeeld, dividenden en interesten.

Pötgens ³²

29 Het gaat het bestek van deze bijdrage te buiten uitgebreid in te gaan op de consequenties van een niet-tijdige implementatie. Zie daarvoor S. Prechal, *Directives in EC Law*, Oxford EC Law Library, Oxford University Press, Oxford, 2004 (met name p. 28 e.v.).

30 In het Truck Center-arrest ging het HvJ voorbij aan de Benelux-invorderingsregeling; zie A-G Van Ballegooijen, conclusie, 9 augustus 2009, nr. 09/00296, NTFR 2009/2095, punt 7.3. In casu kon informatie-uitwisseling plaatsvinden op basis van art. 25 van het belastingverdrag met het VK (1980). Het Verdrag inzake de

wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken van de Raad van Europa en de OESO (gesloten te Straatsburg op 25 januari 1988) is voor Nederland in werking getreden op 17 juli 1996 en voor het VK in 2008 (en ziet dus niet op de vigerende jaren). Dit verdrag bevat eveneens bepalingen die voorzien in hulp bij de invordering van directe belastingen (en in uitwisseling van informatie). Het nog niet in werking getreden belastingverdrag tussen Nederland en het VK uit 2008 (waarbij wordt gestreefd het per 1 januari 2011 in werking te doen treden) bevat in art. 27 eveneens een bepaling die

hulp bij invordering van directe belastingen mogelijk maakt en art.26 voorziet in uitwisseling van inlichtingen.

31 Molenaar in zijn commentaar in NTFR 2010/2207 heeft kritiek op het feit dat de Hoge Raad in prejudiciële vraag 2a refereert aan de moeilijke controleerbaarheid van buitenlandse gezelschappen.

32 Prof. mr. F.P.G. Pötgens is hoogleraar in het Internationale en Europese Belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam en tevens als belastingadviseur werkzaam bij De Brauw Blackstone Westbroek NV te Amsterdam.