

## Op dagen trainingskamp van sporter in buitenland geen aftrek ter voorkoming van dubbele belasting

Rechtbank Breda 30 november 2011, 10/02853, LJN BV0679

Belastingjaar/tijdvak 2002

Trefwoorden publieksgericht optreden

- Artikel 17, OESO-Modelverdrag

### Samenvatting

Belanghebbende, woonachtig in Nederland, is sporter van beroep en in dienstbetrekking bij sportclub X. In het jaar 2002 heeft belanghebbende een aantal perioden in het buitenland doorgebracht en daar wedstrijden gespeeld, waarvan enkele toegankelijk waren voor het publiek. In geschil is het antwoord op de vraag voor welk gedeelte van het basissalaris belanghebbende recht heeft op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting. Het standpunt van belanghebbende dat hij ook recht heeft op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting voor de dagen dat hij in het buitenland op trainingskamp was, wordt onder verwijzing naar HR 9 februari 2007, 40.604, [NTFR 2007/304](#), door de rechtbank verworpen. Naar het oordeel van de rechtbank kan in het genoemde arrest niet de door belanghebbende gegeven uitleg worden begrepen. Trainingskampen staan immers niet in direct verband met een publieksoptreden, ook al zijn tijdens de trainingskampen wedstrijden gespeeld en was publiek aanwezig. Nu de inspecteur gelet op voornoemd arrest een onhoudbaar standpunt had ingenomen, ziet de rechtbank aanleiding de inspecteur te veroordelen in vergoeding van de werkelijke proceskosten van belanghebbende. Voorts dient de inspecteur, gelet op de termijnoverschrijding van de bezwaartermijn, aan belanghebbende een vergoeding voor immateriële schade te betalen.

(Beroep gegrond.)

### Commentaar (Molenaar\*)

Het is niet moeilijk te achterhalen dat dit om een voetballer van PSV gaat, met name door de oefenwedstrijd tegen het Olympisch elftal van Thailand, die op 15 mei 2002 in Bangkok met 1-4 door PSV gewonnen werd. Fiscaal trekt deze zaak vooral aandacht door de vreemde werking van art. 17 van de Nederlandse belastingverdragen en het OESO-Modelverdrag. Veelverdienende sporters en artiesten kunnen (oneigenlijke) belastingvoordelen krijgen als in een belastingverdrag de vrijstellingsmethode is afgesproken, omdat het dan niet uitmaakt of en zo ja, hoeveel belasting in het buitenland is ingehouden en afgedragen. Bij de verrekeningsmethode is dat wel van belang. Vroeger paste Nederland standaard de vrijstellingsmethode toe, maar sinds de OESO in het commentaar op art. 17 de verrekeningsmethode aanbeveelt (inmiddels in par.12), is Nederland dit in zijn belastingverdragen gaan opnemen. En waar in deze zaak voor het Verenigd Koninkrijk en Oostenrijk nog vrijstelling kon worden verkregen, is dat inmiddels door de recente herziening van de belastingverdragen met deze landen niet meer mogelijk. In het Belastingplan 2007, waarin de artiesten- en beroepssportersregeling voor buitenlanders in Nederland grotendeels werd afgeschaft, zegde de staatssecretaris van Financiën toe om met de 'vrijstellingslanden' te gaan overleggen om over te gaan naar de verrekeningsmethode. In [NTFR 2008/2473](#) constateerde ik dat het nog niet opschoot met die aanpassingen, maar inmiddels is het sterk verbeterd en zijn er nog maar een paar landen over, met Spanje als grootste en verder Bosnië, Bulgarije, Hongarije, Luxemburg, Marokko, Montenegro, Slowakije, Thailand, Turkije en Venezuela.

---

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

Terug naar het vertrekpunt: art. 17 van de Nederlandse belastingverdragen doorbreekt de toewijzingsregels van art. 7 van de Nederlandse belastingverdragen (en voorheen art. 14) voor zelfstandige artiesten en sporters en art. 15 van de Nederlandse belastingverdragen voor artiesten en sporters in dienstbetrekking en wijst de belastingheffing toe aan het land waar de werkzaamheden worden verricht. Daartegenover verleent het woonland voorkoming van dubbele belastingheffing, vrijstelling of verrekening. Het lijkt eenvoudig, maar zorgt in de praktijk voor veel problemen. In Seminar E van het IFA Congres 2010 in Rome werd geconstateerd: 'Art. 17 is a mess'. Het seminar had dan ook de titel 'Red Card Art. 17?' (zie Bulletin for International Taxation (2012), Vol. 66, No. 3 voor een bespreking). Problemen met de bepaling van het inkomen, de aftrek van kosten, de afdracht van de belasting, het verkrijgen (en kunnen lezen) van de tax certificates en het vaak niet kunnen verrekenen van de buitenlandse belasting komen heel vaak voor. Nederland heeft dit inmiddels erkend en in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid vastgelegd dat het in nieuwe belastingverdragen geen art. 17 meer wil opnemen (zie [NTFR 2011/467](#) en D. Moleenaar, 'Nederland wil geen art. 17 meer in zijn belastingverdragen', in WFR 2011/6904, p. 582-592). Het nieuwe belastingverdrag met Duitsland, dat binnenkort wordt gepubliceerd, is de eerste (en gelijk ook belangrijkste) test of Nederland dit onderdeel van zijn verdragsbeleid weet waar te maken.

Maar zolang art. 17 van de Nederlandse belastingverdragen bestaat, is vrijstelling makkelijker dan verrekening, want er hoeft geen bewijs geleverd te worden van de buitenlandse belasting en geen verdeling gemaakt te worden over orkest- of teamleden. Vrijstelling kan zelfs doorschieten en tot een oneigenlijk voordeel leiden als er géén buitenlandse belasting wordt afgedragen, zoals in de UEFA Champions en Europa League (en inmiddels ook de Olympische Spelen in 2010 en 2012, de World Cup Cricket en World Cup Rugby in 2011 en het Europees Kampioenschap voetbal in 2012). De Notitie Fiscaal Verdragsbeleid neemt dit oneigenlijke voordeel (gelukkig) ook weg.

Hier in deze zaak van de PSV-voetballer had Nederland nog de vrijstellingsmethode afgesproken met Duitsland, het Verenigd Koninkrijk, Oostenrijk, Spanje en Thailand. Rechtbank Breda sprak onder verwijzing naar HR 9 februari 2007, [NTFR 2007/303](#) t/m [NTFR 2007/305](#) uit dat voor Duitsland de vrijstelling niet kon worden toegepast, omdat volgens par. 10 Verdrag Nederland-Duitsland 1959 de heffing voor artiesten/sporters-werknemers niet wordt toegewezen aan het werkland (zie ook BNB 1998/118 over een voetballer tijdens het EK van 1988 in Duitsland), maar dat de wedstrijden en bijbehorende dagen in het Verenigd Koninkrijk en Oostenrijk wel onder de belastingvrijstelling vielen.

Voor de trainingskampen in Spanje en Thailand werd de vrijstelling echter afgewezen, omdat daar geen directe relatie met een publieksgericht optreden zou zijn geweest. De rechtbank onderbouwde dit met een verwijzing naar de drie uitspraken van de Hoge Raad, waarin art. 2 van de Commentaren op art. 17 OESO-Modelverdragen van 1963 en 1977 zo werd geïnterpreteerd. Helaas vind ik dit deel van de uitspraak onjuist en wel om twee redenen:

1. Zowel in Spanje als Thailand speelde de voetballer mee in vriendschappelijke wedstrijden, waarbij publiek werd toegelaten (het stadion in Bangkok tegen het Olympisch elftal van Thailand zat zelfs vol). En Thailand had volgens art. 17 Verdrag Nederland-Thailand het recht om bronbelasting te heffen van de vergoeding die aan PSV voor deze wedstrijd werd betaald, net als dat Spanje ook zou mogen heffen over inkomsten van het trainingskamp aldaar.
2. De lezing van 'from his personal activities as such' moet ruimer worden opgevat dan alleen het optreden voor een publiek, dus de interpretatie van de Hoge Raad is te beperkt. Een sportman (of artiest) oefent zijn persoonlijke werkzaamheden ook uit als hij traint, reist en zelfs als hij tijdens een wedstrijd op de bank of tribune zit. Deze ruimere bewoording in art. 17 stemt weliswaar niet overeen met de beperktere tekst van art. 5a Wet LB 1964, waar staat dat een artiest iemand is die als zodanig 'optreedt', maar dat is een Nederlandse afwijking. Mijn visie wordt bevestigd in de Discussion Draft tot wijziging van het Commentaar op art. 17 Nederlandse belastingverdragen, die de OESO in april 2010 publiceerde (zie [NTFR 2010/1109](#)), waarin onderdeel 3 bespreekt dat training en voorbereiding tot de normale werkzaamheden van een artiest of sporter horen en dat er geen relatie met

optredens hoeft te zijn om deze onder art. 17 te laten vallen. De Discussion Draft is weliswaar nog niet in het nieuwe OESO Commentaar opgenomen, maar het was wel redelijk geweest als Rechtbank Breda deze argumenten in zijn overwegingen had meegenomen. Naar mijn mening had de rechtbank tot een hogere belastingvrijstelling moeten concluderen.

Verder is deze uitspraak nog interessant vanwege zowel de vergoeding van de werkelijke proceskosten als de immateriële schadevergoeding. De voetballer kreeg beiden toegekend, omdat de inspecteur heel laat op het bezwaar had beslist en geen rekening had gehouden met een duidelijke uitspraak van de Hoge Raad. De immateriële schadevergoeding werd gegeven, omdat 'een late uitspraak voor de belastingplichtige tot spanning en frustratie leidt' (zie EHRM 29 maart 2006, nr. 62361/00, Riccardi tegen Italië). Elk half jaar langer dan de redelijke termijn van twee jaar levert een schadevergoeding van € 500 op, hier bij elkaar zelfs € 2.500.