

# De Wet van 4 mei 2007: voordelige fiscale spelregels voor amateur- en profsporters

Tom Jansen  
Docent Fiscale Hogeschool

Vanaf 1 januari 2008 treedt een nieuw fiscaal statuut voor sportbeoefenaars in werking. Het nieuwe gunstregime is niet beperkt tot de professionele sportbeoefenaar maar is van toepassing op iedere sportbeoefenaar, ongeacht in welke sporttak hij actief is. Bovendien raakte onlangs een nieuw standpunt van de fiscus bekend waarbij een deel van het basissalaris van bezoldigde sportlui kan worden toegerekend aan eventuele sportprestaties in verdragslanden. Dat gedeelte zal in België in principe worden vrijgesteld. Hoog tijd dus om deze nieuwe fiscale spelregels voor te stellen.

## Lager tarief niet-inwoners duwt Belgische sporters uit de markt

De toevloed van buitenlandse spelers in de Belgische competities lijkt de laatste jaren alsmar toe te nemen. Zo bleken er in het seizoen 2003-2004 meer dan 200 buitenlandse voetballers te spelen in de eerste en tweede nationale afdeling van het Belgisch voetbal. In het basketbal waren er in datzelfde seizoen 119 buitenlandse spelers in de eerste nationale afdeling.<sup>1</sup> Het aantal buitenlandse spelers in onze voetbal- en basketeersteklassers is opgelopen tot ongeveer de helft.

De massale aanwezigheid van buitenlandse spelers in de hoogste afdelingen bemoeilijkt de doorstroming van in België opgeleide jeugdspelers. Eens men in aanmerking komt om door te stromen naar de eerste ploegen, wordt men immers geconfronteerd met buitenlandse spelers die een interessant fiscaal statuut genieten. Omwille van fiscale redenen hebben sportclubs de neiging steeds meer een beroep te doen op buitenlandse sportbeoefenaars. De inkomsten van Belgische sportbeoefenaars worden thans belast tegen een gemiddeld tarief van meer dan 40 %, terwijl de buitenlandse sportbeoefenaars die in België carrière maken, tegen 18 % worden belast.

<sup>1</sup> Interpellatie nr. 489 Devlies van 8 december 2004, *Integraal verslag*, Kamercommissie

Financiën, COM 427.

<sup>2</sup> Met name de wetsvoorstellen nrs. 2244/001

en 2290/001 (te downloaden via [www.dekamer.be](http://www.dekamer.be)).

Deze vaststelling vormde de aanleiding voor een heus debat met hoorzittingen over het fiscaal statuut van sportlui in de Kamer van Volksvertegenwoordigers. Dit resulteerde in een aantal wetsvoorstellen<sup>2</sup>, maar de discussies kwamen in een stroomversnelling eens de verschillende partijen zich in december 2006 achter één wetsvoorstel hadden geschaard.<sup>3</sup> Bijna vijf maand later stond het nieuwe statuut in het *Belgisch Staatsblad*.<sup>4</sup>

Tot nog toe bestaan er geen bijzondere fiscale regels voor de beroepsinkomsten van sportbeoefenaars die rijksinwoner zijn. Voor buitenlandse sportbeoefenaars, daarentegen, bestaat al sedert 1992<sup>5</sup> een bevrijdend 18%-tarief. Voor eenzelfde brutokostprijs voor de club, zal een Belgisch inwoner dus netto minder overhouden dan zijn buitenlandse collega. Vooral de erkenningsprocedure, voorzien in de circulaire van 15 mei 2002, zorgt ervoor dat Belgische clubs hoe langer hoe meer een beroep doen op buitenlandse spelers. Sindsdien kunnen buitenlandse voetballers, basketters en volleybalspelers onder bepaalde voorwaarden en op aanvraag zich voor maximaal vier opeenvolgende jaren als niet-inwoner laten erkennen, ook al verblijven ze feitelijk in België.<sup>6</sup> Bovendien blijken meer en meer Belgische sportbeoefenaars te verhuizen naar de grensstreek van de ons omringende landen (Rijssel, Aken, Maastricht,...) om als niet-inwoner ook in aanmerking te komen voor het gunsttarief van 18 %.

Daarom het idee een eenvormige en voordelige regeling uit te werken voor alle bezoldigde sportbeoefenaars waarbij tevens het onderscheid tussen inwoners en niet-inwoners grotendeels wordt weggewerkt.

### Het 18%-tarief beperkt tot prestaties van korte duur

Artikel 228, § 2, 8°, WIB 92 beschouwt de inkomsten van podiumkunstenaars en sportbeoefenaars, niet-inwoners, als

een afzonderlijke categorie van belastbare inkomsten. De prestatie in België vormt het vereiste aanknopingspunt voor de belastingheffing van de corresponderende vergoeding in de BNI, zelfs indien die inkomsten niet worden toegekend aan de sportbeoefenaar zelf. De inning gebeurt via een bedrijfsvoorheffing van 18 %, die de eindbelasting uitmaakt.<sup>7</sup> Dit bevrijdende 18%-tarief wordt nu teruggebracht tot zijn essentie. De regeling geldt enkel nog voor de niet-inwoners die in België inkomsten als sportbeoefenaar verkrijgen voor een periode van 30 dagen of minder, berekend per schuldenaar van de inkomsten (d.i. meestal organisator). Voor die gevallen, waarbij kan worden gedacht aan de deelnemers aan de Memorial Van Damme, aan een toernooi in België of aan de F1 in Spa-Francorchamps blijft het huidige praktische regime bestaan.

Sporters niet-inwoners die tijdens een langere periode binnen een kalenderjaar in België actief zijn voor eenzelfde organisator of werkgever worden van de 18%-regeling uitgesloten. Hun inkomsten worden voortaan in de BNI geregulariseerd, wat betekent dat zij worden onderworpen aan een jaarlijkse aangifteverplichting waarna een globale aanslag volgt. Zij komen op die manier ook in aanmerking voor de afzonderlijke tarieven van 16,5 % en 33 % (cf. infra).

Het voorgaande betekent ook dat met ingang van 1 januari 2008 de erkenning van bepaalde sportlui als niet-inwoner op basis van de hiervoor genoemde circulaire niet meer bruikbaar is om het 18%-tarief te bekomen.<sup>8</sup> Hetzelfde geldt overigens voor de lopende erkenningen als niet-inwoner.

### Nieuw gunstregime voor ganse sportsector

Onder welbepaalde voorwaarden worden de beroepsinkomsten van zowel sporters als begeleiders niet belast tegen het progressieve tarief maar tegen afzonderlijke tarieven van 33 % en zelfs 16,5 %. Voor de sportclubs komt er een ruime vrijstelling van de verplichting om de op de bezoldiging van sporters ingehouden bedrijfsvoorheffing door te storten.

<sup>3</sup> Wetsvoorstel betreffende het fiscaal statuut van de bezoldigde sportbeoefenaars, stuk 2787/001.

<sup>4</sup> Wet van 4 mei betreffende het fiscaal statuut van de bezoldigde sportbeoefenaar (B.S. 15 mei 2007), becommentarieerd door circulaire AFZ 12/2007 van 12 juli 2007.

<sup>5</sup> Cf. art. 228, § 2, 8° en 248 WIB 92 (zoals gewijzigd door de Wet van 28 juli 1992). Art. 87, 5°, d) KB/WIB 92 stelt het tarief vast op 18 % van het brutobedrag van de

inkomsten die de prestatie in België van de buitenlandse sportbeoefenaar vergoeden. Bij de vaststelling van het tarief van 18 % werd op forfaitaire wijze rekening gehouden met de beroepskosten (Verslag, Kamercommissie Financiën, 24 juni 1992, stuk 449/9, 157).

<sup>6</sup> Circulaire AOIF nr. 14/2002 van 15 mei 2002, aangevuld door circulaire AOIF nr. 44/2005 van 23 november 2005. Cf. mondelinge vraag nr. 628 Devlies van 29 juni 2005, *Beknopt*

*Verslag*, Kamercommissie Financiën, COM 665, 6-9.

<sup>7</sup> Art. 248 en 270, 3° WIB 92 *juncto* art. 87, 5°, d) KB WIB 92 en Bijlage III, nr. 75.

<sup>8</sup> Gelet op het nieuwe standpunt van de fiscus inzake de aanrekening van het basissalaris van inwonende sportlui aan prestaties in het buitenland (cf. infra), zal het statuut van niet-inwoner waarschijnlijk nog aantrekkingskracht verliezen.

**'Jonge' spelers: eerste schijf afzonderlijk belast aan 16,5 %**

Een deel van de bezoldigingen van sporters komt in aanmerking om te worden belast tegen 16,5 % indien deze worden betaald of toegekend aan sportbeoefenaars uit hoofde van hun sportieve activiteiten en voor zover:

- de sportbeoefenaar op 1 januari van het aanslagjaar<sup>9</sup> ten minste 16 jaar, maar nog geen 26 jaar oud is. Voor de inkomsten van 2008 betekent dit dat enkel sportbeoefenaars in aanmerking komen die zijn geboren tussen 1982 en 1 januari 1992;
- het de eerste schijf van € 12 300 betreft (geïndexeerd naar aanslagjaar 2008 geeft dit € 16 000). Het inkomen dat dit grensbedrag overschrijdt, wordt geglobaliseerd en belast tegen het normale progressieve tarief.

Het is niet duidelijk hoe dit bedrag is vastgesteld. Ook de memorie bij het wetsvoorstel geeft geen verantwoording. Naar verluidt wordt het afzonderlijk belastbare gedeelte gerechtvaardigd door het gegeven dat een langdurige investering in de lichamelijke ontwikkeling van een sport nooit op het einde van een carrière wordt vergoed en niet in waarde kan stijgen. In die filosofie wordt het voordeel beperkt tot jonge sportbeoefenaars en dit gedurende een periode van tien jaar.

De wettekst beperkt het gunsttarief bezoldigingen (hieronder vallen ook de bonussen en de voordelen alle aard, zoals de terbeschikkingstelling van een woning of auto). Het gunsttarief veronderstelt bijgevolg een band van ondergeschiktheid tussen de schuldenaar en de sportbeoefenaar.

**'Oude' spelers alsook trainers en scheidsrechters: 33 % indien nevenactiviteit<sup>10</sup>**

Tegen 33 % worden belast de beroepsinkomsten betaald of toegekend aan:

- sportbeoefenaars, uit hoofde van hun sportieve activiteiten en voor zover zij op 1 januari van het aanslagjaar de leeftijd van 26 jaar hebben bereikt;
- scheidsrechters, uit hoofde van hun activiteiten als scheidsrechter tijdens sportwedstrijden;

- opleiders, trainers en begeleiders, uit hoofde van hun opleidende, omkaderende of ondersteunende activiteit ten behoeve van de sportbeoefenaars.

Opvallend is dat het hier alle beroepsinkomsten betreft en niet louter bezoldigingen. In principe komen bijgevolg alle sportbeoefenaars in aanmerking die beroepsinkomsten ontvangen uit hoofde van hun sportieve activiteiten. Concreet betekent dit dat zowel de beroepsinkomsten van voetballers als bijvoorbeeld tennissers of atleten in aanmerking komen voor de taxatie aan het forfaitair tarief van 33 %.

*Opleiders* zijn personen die de sportbeoefenaars sportief omkaderen door hen te vormen in hun sportbeoefening ongeacht de benaming: opvoeder, leraar, verzorger, instructeur, mentor, enz. *Begeleiders* zijn personen die zich bezighouden met de logistiek van de sportbeoefenaars en de sportwedstrijden, zoals de organisatie van uit- en thuisreizen, contacten met tegenstanders en onderhoud van sportinfrastructuur, materiaal en kleding waarover de sportbeoefenaars beschikken. Het is overigens niet ongebruikelijk dat de functie van trainer en opleider door dezelfde persoon wordt vervuld.

Het voordeeltarief van 33 % wordt slechts toegepast indien de activiteit als sportbeoefenaar, scheidsrechter, opleider, trainer of begeleider kan worden beschouwd als een nevenactiviteit, d.w.z. indien het bruto belastbaar bedrag van het beroepsinkomen uit de sportactiviteit minder bedraagt dan het bruto belastbaar beroepsinkomen uit een andere beroepsactiviteit of het geheel van de andere beroepsactiviteiten. Wordt slechts de helft of minder van het totale bruto belastbare beroepsinkomen behaald uit de andere beroepsactiviteit, dan worden de inkomsten uit de sportactiviteit belast tegen het normale progressieve tarief.

Indien de voorwaarden vervuld zijn, wordt het voordeeltarief van 33 % toegepast ongeacht het bedrag van de inkomsten uit de sportactiviteit. Hiermee wil men een einde maken aan de fiscaal ongunstige situatie van sportbeoefenaars die meer dan 25 jaar zijn en hun sport als nevenactiviteit beoefenen ten opzichte van een andere beroepsactiviteit die hun voornaamste bron van beroepsinkomsten is. Bovendien zullen ook de vergoedingen voor de vrijwilligers

<sup>9</sup> Nieuw littera j onder art. 171, eerste lid, 4° WIB 92. De Nederlandstalige versie bepaalt het beoordelingstijdstip op 1 januari van het "belastbaar tijdperk" (= inkomstenjaar). Dit is

een vergissing. De versie in het Frans alsook de Memorie van Toelichting spreken over "aanslagjaar" i.p.v. "belastbaar tijdperk" (*Parl. St. Doc. 51 2787/001, p. 9*). Deze zienswijze

wordt bevestigd in circulaire (in bijlage 3, B, 3).

<sup>10</sup> Nieuw littera i onder art. 171, eerste lid, 1° WIB 92.

en de semi-agonale<sup>11</sup> medewerkers die de spil van de sportsector zijn, niet meer globaal worden belast met de inkomsten die ze uit hun voornaamste beroepsactiviteit verkrijgen. De doelstelling is zeker legitiem maar de vraag is of het criterium, namelijk de vergelijking tussen het neveninkomen en het inkomen uit een beroepsactiviteit, voldoende pertinent is om de toets met het gelijkheidsbeginsel te doorstaan.<sup>12</sup> De voorwaarde voor het 33%-tarief is dat de hiervoor genoemde genietters beroepsinkomsten verkrijgen uit een andere beroepsactiviteit waarvan het totale bruto belastbare bedrag hoger is dan het equivalent uit de sportactiviteiten. Hiermee lijken (brug)gepensioneerden onmiddellijk uitgesloten van het gunsttarief. De toelichting bij het wetsvoorstel geeft nergens een verantwoording voor dit onderscheid tussen actieven en niet-actieven. Bovendien kan het criterium leiden tot een willekeurige uitkomst. Veronderstel twee spelers van eenzelfde amateurclub, die evenveel verdienen voor gelijkaardige sportactiviteiten, waarvoor de ene belast zal worden aan 33 % maar de andere niet. Stel een sportbeoefenaar die € 15 000 inkomsten haalt uit zijn sportieve bezigheid, en € 16 000 uit een andere beroepsactiviteit. Hij kan de afzonderlijke belasting van 33 % op de € 15 000 uit de sportieve bezigheid genieten. Zijn collega die ook € 15 000 haalt uit zijn sportieve bezigheid, en slechts € 14 000 uit een andere beroepsbezigheid, wordt het recht op het belastingvoordeel volledig ontzegd.

### **Bestaande circulaires blijven van toepassing**

De hiervoor genoemde begeleiders, trainers en scheidsrechters zijn – ook vaak in clubs uit de hoogste afdelingen – vrijwilligers met een kleine vergoeding en een groter hoofd-

inkomen, en zij zullen dus meestal ook aan de voorwaarden van het voordeeltarief van 33 % voldoen. Dit betekent echter niet dat de meer bescheiden vergoedingen plots zullen worden belast. Vooreerst geldt hier het principe dat de loutere terugbetaling van werkelijk gemaakte kosten niet belastbaar is. Bovendien beschouwen zowel de wetgever als de fiscus forfaitaire vergoedingen onder bepaalde voorwaarden als een terugbetaling van verplaatsings-, verblijfs- en andere kosten, zodat er geen sprake kan zijn van beroepsinkomsten, althans niet mits de hierna vermelde grensbedragen niet zijn overschreden. Vooreerst is er de Wet van 3 juli 2005 betreffende de rechten van vrijwilligers (hierna: vrijwilligerswet) die onder meer vastlegt hoe hoog de kostenvergoeding mag zijn die een vrijwilliger mag ontvangen zonder zijn bijzonder statuut kwijt te spelen. Daarnaast heeft de fiscale administratie via omzendbrieven een specifieke regeling uitgewerkt voor de vergoedingen van vrijwilligers en deelnemers in het kader van amateurploegsporten.<sup>13</sup> Deze circulaires blijven inroepbaar zolang ze niet expliciet worden herzien of ingetrokken.<sup>14</sup> Sportbeoefenaars zijn deelnemers aan een activiteit en vallen in principe niet onder de vrijwilligerswet<sup>15</sup> zodat men hier noodzakelijkerwijze moet terugvallen op de bestaande circulaires.

Op grond van de vrijwilligerswet moet de realiteit en de omvang van de kosten niet bewezen worden, voor zover het totaal van de tijdens het inkomstenjaar 2007 ontvangen vergoedingen niet meer bedraagt dan € 28,48 per dag en € 1 139,02 per jaar.<sup>16</sup> Dit betekent dat de club binnen deze grenzen een forfaitaire kostenvergoeding aan vrijwilligers kan toekennen die wettelijk geacht wordt een belastingvrije terugbetaling van kosten te zijn.

<sup>11</sup> Indien voor bepaalde vormen van vrijwilligerswerk systematisch een vergoeding wordt betaald (los van de onkosten), spreekt men van vergoede vrijwillige inzet of semi-agonale arbeid. Het betreft activiteiten die tussen de arbeidsmarkt en de vrije tijd invallen. Het gaat om de grijze zone tussen vrijwilligerswerk (zonder loon maar wel met onkostenvergoeding) en arbeid (met loon).

<sup>12</sup> Zie eveneens K. SPAGNOLI, "Bezoldigde amateur- en profsporters krijgen bijzonder fiscaal statuut", *FiscAct* 2007, 11/2.

<sup>13</sup> De fiscus geeft hiervan een overzicht in de circulaire nr. Ci.RH.241/509.803 (AOIF 8/2003) van 17 april 2003. Het moet wel degelijk gaan om amateurploegsporten. Voor

amateurbeoefenaars van individuele sporten is het immers relatief eenvoudig om vast te stellen in welke mate een vergoeding overeenstemt met gemaakte kosten en dus geen verdoken bezoldiging bevat. Cf. *Vr. en Antw. Kamer* 1996-97, 10848 (vraag nr. 793 De Man).

<sup>14</sup> Een herziening of intrekking mag niet worden uitgesloten. De toelichting bij het wetsvoorstel verklaart ter zake: "De overwogen maatregelen betreffen aangelegenheden die thans geheel of gedeeltelijk worden geregeld door administratieve circulaires die uiteraard moeten worden herzien in het licht van de aangenomen nieuwe wetsbepalingen".

<sup>15</sup> Art. 3 van de Wet van 3 juli 2005 definieert vrijwilligerswerk als elke activiteit a) die

onbezoldigd en onverplicht wordt verricht, b) en die verricht wordt ten behoeve van één of meer personen, andere dan degene die de activiteit verricht, van een groep of organisatie of van de samenleving als geheel.

<sup>16</sup> Art. 10 van de Wet van 3 juli 2005 betreffende de rechten van vrijwilligers (zoals gewijzigd door de Wet van 19 juli 2006, B.S. 11 augustus 2006). De basisbedragen van € 24,79 en € 991,57 zijn gekoppeld aan de spilindex en worden om de 2 jaar, en waarschijnlijk voor het eerst eind 2008, geëvalueerd. De fiscale administratie heeft deze wet nog niet van commentaar voorzien. Zie circulaire nr. Ci.RH.241/509.803 van 23 augustus 2007 voor de indexering m.b.t. aanslagjaar 2008.

Daarnaast kunnen de bestaande circulaire in het kader van amateurploegsporten nog van nut zijn, bijvoorbeeld omdat de betrokkene buiten het toepassingsgebied valt van de vrijwilligerswet. Relevant is bijvoorbeeld dat de betreffende circulaire enkel grensbedragen per wedstrijd voorzien zonder dat de maximumvergoeding op jaarbasis is beperkt. Zo vormen volgende bedragen geen beroepsinkomen:

- € 25 per wedstrijd voor stewards<sup>17</sup>;
- resp. € 12,50, € 20 en € 25 per wedstrijd voor controleurs, kassiers en verantwoordelijken van bij de KBVB aangesloten voetbalclubs<sup>18</sup>;
- in de lagere afdelingen € 12,50 per wedstrijd voor spelers en hulptrainers van de reserveploeg en van de jeugd ploegen alsook de medewerkers van amateurploegen (clubafgevaardigde, terreinonderhouder,...)<sup>19</sup> en € 15 per wedstrijd voor ouders die de truitjes wassen.

De spelers en trainers van de eerste ploeg, die hun sport niet als loutere vrijetijdsbesteding beoefenen, kunnen weliswaar terugvallen op de zgn. "circulaire Viseur". Vergoedingen zijn geen beroepsinkomsten voor zover het totaal van de ontvangen bedragen tijdens het aanslagjaar 2008 niet meer bedraagt dan € 28,48 per dag en € 1 139,02 per jaar.<sup>20</sup>

De gelegenheidsmedewerkers die in de net genoemde administratieve regelingen niet specifiek zijn vernoemd, zoals de markeerders (voor het volleybal, het hockey en het handbal), de aantekenaars, tijdopnemers, 30'-operators, wedstrijdcommissarissen (voor het basketbal) kunnen een beroep doen op de nieuwe vrijwilligerswet.

Van zodra de grensbedragen overschreden worden, beschouwt de fiscus de gehele vergoeding als een bezoldiging die op de loonfiche 281.10 moet worden vermeld.<sup>21</sup> Sinds de inwerkingtreding van de vrijwilligerswet per 1 augustus 2006 verdient dit enige nuancering. Indien de betrokkene als vrijwilliger in de zin van de wet kan worden beschouwd,

is hij niet belastbaar zolang de ontvangen vergoeding niet meer bedraagt dan € 28,48 per dag en € 1 139,02 per jaar (bedragen aanslagjaar 2008). In geval van overschrijding kunnen die vergoedingen alleen als terugbetalingen van eigen kosten van de club worden beschouwd en zijn ze, bijgevolg, niet belastbaar, op voorwaarde dat een dubbel bewijs wordt geleverd, namelijk dat:

- a) de vergoedingen bestemd zijn tot het dekken van kosten die eigen zijn aan de club;
- b) die vergoedingen ook daadwerkelijk aan dergelijke kosten zijn besteed.<sup>22</sup>

### Compensatie voor de clubs

De verplichte fiscale regularisatie van de niet-inwonende sportbeoefenaars die bezoldigingen in België verkrijgen tijdens het belastbaar tijdperk gedurende een periode van meer dan dertig dagen berekend per schuldenaar van de inkomsten, met het oog op de gelijkstelling met de inwonende sportbeoefenaars, zal bij tal van clubs voor financiële moeilijkheden zorgen. Veel clubs betalen hun professionele sportbeoefenaars op basis van een 'netto'-contract en bijgevolg zullen ze het verschil tussen de bevrijdende bedrijfsvoorheffing tegen het thans geldende tarief van 18 % en het bedrag van de verschuldigde belasting op basis van de regularisatie moeten bijpassen.

Als compensatie wordt de werkgever van de sportbeoefenaar (club, team, ploeg, vereniging, ...) vrijgesteld van de verplichting om de volledige bedrijfsvoorheffing, ingehouden op de betaalde bezoldigingen, door te storten aan de Schatkist. Het vrijgestelde deel bedraagt 70 % van de bedrijfsvoorheffing, een bedrag dat rechtstreeks ten goede komt van de werkgever.<sup>23</sup>

(1) Voor *spelers van minder dan 26 jaar* geldt een onvoorwaardelijke vrijstelling. Het gaat om spelers die op 1 januari

<sup>17</sup> Circulaire nr. Ci.RH.241/463.482 van 12 augustus 1996. Het eventuele excedent moet worden aangemerkt als een vergoeding en is belastbaar als bezoldiging werknemer.

<sup>18</sup> Circulaire nr. Ci.RH.241/489.207 van 24 juni 1997. Het gedeelte van de vergoedingen dat deze bedragen overtreft, is belastbaar als bezoldiging.

<sup>19</sup> Het gaat om ploegen aangesloten bij de KBVB en bij vergelijkbare voetbalbonden, de Vlaamse Volleybalbond, de Koninklijke Belgische basketbalbond, de Koninklijke Belgische Hockeybond en de Franstalige Handballiga (circulaires nr. Ci.RH.241/425.005 van 14 juni 1991 en nr. Ci.RH.241/486.611

van 7 april 1998). Ook de kilometervergoeding betaald aan de ouders van spelers of andere vrijwilligers, die met de eigen wagen het vervoer verzorgen van de spelers, is van belasting vrijgesteld indien ze niet meer bedraagt dan € 0,2903 (bedrag geldig vanaf 1 juli 2006).

<sup>20</sup> Circulaire nr. Ci.RH.241/509.803 van 5 maart 1999. Zie *Vr. en Antw.* Kamer 2005-06, 22219 (vraag nr. 967 Van der Maelen) en *Vr. en Antw.* Kamer 2000-01, 12140 (vraag nr. 216 Schaulvliege).

<sup>21</sup> Zelfs al kan het excedent als een verplaatsingsvergoeding worden beschouwd, toch is de gehele vergoeding integraal

belastbaar (*Vr. en Antw.* Kamer 1996-97, 10671, vraag nr. 78 Olaerts). Een uitzondering vormen de stewards, de controleurs en kassiers waarvoor enkel het gedeelte dat de grensbedragen overtreft als bezoldiging belastbaar is.

<sup>22</sup> Com IB92, 31/32; *Vr. en Antw.* Kamer 2005-06, p. 22219 (vraag nr. 967 Van der Maelen) waarin wordt benadrukt dat indien een club het dubbele bewijs levert, ze over een volledige uitsplitsing van de uitbetaalde kosten eigen aan de club moet beschikken.

<sup>23</sup> Zie het nieuwe art. 275<sup>6</sup> WIB92. De vrijstelling van doorstorting BV geldt voor de schuldenaars van de BV bedoeld in art. 270,

van het jaar dat volgt op dat waarin de vrijstelling wordt gevraagd, de leeftijd van 26 jaar nog niet zullen hebben bereikt. De clubs mogen die kostenbesparing vrij aanwenden in hun werking.

(2) De vrijstelling van doorstorting geldt ook voor bezoldigingen aan de "oudere" sportbeoefenaars, d.w.z. degenen die 26 jaar of ouder zijn op 1 januari van het jaar volgend op het jaar waarin de vrijstelling wordt gevraagd, maar dan slechts onder de voorwaarde dat de helft van het vrijgestelde bedrag (in beginsel dus 35 % van de bedrijfsvoorheffing) wordt besteed aan de opleiding van jonge sportbeoefenaars die minstens 12 en nog geen 23 jaar oud zijn op 1 januari van dat jaar.

Deze besteding kan plaatsvinden binnen een club of in een andere sportieve eenheid die zou beschikken over jonge amateursportbeoefenaars begeleid door personen die voor deze activiteit een loon ontvangen en van wie de club die de besteding moet doen, geheel of gedeeltelijk de loonkosten zou dragen via een *ad hoc*-overeenkomst. Bedragen besteed aan de opleiding van jonge amateursportbeoefenaars zijn niet alleen de lonen betaald aan de opleiders en begeleiders maar ook de lonen betaald aan die jonge sportbeoefenaars zelf. De besteding moet gebeuren uiterlijk 31 december van het jaar volgend op het jaar waarin de vrijstelling wordt gevraagd (waardoor er in de praktijk 12 tot 24 maanden overblijven). De op dat tijdstip nog niet bestede bedragen moeten alsnog worden gestort in de Schatkist, verhoogd met nalatigheidsinteressen.

Als bewijs moeten de clubs volgende stukken ter beschikking van de fiscale administratie houden:

- de volledige identiteit;
- in voorkomend geval, het nationaal nummer;
- het bedrag van de betaalde bruto belastbare bezoldigingen;
- het bedrag van de op die bezoldigingen ingehouden bedrijfsvoorheffing en een gedetailleerde berekening van die bedrijfsvoorheffing;

<sup>1</sup>° WIB 92. Het percentage van de vrijstelling, 70 %, kan bij KB worden verhoogd tot 80 % of verlaagd tot 60 %. De regering van lopende zaken heeft op de ministerraad van 9 augustus een KB goedgekeurd dat de vrijstelling verhoogt tot 80 %. Dit ontwerp van KB ligt momenteel ter ondertekening bij de Koning.  
<sup>24</sup> KB van 8 juni 2007 (B.S. 19 juni 2007) tot wijziging van art. 95<sup>2</sup> alsook Bijlagen IIIbis en ter van het KB/WIB 92.

<sup>25</sup> Circulaire AFZ 12/2007 van 12 juli 2007 (onder punt B, 6).

<sup>26</sup> Dit houdt een miniem, maar moeilijk uit te sluiten risico m.b.t. het verleden in. Een beschikking van de Commissie waarbij niet-aangemelde steun verenigbaar met de gemeenschappelijke markt wordt verklaard, kan immers niet tot gevolg hebben dat de ongeldigheid van eerder uitgekeerde steun achteraf wordt gedekt (H.v.J. 5 oktober 2006, C-368/04, zaak Transalpine Ölleitung).

<sup>27</sup> Art. 155 WIB 92. Indien het een land zonder verdrag betreft, dan is er vermindering tot de helft, mits het inkomen in het buitenland behaald en belast is (art. 156 WIB 92). Het is voldoende dat de inkomsten in het buitenland hun normaal belastingregime hebben ondergaan (Cass. 15 september 1970, *Bull. Bel.* 1971, 1679).

<sup>28</sup> De regeling in de verdragen met Duitsland, Griekenland, VS (oud) en Frankrijk wijkt weliswaar fundamenteel af van art. 17 OESO-

- in voorkomend geval, het bewijs dat de helft van de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing werd besteed aan de opleiding van jonge sportbeoefenaars.<sup>24</sup>

De administratie preciseert dat men "voor de eerste periode waarin de vrijstelling van een deel van de voorheffing onvoorwaardelijk wordt verleend, er redelijkerwijs van uit mag gaan dat de clubs een belangrijk hulpmiddel voor de sportieve opleiding van de jongeren zijn en dat in elk geval een groot deel van dit voordeel direct of indirect (gebouwen, materieel,...) aan de opleiding wordt en zal worden besteed en dat deze sociale en openbare taak moet worden vergoed."<sup>25</sup>

Verder wijzigt er niets aan de berekeningswijze van de bedrijfsvoorheffing. Het bedrag van de bedrijfsvoorheffing wordt dus niet afgestemd op de bijzondere tarieven van 16,5 % en 33 %.

Ten slotte werd de korting voor sportclubs niet als potentiële steunmaatregel aangemeld bij de Europese Commissie, wat wel is gebeurd met de overige vrijstellingen van bedrijfsvoorheffing (o.m. onderzoekers, ploegenarbeid, koopvaardij en bagger). Mocht het om een steunmaatregel in de zin van artikel 87 EG-verdrag gaan, dan wordt die allicht verenigbaar verklaard<sup>26</sup> aangezien de steun dient om de jongerenopleiding door de sportclubs te ondersteunen en om de toestand van personen in een "grijze zone" te regulariseren.

## Prestaties in het buitenland

### *Basissalaris voortaan onder artikel 17 OESO-Model*

Inwoners worden in principe op hun wereldinkomen belast. Alle inkomsten wereldwijd moeten worden aangegeven. Is het inkomen belastbaar in een land met verdrag, dan is er vrijstelling met progressievoorbehoud.<sup>27</sup> Artikel 17 OESO-modelverdrag wijst de heffingsbevoegdheid betreffende de inkomsten van sportbeoefenaars toe aan de verdragsstaat waar de activiteit wordt uitgeoefend.<sup>28</sup> Artikel 17 OESO-modelverdrag viseert in beginsel enkel de inkomsten die recht-

streeks zijn verkregen uit persoonlijke werkzaamheden in de andere staat verricht in de hoedanigheid van sportbeoefenaar. Sponsorgelden of royalty's ontvangen zonder specifieke band met een optreden of prestatie vallen hier niet onder.

Dat zijn de grote lijnen. Onbetwist is dat startgelden, prijzen en wedstrijdpremies onder artikel 17 kwalificeren. De vraag is of dit ook zo is voor het basissalaris van internationaal actieve sporters. Hierover ondervraagd, antwoordde de minister recent dat "het in België maandelijks toegekende en/of uitbetaalde vaste loon of salaris overeenkomstig artikel 17 van het OESO-modelverdrag belastbaar is in de Staat waar de prestaties werden geleverd voor dat gedeelte van het salaris dat overeenstemt met zijn prestatie die in het buitenland wordt uitgeoefend".<sup>29</sup> De minister preciseert dat "het voor de prestaties in het buitenland toe te rekenen bedrag van het salaris in de praktijk zal worden bepaald op basis van de evenredigheidsregel, dit wil zeggen in de verhouding van de door de betrokkene als sportman of artiest in het buitenland gepresteerde dagen tot het totaal aantal werkdagen waarop het jaarsalaris betrekking heeft." Hoe die omdeling concreet moet gebeuren – wat bijvoorbeeld met trainingdagen en buitenlandse stages? – zal waarschijnlijk worden verduidelijkt in de circulaire over artikel 17 die door de minister wordt aangekondigd.

### Herinvlagging sportlui naar België?

In de praktijk betekent dit dat krachtens de meeste verdragen die België heeft afgesloten het gedeelte van het basissalaris dat overeenstemt met de sportieve werkzaamheden in het buitenland in principe in België is vrijgesteld van belasting.<sup>30</sup> De Nederlandse Hoge Raad heeft begin 2007 in drie arresten een gelijkaardige analyse gemaakt.<sup>31</sup> Anders dan

België heeft Nederland in de meeste dubbelbelastingverdragen gekozen voor de verrekeningsmethode om de dubbele belasting over inkomsten van sportbeoefenaars te vermijden. Daarmee wordt internationale dubbele niet-belasting uitgesloten.

Alleen al omwille van praktische redenen zal het immers niet snel voorkomen dat de bronstaat een deel van het basissalaris van de Belgische sporter in de belastingheffing zal betrekken. Afhankelijk van het land waar het optreden of de wedstrijd plaatsvindt, zal de toerekening van het basissalaris aan de verdragsstaat er dus op neerkomen dat een proportioneel deel van het basissalaris van een Belgische sporter feitelijk nergens wordt belast. Met andere woorden, indien België voor het salaris en de premies van sportlui niet reeds een belastingparadijs was<sup>32</sup>, dan is het dat nu zeker geworden.

### Besluit

Het wetsvoorstel wenst de kansen van de eigen jeugdspelers in de topsport te vergroten door in België wonende spelers niet langer te discrimineren ten opzichte van in het buitenland wonende spelers. Bovendien krijgen clubs met veel jonge spelers en/of met een uitgebreide jeugdwerking een belangrijke fiscale steunmaatregel.

Anderzijds zal het nieuwe systeem veel cfo's en accountants van sportclubs koortsachtig aan het rekenen hebben gezet. De wijzigingen zijn waarschijnlijk ingrijpender voor de werking en de budgetten van sportclubs dan op het eerste gezicht zou blijken. De verplichting om een deel van de niet doorgestorte bedrijfsvoorheffing te investeren in jeugdopleiding maakt dat geldstromen binnen sportclubs alleszins transparanter en controleerbaarder worden. ●

Model. De fiscus heeft zijn zienswijze op de verdeling van de heffingsbevoegdheid onder art. 17 uitgebreid toegelicht in het "Bericht aan de inrichters van vertoningen of van sportmanifestatie", *Bull.Bel.* 1997, nr. 772. Een geactualiseerde versie hiervan verscheen in de Circulaire R.9 Div./546.156 van 1 februari 2002. Zie in verband met de heffingsbevoegdheid ook W. COPPENS en J. RENIERS, "Artiesten en sportbeoefenaars. Rarities in gurgite vasto", *A.F.T.* 2000, 511.

<sup>29</sup> *Vr. en Antw. Kamer*, 2006-07, 31815 (vraag nr. 1430 Pieters), becommentarieerd door PH. HINNEKENS, "Basissalaris van sportbeoefenaar valt ook onder art. 17 OESO-Model", *Fisc.Int.* 2007, nr. 282, 1.

<sup>30</sup> Tenzij in het verdrag een "subject to tax"-clausule is opgenomen op grond waarvan België enkel vrijstelling moet verlenen indien het inkomen in de verdragsstaat effectief werd belast (bv. de verdragen met Nederland, de Filippijnen, Indonesië).

<sup>31</sup> Hoge Raad 9 februari 2007 ([www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl)). F. PÖTGENS, "Het basissalaris van een sporter is toerekenbaar aan de in de performancestaat uitgeoefende werkzaamheden", *MBB* 2007, 231; G. MICHIELSE, "Topsport gesubsidieerd? Artikel 17 OESO een anachronisme?", *NFTR* 2007/19, 24; J. VAN GESSEL, "Sporters vallen onder het sportartikel", *FED*, 27 april 2007, 12.

<sup>32</sup> Cf. de conclusie van PH. VERSWEYVELD, "België – belastingparadijs voor Belgische artiesten en sportbeoefenaars?", *T.F.R.* 2004, 1066.