

# PACIOLI



## Het vertrekpunt van de fiscale proceduretermijnen : een hervorming van het WIB92 op til ?

Het probleem van de berekening van de fiscale proceduretermijnen is weer actueel.

Het arrest van het Grondwettelijk Hof van 19 december 2007 (arrest nr. 162/2007, te raadplegen op [www.grondwettelijkhof.be](http://www.grondwettelijkhof.be)) past in een logisch lijkende reeks van beslissingen die oorspronkelijk niet over de fiscale procedure gingen.<sup>(1)</sup> Dit arrest is echter van bijzonder belang omdat het, voor zover wij weten, voor het eerst de zogenaamde «ontvangsttheorie» toepast in de fase van een administratieve procedure.

### 1. Beslissing van het Grondwettelijk Hof

In hoofdzaak komt de redenering van het Hof neer op de overweging dat «het redelijk is verantwoord dat de wetgever, om rechtsonzekerheid te vermijden, de termijnen van rechtspleging laat lopen vanaf een datum die niet afhankelijk is van de handwijze van de partijen». (zie overweging B.3. van de beslissing van het Hof van 19 december 2007).<sup>(2)</sup>

Het Hof geeft echter aan dat de keuze van de datum van verzending als aanvangspunt van de termijn, terwijl de geadresseerde op dat ogenblik nog geen kennis kan hebben van de inhoud, «evenwel het recht van verdediging van de geadresseerden op onevenredige wijze beperkt». (zie overweging B.3.).

- (1) In een notendop : in de eerste arresten (arrest nr. 170/2003 van 17 december 2003 en arrest nr. 166/2005 van 16 november 2005) oordeelde het Grondwettelijk Hof respectievelijk dat het verschil van de ingang van de beroepstermijn naargelang een beslissing bij gerechtsbrief wordt meegedeeld of door een deurwaarder wordt betekend, en het verschil van de ingang van de beroepstermijnen tegen beslissingen die inzake maatschappelijke hulp worden gewezen, in strijd waren met het gelijkheidsbeginsel. De arresten nr. 34/2006 van 1 maart 2006 en nr. 43/2006 van 15 maart 2006 hadden eveneens betrekking op de ingang van beroepstermijnen inzake maatschappelijke hulp.
- (2) Op die manier wordt de houding die erin bestaat om de ter post aangetekende brief niet af te halen of de afhaling opzettelijk uit te stellen niet gesteund.

### 2. Onderzoek van deze beslissing

Reeds bij de uitspraak van de eerste arresten over dit probleem gaf het Hof aan dat de doelstelling om rechtsonzekerheid te vermijden evengoed zou kunnen worden bereikt indien de termijn zou ingaan op de dag waarop de geadresseerde, naar alle waarschijnlijkheid, kennis ervan heeft kunnen nemen, dit wil zeggen de datum waarop de brief werd aangeboden op zijn woonplaats, zonder rekening te houden met de datum waarop hij de brief in voorkomend geval bij de post heeft afgehaald (overweging B.4.).

En het Hof stelt in al deze beslissingen (onder meer nr. 170/2003, nr. 166/2005, nr. 34/2006, nr. 43/2006, nr. 85/2007 en nr. 123/2007) een rooster voor dat het mogelijk zou maken de door het Hof vastgestelde discriminatie op te heffen.

In tussentijd heeft de wetgever het Gerechtelijk Wetboek gewijzigd en een artikel 53bis ingevoegd dat als volgt luidt : «Ten aanzien van de geadresseerde, en tenzij de wet anders bepaalt, worden de termijnen die beginnen te lopen vanaf een kennisgeving op een papieren drager berekend :

1° wanneer de kennisgeving is gebeurd bij gerechtsbrief of bij een ter post aangetekende brief met ontvangstbewijs, vanaf de eerste dag die volgt op deze waarop de brief aangeboden werd op de woonplaats van de geadresseerde of, in voorkomend geval, op zijn verblijfplaats of gekozen woonplaats;

## INHOUD

- Het vertrekpunt van de fiscale proceduretermijnen : een hervorming van het WIB92 op til ? **1**
- Het fiscaal statuut van de sportbeoefenaar **3**

2° wanneer de kennisgeving is gebeurd bij aangetekende brief of bij gewone brief, vanaf de derde werkdag die volgt op die waarop de brief aan de postdiensten overhandigd werd, tenzij de geadresseerde het tegendeel bewijst».

Deze belangrijke wetswijziging is op 31 december 2005 in werking getreden.

Sindsdien verwijzen de arresten van het Grondwettelijk Hof naar deze wetsbepaling, wat ook het geval is in het bovenvermeld arrest van 19 december 2007, dat deze bepaling dus toepast op de procedurefase van het bezwaarschrift.

Zo bepaalt artikel 371 van het WIB92 uitdrukkelijk dat de termijn voor de indiening van een bezwaarschrift ingaat op de dag van verzending van het aanslagbiljet.

In casu suggereert het Grondwettelijk Hof, door de in zijn beslissing gebruikte termen, aan de wetgever om deze bepaling te wijzigen door verwijzing naar de bewoordingen van artikel 53bis van het Gerechtelijk Wetboek om «een onevenredige beperking van het recht van verdediging van de geadresseerden» op te heffen aldus het Hof.

Zonder tussenkomst van de wetgever lijken deze twee bepalingen op het eerste gezicht onverenigbaar, aangezien artikel 53bis van het Gerechtelijk Wetboek bepaalt dat het niet van toepassing is als «de wet anders bepaalt», wat artikel 371 van het WIB92 juist doet.

### 3. Gevolgen voor de hangende of toekomstige procedures

De arresten die het Grondwettelijk Hof na een prejudiciële vraag wijst, hebben geen kracht van gewijsde *erga omnes*<sup>(3)</sup>, wat betekent dat ze in principe slechts uitwerking hebben ten aanzien van de partijen bij de procedure die geleid heeft tot het stellen van de vraag aan het Hof door een rechtscollege, waarbij een welbepaald en omstandig geschil werd aanhangig gemaakt. De wetgever zou zo snel mogelijk moeten tussenkomen met betrekking tot de principes die uit het besproken arrest naar voor zijn gekomen. Zo niet zouden de pleiters verplicht zijn om systematisch het advies van het Grondwettelijk Hof te vragen of op zijn minst tot deze onevenredige beperking van de rechten van verdediging te concluderen en te pleiten.

Een rechtscollege waarbij een identieke vraag wordt aanhangig gemaakt, kan verwijzen naar de beslissing van het Grondwettelijk Hof en de procedurele omweg via dat Hof vermijden, als het van mening is dat de prejudiciële vraag reeds werd beantwoord.<sup>(4)</sup>

- (3) Om de formule van de «man in de straat» ter hernemen, de arresten die over een prejudiciële vraag zijn gewezen, maken geen rechtspraak uit, in tegenstelling tot de beslissingen over beroepen tot nietigverklaring, waarvan de gevolgen tegenstelbaar zijn aan iedereen.
- (4) Cf. artikel 26, § 2, 2° van de bijzondere wet van 6 januari 1989 betreffende het Arbitragehof.

Om redenen van rechtszekerheid die gemakkelijk te begrijpen zijn, zijn wij echter voorstander van een snelle hervorming van de wettekst.

De belastingplichtigen zouden nu al het besproken arrest moeten kunnen invoeren om de indieningstermijn van hun bezwaarschrift te berekenen.

Aangezien het aanslagbiljet niet aangetekend naar de belastingplichtige wordt verstuurd, zou de bezwaartermijn beginnen te lopen vanaf de derde werkdag volgend op de overhandiging van de brief aan de postdiensten, waarbij de geadresseerde de mogelijkheid behoudt om het bewijs van een laattijdige overhandiging te leveren<sup>(5)</sup> en meer bepaald dat de verzendingsdatum op het document niet overeenstemt met de werkelijke datum van overhandiging aan de post.<sup>(6)</sup>

### 4. Toekomstperspectieven

We kunnen ons terecht afvragen hoe het Grondwettelijk Hof zou oordelen over een prejudiciële vraag over de berekening van de antwoordtermijn op een bericht van wijziging (artikel 346, 3° lid van het WIB92) of op het bericht van aanslag van ambtswege (artikel 351, 3° lid van het WIB92), die allebei ingaan op de datum van verzending van die berichten.<sup>(7)</sup>

Ons inziens zou de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof in casu getransponeerd moeten kunnen worden, aangezien de strikte toepassing van deze bepalingen eveneens lijkt te leiden tot een onevenredige beperking van de rechten van verdediging van de geadresseerden.

Als de wetgever zich bijgevolg buigt over een wijziging van artikel 371<sup>(8)</sup> van het WIB92 om het in overeenstemming te brengen met de beslissing van het Grondwettelijk Hof, menen wij dat hij tegelijk de artikelen 346, 3° lid en 351, 3° lid van het WIB92 zou kunnen wijzigen.

Dat lijkt ons de prijs voor de rechtszekerheid.

Olivier ROBIJNS  
Advocaat aan de Balie van Luik  
Advocatenkantoor HERVE

(5) Cf. artikel 53bis, 2° van het Gerechtelijk Wetboek.

(6) In dat verband zou de vroegere rechtspraak de pleiter hulp kunnen bieden...

(7) Op basis van een uitvoerig onderzoek van de lijst van de zaken die hangende zijn voor het Grondwettelijk Hof op 6 januari 2007, kunnen we stellen dat geen enkele prejudiciële vraag van dat type aan het Hof werd gesteld.

(8) Bij de afsluiting van de redactie van dit artikel hebben we kennis van een in de Kamer neergelegd wetsvoorstel nr. 704 «tot wijziging van artikel 371 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, betreffende de termijn om bezwaarschriften in te dienen».

## 1. Inleiding

Sinds de Grieks-Romeinse oudheid<sup>(9)</sup>, en zonder twijfel nog vroeger<sup>(10)</sup>, bekleedt de sport een bijzondere plaats in onze samenleving. *Panem et circenses* werden altijd al hoog gewaardeerd!

Vanaf de 19<sup>de</sup> eeuw zagen talrijke disciplines het licht, of werden de regels ervan vastgesteld om de beoefening ervan te harmoniseren of te standaardiseren.<sup>(11)</sup>

De moderne wetgever kon uiteraard niet anders dan de beoefenaars van de diverse bekende en minder bekende sportdisciplines een belastingstatuut toekennen.

Het onderwerp van dit artikel is het belastingstelsel van de inkomsten en vergoedingen die aan de sportbeoefenaars worden betaald, te meer daar deze materie grondige wijzigingen onderging, ondermeer door de goedkeuring van de wet van 4 mei 2007 betreffende het fiscaal statuut van de bezoldigde sportbeoefenaars.<sup>(12)</sup>

## 2. «Het belangrijkste is deelnemen»<sup>(13)</sup> – het fiscaal stelsel van de amateur-sportbeoefenaars

Daartoe aangespoord door de talrijke perscampagnes die door de overheid worden georganiseerd en waarin het belang voor de gezondheid van het regelmatig beoefenen van een fysieke activiteit wordt aangeprezen, is er momenteel een groot deel van de bevolking dat één of meer van deze activiteiten buiten elke connotatie van beroepswerkzaamheid beoefent.

Deze activiteiten brengen voor de deelnemers soms nogal aanzienlijke kosten teweeg (verplaatsingskosten, aanschaffing van materiaal, reinigen van uitrusting, enz.), die de vereni-

(9) De eerste Olympische Spelen werden in 776 v.C. georganiseerd, De Romeinse *ludi* dateren van de tweede helft van het eerste millennium voor onze tijdrekening (bron Wikipedia).

(10) Op Kretenzische bas-reliëfs zou te zien zijn dat al rond 1.500 v.C. bepaalde sporttakken (worstelen, rennen en stierenvechten o.m.) werden beoefend (bron Wikipedia).

(11) Volgens de legende werd het moderne rugby in 1823 uitgevonden. Basketbal is in 1892 ontstaan. De eerste wielervedstrijd werd in 1868 in het Park van Saint Cloud verreden en de eerste autokoers, tussen Parijs en Rouen, werd in 1894 betwist (bron L'Internaute).

(12) Gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 15 mei 2007, inwerkingtreding op 1 januari 2008.

(13) In tegenstelling tot wat iedereen denkt werd deze zin, die traditioneel in verband wordt gebracht met de moderne Olympische Spelen en toegeschreven wordt aan de oprichter ervan, Pierre de Coubertin, nooit door laatstgenoemde uitgesproken. Hij zou daarentegen een uitspraak van de bisschop van Pennsylvania hebben overgenomen: «*Het belangrijkste in het leven is niet de overwinning, maar de strijd. Het voornaamste is niet te hebben gewonnen, maar goed te zijn verslagen*» (bron Wikipedia).

gingen, federaties of clubs in veel gevallen geheel of gedeeltelijk en doorgaans forfaitair terugbetalen.

Naargelang de beoefende disciplines moeten twee belastingstelsels die van het gemeenrecht afwijken worden onderscheiden. Deze stelsels, die we hierna (zie onder de punten 2.1 en 2.2) zullen bespreken, zijn van toepassing op de vergoedingen die worden uitbetaald als terugbetaling van kosten of alsdanig worden beschouwd.

Voorts zijn er op de inkomsten van de amateur-sportbeoefenaars nieuwe bepalingen van toepassing die hierna onder punt 2.3. worden besproken.

### 2.1. Belastingstelsel van de vergoedingen betaald aan bepaalde voetballers, volleyballers, basketballers, handballers en veldhockeyers

2.1.1. Circulaire nr. Ci.RH 241/425.005 van 14 juni 1991<sup>(14)</sup> bepaalt dat de vergoedingen die aan amateur-voetballers als terugbetaling van kosten worden betaald, onder bepaalde voorwaarden niet als beroepsinkomsten moeten worden beschouwd.

Deze circulaire kent een ander statuut toe aan de spelers die het voetbal «als een loutere vrijetijdsbesteding» beoefenen (zoals de spelers van de reserveploeg en van de jeugd ploegen in de verschillende leeftijdscategorieën), dan aan de spelers die «die regelmatig in de eerste ploeg van clubs van lagere afdelingen spelen». Laatstgenoemden worden door de circulaire van 14 juni 1991 niet beoogd.<sup>(15)</sup>

De circulaire stelt het vermoeden in dat vergoedingen van niet meer dan 500 BEF (12,39 euro)<sup>(16)</sup> per wedstrijd worden geacht aan amateurs te zijn betaald, terwijl sommen die meer bedragen, volledig als beroepsinkomsten<sup>(17)</sup> worden aangemerkt, met alle gevolgen vandie, onder meer het opmaken van loonfiches.

Deze circulaire geldt niet alleen voor de spelers die bij de KBVB zijn aangesloten als spelende clubleden van de lagere afdelingen, maar ook voor de aangeslotenen van andere amateurfederaties.

(14) Naar deze circulaire wordt verwezen in nr. 31/84 tot 31/88 van de Com.IB/92.

(15) Het belastingstelsel van hun vergoedingen wordt geregeld door de circulaire van 5 maart 1999 die hierna onder punt 2.2.1. wordt besproken; cf. antwoord van de Minister van Financiën op de vraag nr. 216 van mev. Schauliege van 3 februari 2000, *Vr. & Antw.*, Kamer, 2000-2001, nr. 104, p. 12140 e.v.

(16) In tegenstelling tot hetgeen bepaald wordt in de circulaire van 5 maart 1999, werd dienaangaande geen bijzonder indexeringsmechanisme voorzien.

(17) Er geldt dus geen afreke ten belope van dit beperkt bedrag.

2.1.2. Bij circulaire nr. Ci.RH 241/486.611 van 7 april 1998<sup>(18)</sup> werd het voormelde stelsel uitgebreid tot de spelers die in de lagere afdelingen volleybal, basketbal, veldhockey of handbal beoefenen. Het is wel vreemd dat de circulaire verwijst naar de spelers van de eerste ploeg, die nochtans niet door de circulaire van 14 juni 1991 worden beoogd, zodat er onzekerheid heerst over de juiste draagwijdte van deze circulaire van 7 april 1998. Wij hebben geen weet van gerechtelijke beslissingen die het ons zouden kunnen opklaren.

2.1.3. Het voormelde stelsel is niet van toepassing op de beoefenaars van individuele amateursporten omdat de fiscale administratie in dergelijke gevallen van mening was dat «*Omwille van de individuele wijze waarop individuele amateursporten worden beoefend, is het voor de beoefenaars van dergelijke sporten, in tegenstelling tot de beoefenaars van amateurploegsporten, doorgaans eenvoudig om vast te stellen in welke mate een vergoeding overeenstemt met gemaakte kosten.*» (Com. IB92, nr. 31/101).

Toch kunnen amateurs die een individuele sport beoefenen ook de niet-belastbaarheid van de vergoedingen die ze ontvangen invoeren, mits ze aantonen dat :

- ze hun prestaties op louter onbaatzuchtige wijze verrichten;
- de vergoedingen uitsluitend de terugbetaling van werkelijke kosten vertegenwoordigen en niet abnormaal hoog zijn (Com. IB92, nr. 31/101).

Als de specifieke voorwaarden die we hierna zullen bespreken vervuld zijn, kunnen de sporters die een individuele sport beoefenen, in de plaats van voor dit stelsel te kiezen, opteren voor het stelsel dat van toepassing is op de vrijwilligers, dat hierna uiteengezet wordt onder punt 2.2.

## **2.2. Belastingstelsel van de vergoedingen betaald aan personen die andere sporten als amateur beoefenen**

Naast het stelsel dat we hiervoor hebben toegelicht, heeft de wetgever een reeks normen vastgesteld die van toepassing zijn op de vergoedingen betaald aan personen die een toevallige werkzaamheid als vrijwilliger in het sociaal-cultureel of sportief domein uitoefenen.

2.2.1. Volgens de circulaire nr. Ci. RH 241/509.803 van 5 maart 1999<sup>(19)</sup> komt eenieder die, buiten de banden van een arbeidsovereenkomst, een occasionele en onbaatzuchtige werkzaamheid uitoefent ten bate van een federatie of een club die actief is in het sociocultureel of sportief domein, voor een belastingvrijstelling in aanmerking die betrekking heeft op de vergoedingen die hem als terugbetaling van kosten worden betaald.

(18) Deze circulaire werd opgenomen in nr. 31/96 tot 31/99 van de Com. IB92.

(19) Deze circulaire werd in de Com. IB92 opgenomen onder nr. 38-65 tot 38-82.

Deze circulaire is van toepassing op alle amateur-sportbeoefenaars wier fiscaal statuut niet wordt geregeld door de twee onder punt 2.1. vermelde circularies.

De vergoedingen die de amateur-sportbeoefenaars ontvangen, in het strikt begrensde kader dat wij hiervoor beschreven, worden als een terugbetaling van kosten beschouwd en geven geen aanleiding tot belastingheffing als ze niet meer bedragen dan 1 000 BEF (24,79 euro) per dag of 40 000 BEF (991,57 euro) per jaar.<sup>(20)</sup> Deze vergoedingen worden geacht de verplaatsingskosten, de verblijfkosten en alle andere kosten waarvoor het niet gebruikelijk is dat bewijsstukken worden afgeleverd.

Zodra de voormelde grensbedragen worden overschreden, worden de vergoedingen voor hun totaalbedrag als belastbare inkomsten beschouwd en moeten de daartoe bestemde fiches worden opgesteld.<sup>(21)</sup>

Maar ook bij overschrijding van deze bedragen, kan de begunstigde aantonen dat het een terugbetaling van eigen kosten van de club of de federatie betreft en dat het aldus betaalde bedrag daadwerkelijk aan de betaling van deze kosten werd besteed. Als het bewijs van de begunstigde steunt op bewijskrachtige stukken, blijven de vergoedingen dan ook onbelast.<sup>(22)</sup>

2.2.2. De wet van 3 juli 2005 betreffende de rechten van de vrijwilligers, in werking getreden op 1 februari 2006, neemt voormelde basisbedragen over en verleent het hiervoor uiteengezet stelsel inzake de vergoedingen een wettelijke grondslag (cf. artikel 10, 1<sup>ste</sup> lid). Artikel 10, 2<sup>de</sup> lid van de wet van 3 juli 2005 bepaalt dat de in het eerste lid bedoelde basisbedragen twee jaar na de inwerkingtreding van de wet zullen worden onderworpen aan een evaluatie. Daartoe wordt een bijzonder sociaal overlegmechanisme ingesteld. Artikel 10, 3<sup>de</sup> lid bepaalt dat de hoedanigheid van vrijwilliger niet mag worden toegekend aan iemand die vergoedingen ontvangt die hoger zijn dan de maximumbedragen en niet kan aantonen dat het een werkelijke terugbetaling van eigen kosten betreft van de vereniging of van de club die ze heeft betaald

## **2.3. Belastingstelsel van de inkomsten van de amateur-sportbeoefenaars die het kader van de terugbetaling van kosten overstijgen**

Sinds 1 januari 2008 worden de inkomsten van sportbeoefenaars van meer dan 26 jaar oud die naast hun sportieve activiteit een andere beroepsactiviteit uitoefenen, afzonderlijk belast tegen de aanslagvoet van 33 % overeenkomstig het nieuwe

(20) In toepassing van de circularies van 17 april 2003, 4 april 2005, 11 mei 2006 en 23 augustus 2007, werden de bedragen van 1 000 BEF en 40 000 BEF geïndexeerd. Voor aanslagjaar 2008 zijn de in aanmerking te nemen bedragen 28,48 uro en 1.139,02 euro.

(21) Er is dus geen sprake van een aftrek ten belope van de grensbedragen.

(22) Com. IB92, nr. 38/80.



artikel 171, a, 1°, i, WIB92. Het betreft inkomsten die de grenzen overschrijden die worden vastgesteld door de verschillende wetten en circulaires die we hiervoor bespraken.

Om voor de afzonderlijke aanslag in aanmerking te komen, moet de belastingplichtige op 1 januari van het aanslagjaar meer dan 26 jaar oud zijn en, bovendien, beroepsinkomsten van een andere beroepsactiviteit verkrijgen waarvan het totaal brutobelastbaar bedrag meer bedraagt dan dat van de inkomsten uit de activiteit als sportbeoefenaar.

Door de sportbeoefenaars die voor dit bijzonder stelsel in aanmerking komen aldus te definiëren, voert de wetgever een begrip in dat niet tot verwarring leidt met het begrip amateur-sportbeoefenaar in de zin van de door de administratie uitgevaardigde circulaires. We moeten natuurlijk afwachten hoe de rechtspraak deze begrippen zal interpreteren. Het is tevens de vraag of er geen vindingrijk jurist zal opstaan die erin slaagt een ongelijke behandeling, die strijdig is met het gelijkheidsbeginsel, aan te tonen.

### **3. «Citius, altius, fortius»<sup>(23)</sup> – het belastingstelsel van de professionele sportbeoefenaars**

Vanaf 1 januari 2008 gelden voor de inkomsten van sommige professionele sportbeoefenaars nieuwe wettelijke bepalingen.

Ze beogen niet alleen de inkomsten van de inwonende sportbeoefenaars van 16 jaar tot minder dan 26 jaar, maar onder bepaalde omstandigheden en onder bepaalde voorwaarden, ook de niet-inwoners-sportbeoefenaars.

Volgens de voorbereidende werkzaamheden, moeten de bepalingen in verband met de jonge sportbeoefenaars een betere opleiding van deze jongeren mogelijk maken door de clubs aanzienlijke fiscale voordelen te verschaffen.

Deze nieuwe maatregelen zullen we hierna analyseren en vervolgens bespreken we de fiscale toestand van de professionele sportbeoefenaars die niet in aanmerking komen voor één van de behandelde gunstregelingen.

#### **3.1. Wijziging van het belastingstelsel van de inwonende sportbeoefenaars**

##### **3.1.1. Het nieuwe stelsel van de jonge sportbeoefenaars**

De wet van 4 maart 2007 heeft, onder andere, artikel 171, b, 4° WIB92 gewijzigd, door het aan te vullen met een punt j), volgens hetwelk de bezoldigingen toegekend aan sportbeoefenaars van 16 jaar tot minder dan 26 jaar oud<sup>(24)</sup>, tot

(23) «Sneller, hoger, sterker», het Olympisch devies zou toe te schrijven zijn aan Pater Didon, die in de 19<sup>de</sup> eeuw leefde en één van de eerste pedagogen was die de sportbeoefening in de in zijn instelling gedoopte vakken opnam (bron: [www.coubertin.ch](http://www.coubertin.ch)).

(24) Op 1 januari van het aanslagjaar.

een maximumbedrag van 12 300 euro<sup>(25)</sup> per aanslagjaar, afzonderlijk belastbaar zijn tegen de voordelige aanslagvoet van 16,5 %. Het restant is volgens de gewone regels belastbaar tegen het progressief tarief.

Het is duidelijk dat de wetgever op het oog had de jonge sportbeoefenaars een aantrekkelijk fiscaal kader te bieden om hun in staat te stellen in hun discipline te evolueren zonder daarbij te bezwijken voor de verlokkingen van de fiscale delocalisatie.

In tegenstelling tot hetgeen de wetgever heeft voorzien voor de sportbeoefenaars van meer dan 26 jaar oud, is er hier geen sprake van dat de afzonderlijke aanslag wordt onderworpen aan de eventuele aanwezigheid van andere beroepsinkomsten, wat het uitzonderlijk karakter van de maatregel nog benadrukt.

##### **3.1.2. Gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing voor de werkgever**

Artikel 5 van de wet van 4 mei 2007 voegt in het WIB92 een artikel 275<sup>6</sup> in, dat een gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing toestaat.

3.1.2.1. Overeenkomstig artikel 275<sup>6</sup>, lid 1 WIB92 is de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing die bezoldigingen aan sportbeoefenaars van minder dan 26 jaar oud<sup>(26)</sup> toekent, ervan vrijgesteld 70 %<sup>(27)</sup> van die ingehouden bedrijfsvoorheffing in de Schatkist te storten. Voor inkomsten betaald vanaf 1 januari 2008, legt een KB van 20 december 2007 het percentage vast op 80 %.

In verband met de besteding van de sommen die de werkgever derwijze bespaart, is geen enkele bijzondere voorwaarde voorzien.

Deze vrijstelling heeft daarenboven geen enkel fiscaal effect bij de sportbeoefenaar zelf, aangezien de ingehouden bedrijfsvoorheffing volledig verrekenbaar blijft met de personenbelasting.

3.1.2.2. Overeenkomstig artikel 275<sup>6</sup>, lid 2 WIB92 komt ook de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing die bezoldigingen aan sportbeoefenaars van meer dan 26 jaar oud toekent, voor de gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing in aanmerking, «op voorwaarde dat uiterlijk op 31 december van het jaar dat volgt op dat waarin de vrijstelling wordt gevraagd, de helft van deze vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing wordt besteed aan de opleiding van jonge sportbeoefenaars die minstens 12 jaar oud zijn en de leeftijd van 23 jaar nog niet hebben bereikt

(25) Dit bedrag wordt geïndexeerd.

(26) Noteer dat er hier geen minimumleeftijdsgrens is voorzien.

(27) De Koning kan, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, het percentage van de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing verhogen tot maximum 80% of het verlagen tot minimum 60%.

op 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin de vrijstelling wordt gevraagd».

De wet preciseert dat de aan opleiding bestede bedragen als lonen moeten worden uitbetaald aan de jonge sportbeoefenaars en aan het personeel belast met de opleiding, begeleiding of ondersteuning ervan.

## 3.2. Het nieuw belastingstelsel van de niet-inwonende sportbeoefenaar

### 3.2.1. Historiek

Op grond van de artikelen 228, § 2, 8° en 248, lid 1 WIB92 is de belasting op de in België door een niet-inwonende professionele sportbeoefenaar verkregen inkomsten gelijk aan de aan de bron ingehouden bedrijfsvoorheffing (18 %), welke voorheffing bevrijdend is.

Wegens het bijzonder voordelig karakter van deze belasting, vergeleken met de belasting die in België van inwonende sportbeoefenaars wordt geheven, kozen een groot aantal sportbeoefenaars ervoor zich in het buitenland te vestigen, ook degenen die hun geliefkoosde discipline hier te lande beoefenen. Door de geringe oppervlakte van België is het immers mogelijk zich buiten de landsgrenzen te vestigen en de verplaatsingen om zich naar zijn werk te begeven dagelijks af te leggen.

De administratie heeft al getracht deze belastingvlucht uit te roeien, maar is daar tot dusver weinig systematisch in geslaagd...<sup>(28)</sup>

Omdat deze situatie, zowel voor de sportbeoefenaars zelf als voor hun werkgevers, aanleiding gaf tot een bepaalde rechtsonzekerheid, zag de administratie zich genoopt circulaire nr. Ci.RH 244/545.147 van 15 mei 2002<sup>(29)</sup> uit te vaardigen, waarin de procedure wordt vastgesteld aan de hand waarvan een sportbeoefenaar, volgens diverse modaliteiten en voor een bepaalde termijn, een akkoord van de administratie kan bekomen over zijn hoedanigheid van niet-inwoner. Zulk akkoord stelt de werkgever in staat om de bedrijfsvoorheffing correct in te houden en daarover rechtszekerheid te bekomen, hetgeen bijzonder handig is, aangezien de contracten van sportbeoefenaars vaak in de toekenning van nettolonen voorzien.

De reactie van de wetgever hierop, met name het aannemen van een nieuw, strikter stelsel, vloeit voort uit dezelfde bekommernis die een einde wil stellen aan een gevoelig liggende

(28) Cf. als voorbeeld, een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Gent van 4 maart 2004, dat beslist dat, wegens het bevrijdende karakter van de bedrijfsvoorheffing ingehouden op de inkomsten van een niet-inwonende sportbeoefenaar, laatstgenoemde geen aangifte in de belasting van niet-inwoners moest indienen, [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be)

(29) Deze circulaire werd intussen opgeheven door Ci.RH.244/587.755 (AOIF 45/2007) van 21 november 2007.

discriminatie die een reële uittocht van de sportbeoefenaars naar aantrekkelijkere fiscale oorden teweegbrengt.

### 3.2.2. Het nieuwe stelsel (van toepassing vanaf 1 januari 2008)

3.2.2.1. Overeenkomstig het nieuwe artikel 232, lid 1, 2° WIB92, worden de inkomsten van niet-inwonende sportbeoefenaars die in België tijdens het belastbaar tijdperk inkomsten verkrijgen «en dit gedurende een periode van meer dan 30 dagen te berekenen per schuldenaar van de inkomsten» voortaan gezamenlijk belast. Het gevolg daarvan is dat ze een belastingaangifte in de belasting van niet-inwoners moeten indienen.

De redactie van deze tekst laat evenwel te wensen over, aangezien men niet de duur van de prestaties, maar de duur tijdens dewelke de sportbeoefenaar in België ontvangsten verkrijgt, in aanmerking lijkt te willen nemen, hetgeen niet noodzakelijk samenvalt.<sup>(30)</sup> Wij denken evenwel dat de toepassingsvoorwaarde van het nieuwe stelsel wel degelijk de duur van de prestaties is, en niet de duur van de betalingen die ermee verband houden.

Zoals de administratie in haar circulaire nr. AFZ/2007-0448-1 van 12 juli 2007 terecht opmerkt worden veel professionele sportbeoefenaars betaald op basis van een «netto»contract, hetgeen inhoudt dat de werkgever in de meeste gevallen het eventueel verschil tussen de bedrijfsvoorheffing van 18 % en het bedrag van de belasting verschuldigd na de fiscale regularisatie die zal worden doorgevoerd op basis van de aangifte voorzien in artikel 305 WIB92, zal moeten bijpassen. Deze hogere loonkost zou trouwens één van de redenen kunnen zijn waarom de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing werd ingevoerd.

3.2.2.2. Alle andere niet-inwonende sportbeoefenaars blijven onderworpen aan het oude stelsel van de bevrijdende bedrijfsvoorheffing. Dienaangaande wordt opgemerkt dat het nieuwe belastingstelsel tegen de aanslagvoet van 16,5 %, dat ingesteld werd voor de jonge sportbeoefenaars, kan worden toegepast op sportbeoefenaars die buiten onze grenzen verblijven.

Zij zouden dus baat kunnen hebben bij het indienen van een aangifte in de belasting van niet-inwoners om aanspraak te maken op de gedeeltelijke terugbetaling van de bedrijfsvoorheffing van 18 % die overeenkomstig de hiervoor besproken richtlijnen wordt ingehouden.

(30) Bijvoorbeeld : het loon van een voetballer wordt doorgaans om de maand gestort. Aangezien het jaar twaalf maanden telt, zouden er per jaar dus slechts twaalf dagen zijn waarop de speler inkomsten verkrijgt...

### 3.3. Het gewoon belastingstelsel van de bezoldigde sportbeoefenaar

#### 3.3.1. De gewone prestaties van bezoldigde sportbeoefenaars

De bezoldigde sportbeoefenaar kan al dan niet een arbeids-overeenkomst hebben. Dat is afhankelijk van de omstandigheden en, traditioneel, van de discipline waarin hij zich onderscheidt.

De geregelde inkomsten die hij uit zijn sportieve activiteit verkrijgt zijn, naargelang het geval, bezoldigingen van werknemers belastbaar op grond van artikel 23 WIB92 of baten van een winstgevende bezigheid belastbaar op grond van artikel 30 van hetzelfde wetboek.

De van een sponsor ontvangen sommen zijn belastbaar op grond van artikel 30 WIB92<sup>(31)</sup>, ongeacht het premies of een geregelde rente betreft, inzonderheid in verband met reclameprestaties die de sportbeoefenaar verricht.

De aldus vastgestelde bezoldigingen omvatten het geregelde salaris, de wedstrijd- of overwinningspremies alsook alle vergoedingen en alle voordelen in natura of andere die de sportbeoefenaar verkrijgt «uit hoofde of ter gelegenheid» van de uitoefening van zijn sport. Onder voorbehoud van wat we hiervoor gezegd hebben, wordt de bezoldigde sportbeoefenaar dus als een normale belastingplichtige beschouwd en alsdanig belast.

#### 3.3.2. Het bijzonder groepsverzekeringstelsel van de profvoetballers

Eén belangrijke uitzondering dient evenwel te worden vermeld : het betreft het belastingstelsel van de groepsverzekering van de professionele voetbalspelers.

Overeenkomstig artikel 145<sup>3</sup> WIB92, dat van toepassing is op alle belastingplichtigen, kan de sportbeoefenaar persoonlijke bijdragen storten in het kader van een groepsverzekeringstelsel. De individuele premies worden afgehouden van de door de werknemer verdiende inkomsten en geven aanleiding tot de in het vermelde artikel voorziene belastingvermindering. Als de sportbeoefenaar de uitkering van het bedrag vraagt op de datum waarop hij de normale pensioenleeftijd bereikt, of, ten vroegste, in één van de vijf jaren die deze leeftijd voorafgaan, worden de aldus verkregen kapitalen, overeenkomstig artikel 171, 4°, f, WIB92, afzonderlijk belast tegen de aanslagvoet van 16,5 %.

Volgens bovenstaande beschrijving vertoont het belastingstelsel geen enkele bijzonderheid, met als enige uitzondering dat voor professionele voetballers de normale leeftijd van stopzetting van de werkzaamheid, wegens de bijzonderheden van

(31) Zie het antwoord van de Minister van Financiën op de parlementaire vraag nr. 294 van Volksvertegenwoordiger Bril van 12 november 1992, *Vr. & Antw.*, nr. 41.

het beroep, vastgesteld is op 35 jaar. De lezer zal zich terecht afvragen om welke redenen de wetgever dergelijke uitzondering alleen voor de voetballers heeft ingevoerd, aangezien de meeste professionele sportbeoefenaars, en ongeacht de beoefende sporttak, hun loopbaan rond dezelfde leeftijd effectief beëindigen.

### 4. Conclusie

De lezer zal bij de lectuur van dit artikel meteen opmerken dat de wetgever op geen moeite heeft gekeken om voor de sportbeoefenaars uitzonderlijke maatregelen uit te broeden. Dergelijke maatregelen kunnen, wegens de bijzonderheden van het beroep – onder meer de korte loopbaan – weliswaar worden gerechtvaardigd, maar zouden ook kunnen worden toegepast op tal van werknemers wier situatie mutatis mutandis gelijkaardig is – bijvoorbeeld de werknemers uit de zware industrie of degenen die andere handenarbeid uitvoeren die bijzonder zwaar belastend is.

Maar dergelijke veralgemening van deze maatregelen ligt niet ter studie, zodat de regeling voor de sportbeoefenaars uitzonderlijk blijft.

*Panem et circenses* zouden we zeggen...

### 5. Concrete gevallen

Het leek ons nuttig om dit artikel af te sluiten met de voorstelling van een reeks concrete gevallen, gebaseerd op de potentiële sportieve ontwikkeling van een voetballer die we X zullen noemen, die actief is in club Y.

#### *Geval 1 :*

X is een jonge voetballer van 14 jaar oud. Hij speelt in het jeugdelftal van club Y. Voor elke wedstrijd waaraan X deelneemt, ontvangt hij een forfaitaire vergoeding van 10 euro, bestemd om de kosten van zijn verplaatsing en van het wassen van de truitjes te dekken.<sup>(32)</sup> X kan, gezien de omstandigheden, aanspraak maken op de toepassing van de circulaire van 14 juni 1991 en de vergoedingen die hij ontvangt zijn dus niet belastbaar.

#### *Geval 1bis :*

Stel dat club Y beslist om de vergoeding op te trekken tot 20 euro, om onder meer de verhoging van de verplaatsingskosten wegens de stijging van de brandstofprijzen te dekken.

Aangezien het door de circulaire van 14 juni 1991 vastgestelde grensbedrag is overschreden, wordt X geacht belastbare inkomsten ten bedrage van 20 euro per wedstrijd te verkrijgen.

(32) In de regel worden de truitjes en broekjes door de moeders van de spelertjes gewassen die, in sommige clubs, daarvoor ook een vergoeding kunnen krijgen.

### *Geval 2 :*

Wegens de uitstekende resultaten die X behaalt, beslist club Y, zodra de leeftijdsvoorwaarde is vervuld, om X in het eerste elftal op te stellen. X, die een slechte onderhandelaar is, blijft een vergoeding van 10 euro per wedstrijd ontvangen. Stel dat X niet aan meer dan twee wedstrijden per competitiedag deelneemt. De verkregen vergoeding bedraagt niet meer dan het door de circulaire van 5 maart 1999 vastgestelde maximumbedrag per dag en is dus, in principe, niet belastbaar.

Als X in het jaar 2007 aan meer dan 113 wedstrijden zou deelnemen (wat weinig waarschijnlijk is) of als hij, naast deze vergoeding, nog andere vergoedingen die de gestelde grenzen overtreffen ontvangt, bedraagt ze wel meer dan het totaalbedrag per jaar.

In dat laatste geval, en zo lang X op 1 januari 2008 geen 26 jaar is, zijn de aldus ontvangen inkomsten, tot een bedrag van 12 300 euro, afzonderlijk belastbaar tegen 16,5 %. Het restant is globaal belastbaar.

### *Geval 3 :*

Aangezien de carrière van X duidelijk in de lift zit, wordt hij bij zijn meerderjarigheid beroepsspeler en speelt hij in het eerste elftal van club Y. Als X voor 2007 een nettojaarloon van 25 000 euro ontvangt, zal hij, tot het bedrag van 12 300 euro, afzonderlijk tegen de aanslagvoet van 16,5 %, en op het restant gezamenlijk worden belast. Wanneer X deze keer goed geadviseerd wordt, kan hij vanaf dat moment opteren voor de afsluiting van een interessante groepsverzekering.

### *Geval 4 :*

X is nu meer dan 26 jaar oud. In de wetenschap dat zijn voetbalcarrière noodzakelijk beperkt is in de tijd, beslist X, zonder dralen, aan zijn omschakeling te beginnen. Naast zijn activiteit als voetballer, begint hij een winkel in sportartikelen, die snel zo rendabel is dat de inkomsten die hij eruit betreft meer bedragen dan die die hij als voetballer behaalt. Zijn bekendheid op het veld draagt uiteraard bij tot het succes. Zijn inkomsten uit zijn sportieve activiteit zijn dan afzonderlijk belastbaar tegen 33 %.

Als de activiteit van de sportwinkel moeilijk van de grond komt, en de inkomsten uit het voetbal aanzienlijker blijven, worden deze laatste gezamenlijk belast.

**NB :** in de gevallen 1bis, 3 en 4 kan club Y voor vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing in aanmerking komen, en wel onvoorwaardelijk in de gevallen 1bis en 3, en mits een som die ten minste gelijk is aan de aldus bepaalde bedrijfsvoorheffing aan de opleiders en trainers die belast zijn met de opleiding van de jonge spelers wordt betaald in geval 4.

### *Geval 4bis :*

Daartoe overgehaald door een aantal ploegmaten, beslist X om in maart 2008 uit te wijken en zich in een grensgemeente niet ver van het stadion van club Y te vestigen. Voor zover hij zijn sportieve activiteit regelmatig (en alleszins gedurende een periode van meer dan 30 dagen per aanslagjaar) in België uitoefent, blijft hij in België belastbaar, waar zijn inkomsten gezamenlijk worden belast.

### *Geval 5 :*

Wanneer X 33 jaar wordt, slaagt hij er, niettegenstaande zijn fraaie carrière, niet in zijn contract met club Y te laten verlengen en kan hij evenmin een nieuw contract bij een andere club in de wacht slepen. Hij hangt de voetbalschoenen dus definitief aan de haak en wijdt zich uitsluitend aan zijn sportwinkel.

X heeft het geluk dat hij het kapitaal dat hij ontvangt van de verzekeraar waarbij hij destijds een groepsverzekering heeft afgesloten in zijn zaak kan investeren. Door de afzonderlijke belasting tegen de aanslagvoet van 16,5 % en de hoge persoonlijke bijdragen die hij heeft betaald, beschikt X over een mooi spaarpotje...

Olivier ROBIJNS  
Advocaat aan de Balie van Luik  
Advocatenkantoor HERVE

Noch deze publicatie, noch gedeelten van deze publicatie mogen worden gereproduceerd of opgeslagen in een retrievalssysteem, en evenmin worden overgedragen in welke vorm of op welke wijze ook, elektronisch, mechanisch of door middel van fotokopieën, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. De redactie staat in voor de betrouwbaarheid van de in haar uitgaven opgenomen info, waarvoor zij echter niet aansprakelijk kan worden gesteld. **Verantwoordelijke uitgever :** Roland SMETS, B.I.B.F. – Legrandlaan 45, 1050 Brussel, Tel. 02/626 03 80, Fax. 02/626 03 90 e-mail : info@bibf.be, URL : [http : //www.bibf.be](http://www.bibf.be). **Redactie :** Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Roland SMETS. **Adviesraad :** Professor P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.